

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE
FAKULTA LESNICKÁ A ENVIRONMENTÁLNÍ

DISERTAČNÍ PRÁCE

PRAHA 2007

Ing. ZORA LACHMANOVÁ

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Fakulta lesnická a environmentální

Katedra ekonomiky a řízení lesního hospodářství



**ANALÝZA A NÁVRH SYSTÉMU KALKULACE VLASTNÍCH
NÁKLADŮ LESNÍHO PODNIKU**

DISERTAČNÍ PRÁCE

Ing. Zora Lachmanová

Praha 2007

OBSAH

1. ÚVOD	1
2. CÍL PRÁCE	3
3. PÍSEMNÝ ROZBOR LITERATURY	4
3.1 Náklady	4
3.1.1 Vymezení nákladů	4
3.1.2 Klasifikace nákladů podniku	9
3.1.2.1 Druhové členění nákladů	9
3.1.2.2 Účelové členění nákladů.....	11
3.1.2.2.1 Kalkulační členění nákladů.....	13
3.1.2.2.2 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik	16
3.1.2.3 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů ...	17
3.1.2.4 Členění nákladů z hlediska potřeb kontroly a rozhodování.....	21
3.2 Zdroje informací pro zpracování kalkulací nákladů	22
3.3 Kalkulace	25
3.3.1 Obsah pojmu kalkulace.....	25
3.3.2 Struktura nákladů v kalkulaci	29
3.3.3 Kalkulační systém.....	31
3.3.4 Rozvrhování režijních nákladů	37
3.3.5 Zpřesnění kalkulačních propočtů, speciální metody kalkulace	42
3.3.6 Kalkulace plných a variabilních nákladů.....	49
4. MATERIÁL A METODIKA	51
4.1 Profil Školního lesního podniku v Kostelci nad Černými lesy	51
4.1.1 Popis podniku, jeho činnosti, organizační struktura, účetnictví	51
4.1.2 Osnova výkonů a charakteristika nákladů podniku	53
4.1.3 Analýza nákladů	59
4.2 Návrh systému kalkulace nákladů	63
4.2.1 Metoda transformačních tabulek	63
4.2.1.1 Transformační tabulka pro podnik jako celek	63
4.2.1.2 Úplná transformační tabulka.....	65
4.2.2 Kalkulace metodou transformačních tabulek	66
4.2.2.1 Rozpouštění pomocných provozů.....	67
4.2.2.2 Rozvrhování výrobní režie.....	71
4.2.2.3 Rozvrhování správní režie	78
4.2.2.4 Uzavření úplné transformační tabulky.....	81
5. VÝSLEDKY A DISKUSE	83
6. ZÁVĚR	99

SUMMMARY	100
LITERATURA.....	101
SEZNAM OBRÁZKŮ	104
SEZNAM TABULEK.....	105
POUŽITÉ ZKRATKY	106

PŘÍLOHY:

Příloha I Analytické účty nákladů ŠLP	I – IV
Příloha II Struktura režijních nákladů ŠLP	I – IX
Příloha III Sestava nákladů členěná dle výkonů a středisek (2002)	I – XXXVI
Příloha IV Převodní tabulky pomocných provozů	I – XV

VOLNÉ PŘÍLOHY:

Úplná transformační tabulka střediska Jevany – díl I.

Úplná transformační tabulka střediska Jevany – díl II.

Úplná transformační tabulka ŠLP v Kostelci nad Černými lesy (CD příloha)

1. ÚVOD

Hlavním cílem podnikání v tržním prostředí je dosahování zisku. I když specifické charakteristiky odlišují lesní hospodářství od jiných podnikatelských aktivit, dosahování zisku patří bezesporu i zde mezi dominantní cíle. Management podniku může realizovat dané cíle za předpokladu, že bude mít k dispozici dostatek informací.

Informace jako produkční faktor nabývají stále většího významu v ekonomickém životě. V souvislosti s podnikovým řízením jsou informace zcela klíčovým aspektem pro kvalitu rozhodování (Sekot, 2000).

Základem každé ekonomické informační soustavy podniku je účetnictví se systémem kalkulací a rozpočtů, které lze využít jako nástroj řízení hospodárnosti a efektivnosti.

Využívání informací z účetnictví představuje stále důležitější úlohu také v lesním hospodářství. Manažeři lesních podniků požadují informace, které účetnictví nebylo zvyklé poskytovat, resp. je poskytovalo v deformované podobě. Jde především o předběžné a výsledné kalkulace výkonů, informace o hospodaření středisek a další analytické údaje. Z důvodu v minulosti prosazovaného centralizovaného způsobu řízení je kvalita těchto informací ve velkém množství našich podniků v nepříliš dobrém stavu.

V konkurenčních podmínkách je však možné obstát pouze s efektivním řízením nákladů a konkurenční tlak nutí naše podniky, aby věnovaly pozornost úvahám o z hospodárnění výroby. Ekonomika výroby a její efektivnost zabezpečovaná znalostí nákladovosti je předpokladem pro úspěšné řízení podniku a realizování krátkodobých i dlouhodobých cílů.

Informace o nákladech finálních výkonů, ale i polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací nám podává právě kalkulace. Kalkulace nákladů je ekonomická aktivita, která je nezastupitelná v každém ekonomickém systému. Představa, že v podmínkách tržního hospodářství se ceny "tvoří na trhu", a tudíž není třeba znát vlastní náklady výroby jednotlivých výrobků, je mylná (Nepřechová, Novák 1996).

Problematika kalkulací je velmi složitá a rozsáhlá a není izolovanou oblastí. Kalkulační systém podniku závisí na fungování mnoha dalších systémů řízení podniku. Teorie i praxe se snaží zlepšit vypovídací schopnost kalkulací, kde největší problémy způsobuje existence režijních nákladů, které představují soubor nákladů společných pro různé výkony. Předběžné stanovení či následné zjištění nákladů na výkon je často spíše abstrakcí a záležitostí matematické formulace, jež neodráží realitu.

Režie má v praxi tendenci růst, což je do jisté míry oprávněné, neboť vlivem technického pokroku stoupá podíl společných nákladů na nákladech celkových, ale stoupaní režie je bohužel také důsledkem snahy skrýt v režijních nákladech ne hospodárnost a nepořádek v organizaci výroby a v její realizaci (Vysušil 1992).

Oblast podnikového řízení je poznamenána přibývajícím komplexitou a dynamikou, a tudíž vzrůstá příslušný požadavek na podnikový informační systém.

Účetnictví, modely a počítače jsou nejdůležitější pomůcky, které poskytují řídicím pracovníkům informace. Přes vysoké možnosti zpracování dat prostřednictvím výpočetní techniky se informační problémy stále řadí mezi závažné organizační slabosti. Velmi často manažeři rozhodují na základě nekompletních a nepřesných informací (Jöbstl, 1995).

Využití nesprávných informací pro rozhodování může mít pro podnik dalekosáhlé důsledky. Jedním z důvodů nepřesných informací mohou být také zjednodušené postupy kalkulací, nevhodné rozvrhování režijních nákladů a dokonce používání pouze jediného typu kalkulace pro různé rozhodovací úlohy, což patří k častým chybám dnešní praxe.

Jak ukazují zkušenosti, naprostá většina nově vzniklých nebo zprivatizovaných podniků neví, s jak vysokou výrobní či správní režii pracuje a jaké jsou vlastně skutečné náklady jejich výkonů (Hradecký, Král, 1995).

Situaci týkající se kalkulací v našich lesních podnicích popisují Šišák, Pulkrab, Bukáček (2000) takto: V lesním hospodářství není tato otázka metodicky jednotně pojata. Při kalkulacích úplných vlastních nákladů je i u velice podobných subjektů postup kalkulace režii mnohdy značně rozdílný, což se následně projeví i ve výsledných hodnotách. Rovněž účetní druhy režijních položek jsou často vykazovány v prvotních přímých nákladech a opačně. Metoda rozvrhování režijních položek je ve většině případů jednodušší, často se používá jako rozvrhová základna přímých nákladů celkem.

Předkládaná práce je obsahově rozdělena do šesti hlavních kapitol, z nichž první je „Úvod“. Cíle disertační práce jsou definovány v kapitole druhé. Třetí kapitola obsahuje přehled odborné literatury, který podává pro práci nezbytný teoretický základ dané problematiky. Součástí této kapitoly je vymezení pojmu nákladů, různá pojetí a klasifikace nákladů. Jelikož náklady se evidují v účetnictví a to je také hlavním zdrojem informací pro vypracování kalkulací, je zde charakterizováno účetnictví finanční, vnitropodnikové a manažerské. Nejrozsáhlejší část je zaměřena na problematiku kalkulací. V úvodu je pojem kalkulace definován a objasněn význam provádění kalkulací. Dále je pojednáno o struktuře nákladů v kalkulaci a kalkulačním vzorci. Protože se v podniku většinou netvoří pouze jediný typ kalkulace, ale celý soubor kalkulací, který tvoří tzv. kalkulační systém, jsou zde také popsány různé typy, metody a techniky kalkulací. Následující části se zaměřují na hlavní problém kalkulace, tedy rozvrhování režijních nákladů, rozebírají se určité možnosti zpřesnění kalkulačních propočtů a speciální metody kalkulací. Na závěr se hovoří o dalším možném způsobu kalkulace, kde odpadá problém s rozvrhováním těžce přiřaditelných nákladů - jde o kalkulaci variabilních nákladů.

Ve čtvrté kapitole je popsán materiál a metodika disertační práce. Disertační práce je zpracovaná jako praktický příklad na Školním lesním podniku v Kostelci nad Černými lesy, který jako většina ostatních lesních podniků nemá problematiku týkající se kalkulací nákladů uspokojivě dořešenu. Veškeré výpočty jsou provedeny s konkrétními hodnotami zachycenými v účetní evidenci daného podniku. V úvodní části kapitoly je popsán podnik, jeho činnosti a organizační struktura. Následuje analýza nákladů za sedmileté období. V průběhu zpracování účetní evidence a dat z let 1999 – 2005 byla prozkoumána nákladová struktura jednotlivých výkonů, pomocných provozů a režii v podniku jako celku i z pohledu vnitropodnikových útvarů. Získané poznatky sloužily především jako podklad při návrhu systému kalkulace nákladů, jehož sestavení je hlavním úkolem této práce. Celý nově navržený systém kalkulace nákladů výkonů je proveden formou transformační matice. Převedením veškerých nákladů Školního lesního podniku do maticové podoby transformační tabulky a jejím postupným rozepisováním vznikla úplná transformační tabulka až pro jednotlivé výkony. Úplnou transformační tabulku v nejpodrobnější podobě včetně výpočtových vzorců je možno prohlédnout na CD nosiči, který tvoří zvláštní samostatnou přílohu disertační práce. Pro představu o struktuře, uspořádání a rozsahu této tabulky byla k této práci přiložena úplná transformační tabulka výrobního střediska Jevany v tištěné podobě.

V kapitole páté „Výsledky a diskuse“ jsou prezentovány výsledné kalkulace nákladů výkonů provedené nově navrženou metodou. Dosažené výsledky jsou zde okomentovány a je nastíněno jejich možné využití, stejně tak jako náměty pro další činnost v této oblasti. Závěry a doporučení jsou shrnuty v závěrečné šesté kapitole.

2. CÍL PRÁCE

Problematika kalkulace je značně obsáhlá a nedá se postihnout v jediné práci. Řešení této problematiky je spojeno se znalostí činností, postupů a procesů probíhajících v podniku, závisí na organizační struktuře a prostorovém uspořádání podnikových útvarů. Výrobní proces bývá obvykle složitým systémem přímých, zprostředkovaných, ale i zpětných vazeb k určitému výkonu. Kalkulace jako část informačního systému podniku souvisí s podnikovým plánováním, rozpočtováním a podnikovou statistikou. Nejtěsněji je kalkulace spojena s nákladovým účetnictvím. Zavedení nákladového účetnictví a kalkulačního systému v podniku je náročným úkolem, který předpokládá týmovou spolupráci pracovníků nejrůznějšího pracovního zaměření. Řídící pracovníci by měli definovat z hlediska potřeb ekonomického řízení a rozhodování základní požadavky na obsah a míru podrobnosti informací nákladového účetnictví. Pracovníci účetních útvarů ve spolupráci s odborníky na technické zabezpečení a softwarové vybavení informačních systémů pro vnitropodnikové řízení by měli navíc úzce spolupracovat s řídicími pracovníky výkonných útvarů.

Jak vyplývá z komplikovanosti popsané problematiky nebude cílem disertační práce vytvoření uceleného kalkulačního systému. Tato práce by však měla přispět k prohloubení dosavadních poznatků v oblasti kalkulace v lesních podnicích, k odhalení nepřesností, popřípadě i některých chyb současné praxe.

Hlavním cílem disertační práce je návrh systému kalkulace vlastních nákladů lesního podniku se zaměřením převážně na výsledné kalkulace výkonů lesnické činnosti. Výsledné kalkulace výkonů se stanovují po skončení aktivity nebo po uplynutí stanovené doby, v tomto konkrétním případě kalendářního roku.

Navržený systém kalkulace by měl přispět ke zlepšení vypovídací schopnosti kalkulací. Jak již bylo uvedeno v „Úvodu“, zjištění nákladů na výkon bývá vždy do jisté míry spíše abstrakcí a záležitostí matematických formulací, jež neodráží plně realitu. Úkolem této práce je snaha kalkulace nákladů výkonů zpřesnit a tím se realitě maximálně přiblížit.

Výsledky takto provedené kalkulace by měly sloužit managementu pro správnou představu o ekonomické situaci podniku a jako nástroj pro řízení a rozhodování.

Získané poznatky a navržená metodika kalkulací poslouží nejen jako podklad pro další výzkum v dané oblasti, ale zároveň poskytne možnost zavedení nového přístupu v oblasti nákladového řízení do praxe lesních podniků.

3. PÍSEMNÝ ROZBOR LITERATURY

3. 1 Náklady

3. 1. 1 Vymezení nákladů

Při hospodářské činnosti se majetek spotřebovává či opotřebovává - vynakládá se v souvislosti s výrobou výrobků, prodejem zboží a poskytovanými službami. Zároveň podnik nakupuje od dodavatelů různé služby (ať už za hotové nebo na obchodní úvěr), má závazky vůči zaměstnancům z titulu dlužných mezd, vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění atd. Tím vším vznikají **náklady** podniku, které reprezentují kategorii vstupů do hospodářských procesů.

České předpisy náklady nedefinují; vypomůžeme si proto Mezinárodními účetními standardy: Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu během účetního období, a to:

- jednak ve formě snížení (úbytku, spotřeby) aktiv; toto snížení se týká jak peněžních, tak nepeněžních aktiv,
- jednak ve formě vzniku závazků (zvýšení dluhů).

Oba případy snižují zisk běžného roku a tím i vlastní kapitál.

Uvedené vymezení vysvětluje, čím je náklad vyvolán (jak vzniká), ale nelze je chápat opačně - totiž tak, že každé snížení aktiv či vznik dluhu je nákladem. Tak např: snížení pohledávky za odběratelem v důsledku přijaté peněžní úhrady se projeví jako změna mezi dvěma položkami aktiv, vznik dluhu v důsledku přijatého úvěru znamená zvýšení peněžních prostředků, a tak bychom mohli pokračovat dále (Kovanicová, 2002).

Ačkoliv praxe i přirozená snaha každého jedince získávat vědomosti postupně vyžadují ze začátku výkladu pokud možno jednoduchou charakteristiku („definici“) nového pojmu, je třeba si uvědomit, že pojem náklady takovéto jednoznačné vyjádření umožňuje až od druhé rozlišovací úrovně; jejich charakteristice totiž nutně předchází vymezení účelu, rozhodovací úlohy, resp. uživatele, který s uvedeným pojmem pracuje. Z tohoto hlediska je třeba je odlišit v podstatě ve třech základních, spolu spjatých, nicméně rozdílných směrech:

- a) náklady zobrazované ve finančním účetnictví,
- b) náklady z hlediska daňového,
- c) náklady zobrazované ve vnitropodnikovém účetnictví.

ad a) Vlastníci podniku, ale i potencionální akcionáři, zaměstnanci a jiní externí uživatelé, majetkově spjatí s podnikem, chápou **náklad jako jakékoliv peněžně vyjádřené odčerpání vlastního jmění snižující dosažený výnos**. Toto vymezení, zjednodušeně vyjadřující náklad jako „obětovanou“ příležitost, je obsahem finančního účetnictví; je charakteristické:

- značnou volností vztahu mezi zobrazenými náklady a předmětem činnosti. Náklady v tomto slova smyslu zahrnují nejen úbytky jmění nutně vynakládané na zajištění reprodukčního procesu, ale i výdaje společenského charakteru a částečně i položky rozdělující konečný výsledek činnosti (náklady na reprezentaci, dary, odměny orgánům společnosti);
- snahou o zobrazení i takových úbytků jmění, souvisejících se ztrátou hodnoty určité složky majetku v čase, resp. působením mimořádných vlivů (tvorba opravných položek, odpis nedobytné pohledávky, manka a škody, pokuty a penále) a

- zahrnutím všech druhů daní a poplatků do této skupiny; i v tomto případě není tedy vyjádřena odlišnost v účelu vynaložených zdrojů, ale naopak zdůrazněn společný rys - úbytek jmění vlastníka.

ad b) na toto pojetí nákladů navazuje i jejich cílevědomá i když nepřímo uplatňovaná národohospodářská regulace, charakterizující náklady z daňového hlediska. Smyslem tohoto pohledu je rozdělit všechny výše zmíněné peněžně vyjádřené úbytky jmění do dvou základních skupin:

- Jednak na ty, jejichž vynaložení nebylo v daných společenských podmínkách nutné pro dosažení výnosů, které představují spíše rozdělení výsledků než účelový vklad na jejich dosažení, resp. které majitelé zaplatili za nedodržování „pravidel hry“ na trhu i v okolí, které ho obklopuje. Tyto úbytky jsou z daňového hlediska chápány jako rozdělení výsledků činnosti, které je sice v pravomoci vlastníků, nicméně se uskutečňuje až z čistých, o daň snížených výsledků; do výpočtu základu např. daně z příjmu se tedy nezahrnují.
- Naopak na ty, u nichž je zřejmá účelová vazba mezi provedeným výkonem (a dosaženým výnosem z jeho prodeje) a vynaloženým ekonomickým zdrojem. Pro tyto úbytky je charakteristické jejich vynaložení na počátku reprodukčního procesu. Představují tedy v podstatě „náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů“, které se odečítají od zmíněných příjmů za účelem zajištění zdanitelného základu.

ad c) Náklady, tak jak jsou chápány z hlediska pracovníků podnikového vedení, kteří jsou odpovědní za jejich ovládání. Pro toto vymezení, **charakterizující náklady nejčastěji jako peněžně vyjádřené účelné vynaložení zdrojů ekonomického růstu (majetku) podniku, účelově související s uskutečňováním předmětu činnosti podniku**, jsou podstatné zejména následující rysy:

- peněžní vyjádření, odlišující pojem náklad od pojmu spotřeba (který je zpravidla spojován s naturálním vyjádřením vynaložených zdrojů ekonomického růstu), a které ho zároveň spojuje s celou další škálou nástrojů finančně hodnotového řízení;
- účelnost jako obecnou podmínku vyjadřující, že za náklad je považováno jen vynaložení ekonomických zdrojů racionální a přiměřené výsledku činnosti; tuto obecnou podmínku lze pak dále specifikovat a do určité míry i kvantifikovat mírou hospodárnosti vynakládaných zdrojů;
- účelový charakter, vyjadřující skutečnost, že smyslem vynaložení ekonomického zdroje je jeho zhodnocení; k němu dojde při vytvoření jakékoliv složky majetku podniku, která přinesla (resp. přinese) větší ekonomický prospěch než kolik činil původní vklad. Důležitou vlastností nákladu ve smyslu nákladového (vnitropodnikového) účetnictví je tedy jeho relativně těsný vztah k výkonům (tedy k výrobkům, pracím a službám), tvořícím předmět činnosti podniku (Král et al., 1994).

Peterová, Žídková (2002) uvádějí následující nejčastěji se vyskytující definice nákladů.

1. Náklady představují vědomé vynaložení prostředků (zdrojů) na získání určitého výkonu (obecně ekonomického prospěchu), na získání předem vymezeného užitečného účelu.
2. Náklady jsou peněžním vyjádřením spotřeby vstupních faktorů - nebo-li peněžním vyjádřením spotřeby materiálových prostředků, spotřeby práce, spotřeby finančních prostředků - uskutečněné za účelem dosažení určitého výkonu v uplynulém, běžném nebo budoucím období.
3. Náklady vyjadřují spotřebu materiálu, opotřebením investičního majetku, spotřebu práce cizích výkonů a finančních prostředků na získání vlastních výkonů, tzn. na finální výrobky, na polotovary vlastní výroby, na práce a služby.

4. Náklad je prostředek, pomocí kterého se v dané aktivitě a transformaci vědomě a racionálně zajišťuje dosažení určitého ekonomického prospěchu.

Bartuněk (1994) charakterizuje náklady lesního podniku jako v penězích vyjádřenou spotřebu prostředků (materiálu, strojů) a práce v souvislosti s účelově uskutečňovanou činností (provozními výkony) podniku. Stručně je lze také vymezit jako účelovou spotřebu výrobních činitelů v peněžním vyjádření.

V tomto teoretickém vymezení nákladů podniku zdůrazňuje tyto aspekty:

- Jde o peněžní vyjádření spotřeby prostředků a práce, což způsobuje, že výše nákladů je ovlivňována nejen naturální spotřebou výrobních činitelů, ale i jejich cenami, jakož i cenami peněz (úrok, měnový kurs). Naturální spotřeba může zůstat stejná, ale náklady mohou růst či klesat v souvislosti s pohybem zboží a peněz.
- Náklady jsou definovány jako spotřeba prostředků a práce. Nelze je proto zaměňovat za výdaje, i když s nimi těsně souvisí. Peněžní výdaje představují úbytek hospodářských prostředků podniku a nemusí mít bezprostřední časovou i věcnou souvislost s náklady (např. nákup surovin je peněžním výdajem, ale není nákladem - jako náklad vystupuje až spotřeba, daň ze zisku je výdajem, ale není spotřebou výrobních činitelů, není nákladem).
- Náklady jsou vždy spojeny s určitými účelovými činnostmi podniku, s provozními výkony, které jsou odvozeny od koupěschopné poptávky po výrobcích a službách.
- V nákladech jako spotřebě různých výrobních činitelů se odrážejí i možné kombinace těchto činitelů při zajišťování činnosti podniku.

Jöbstl (1985) píše, že pojem „náklady“ má tolik významů a aplikací, že dva lidé diskutující o nákladech mohou mít na mysli zcela rozdílné věci a uvádí tuto definici těžebních nákladů: Jakákoliv aktivita v těžbě dřeva vyžaduje použití majetku a práce v patřičné kombinaci. Peněžní ekvivalent těchto vstupů je nazýván náklady. Náklady jsou tedy definovány jako „hodnoty použité k dosažení výkonu“. Tvoří je dva komponenty – množství a cena vstupních faktorů.

Pojem náklad se používá velmi často v různých souvislostech. To by ani tak nevadilo, kdyby současně neplnil různé funkce. To je zřetelné i z terminologického rozlišení ve většině cizích jazyků jak popisuje Král et al. (1997), např. v němčině Aufwand - Kosten, v angličtině Expenses nebo Charges - Costs, ve francouzštině Charges – Coûts. V češtině bohužel taková rozlišení neznáme.

Kovanicová (2002) uvádí, že s náklady se setkáváme při pořizování aktiv, při výrobě výrobků, při prodeji apod.

Naším záměrem je rozpoznat, kdy se jedná o náklady, které vcházejí do výpočtu výsledku hospodaření daného účetního období, a kdy se naopak jedná o náklady, které jsou aktivovány. **Aktivací** obecně rozumíme případ, kdy vzniklé náklady přiřazujeme aktivům, nikoli nákladům ovlivňujícím výsledek hospodaření. V českých postupech se s tímto pojmem setkáváme v jeho užším smyslu: v případech, kdy podnik nabývá aktiva vlastní výrobou, či když provádí určité činnosti (např. dopravu), které souvisejí s pořízením aktiv. Tuto problematiku ukazuje na případu výrobního podniku, kde bývá nejsložitější.

(a) Fáze pořízení aktiv

Aktiva lze nabýt různým způsobem: nákupem nebo vlastní výrobou. Fáze pořízení se týká nákupu aktiv, tedy nabytí aktiv zvenčí (externě - od dodavatelů). Tímto způsobem si podnik obstarává dlouhodobá aktiva (nemovitosti, stroje, dopravní prostředky, zařízení aj.) i nejrůznější druhy zásob jako jsou suroviny, základní materiál, palivo, obaly apod.

Úkolem fáze pořízení je evidovat náklady na pořízení daného aktiva - pořizovací náklady (v ČR pořizovací cenu), a tyto náklady pořizovanému aktivu přiřadit (tj. aktivum těmito náklady ocenit). Pořizovací náklady tedy aktivujeme, a aktiva těmito náklady oceněná vykazujeme v rozvaze.

(b) Fáze vlastní výroby aktiv (výrobků) určených k prodeji

Tato fáze je charakteristická pro všechny výrobní podniky, jejichž hlavní náplní činnosti je výroba výrobků (popř. provádění nejrůznějších služeb) za účelem jejich prodeje odběratelům. Jsou-li taková aktiva rozpracována, představují nedokončenou výrobu; po jejich dokončení jsou hotovými výrobky (zkráceně je označujeme jako výrobky). Nedokončenou výrobu a výrobky zahrnujeme pod společný název zásoby vlastní výroby.

Úkolem této fáze je evidovat náklady na výrobu zásob vlastní výroby - evidovat výrobní náklady, a to tak, aby bylo možno vykázat zvlášť náklady nedokončené výroby a zvlášť náklady výrobků. Avšak: které náklady z těch, které podniku vznikají v důsledku toho, že provozuje tuto činnost, mají být k zásobám vlastní výroby přiřazovány? Veškeré vzniklé náklady nebo jen některé? Jinými slovy: jak oceňovat aktiva představující zásoby vlastní výroby? Na tuto otázku našťěstí dává odpověď účetní zásada opatrnosti, když požaduje, aby byla tato aktiva oceněna opatrně, tj. aby byla oceněna (až na nepatrné výjimky) na bázi skutečných vlastních nákladů výroby (dále jen "výrobní náklady"). Ty zahrnují:

1. Jednicové náklady které lze přímo přiřadit k jednici výrobku (na 1 ks, na 1 tunu apod.).
2. Výrobní režii tj. náklady, jejichž vznik není vyvolán výrobkem bezprostředně, ale které jsou nutné k zajištění chodu výrobních dílen, provozů (např. materiál na čištění strojů, otop a osvětlení dílny, plat mistra, odpisy výrobního zařízení, telefon apod.).

Vedle těchto nákladů vznikají i takové náklady, u nichž nelze prokázat (buď vůbec nebo velmi obtížně) jejich příčinnou souvislost s výrobou výrobků; vznikají totiž v souvislosti s řízením a správou podniku (či jeho složek závodů, divizí apod.). Tyto náklady - označované jako správní režie (či též administrativní režie) - se (až na určité výjimky) nezahrnují do ocenění zásob vlastní výroby (tj. neaktivují se). Protože jsou nezbytné pro zachování chodu podniku v daném účetním období, stávají se součástí nákladů, které vstupují do výpočtu výsledku hospodaření daného období. Tento postup je vyjádřením požadavku, aby správní režie byla uhrazena z tržeb v daném období dosažených.

Tento problém se vlastně týká kalkulací zásob vlastní výroby pro účely finančního účetnictví, ke kterému se také vyjadřuje Březinová (2000). V praxi je postrádána právní norma vymezující pojmy z oblasti kalkulací, neboť jsou běžně při oceňování majetku používány, ale jejich náplň je dána jen setrvačností z předchozí právní úpravy či intuicí. Samozřejmě účetní jednotka nejlépe posoudí, zda se pro oceňování její výroby hodí lépe vlastní náklady na úrovni přímých nákladů, zahrnutí části nepřímých nákladů atd. Při absenci právní normy je nezbytně nutné vymezit pojmy a zásady pro kalkulace vnitřním předpisem účetní jednotky.

(c) Fáze prodeje aktiv vlastní výroby (prodej výrobku)

Úkolem této fáze je evidovat výnosy a náklady spojené s prodejem výrobků/služeb a zjistit za účetní období provozní výsledek hospodaření (dále jen "provozní výsledek"). U výnosů nemáme pochybnosti: jedná se o provozní tržby dosažené v tomto období, tj. o tržby za prodané (realizované) výrobky. Ty máme "poměřit" s náklady, které s nimi věcně souvisejí - tj. s provozními náklady.

Je třeba zmínit ještě skupinu nákladů, které vznikají ve fázi prodeje: odbytové náklady. Protože souvisejí s prodejem (vznikají ve fázi prodeje), jsou přiřazovány k výrobním nákladům realizovaných výrobků. Z obecně uznávaného principu realizace vyplývá, že provozní výsledek musí vyjadřovat výsledek realizovaný. Ten je založen na porovnání tržeb za prodané výrobky s výrobními náklady prodaných výrobků, ať je metodika, jíž se k tomuto porovnání dostaneme, jakákoli. Tyto náklady pak musíme doplnit (zvýšit) o další skupinu nákladů - o odbytové náklady (jež jsou prodejem výrobků vyvolány) a o správní režii.

Všechny uvedené složky nákladů pak tvoří provozní náklady, ty pak při výpočtu provozního výsledku za dané účetní období souměříme s provozními tržbami.

O finančním (tzv. pagatorním), hodnotovém a ekonomickém pojetí nákladů pojednává Král et al. (1997).

Finanční (pagatorní) pojetí nákladů vykazuje některé typické znaky.

a) Jako spotřebované ekonomické zdroje mohou být na vstupu vykazovány pouze takové náklady, které jsou podloženy reálným výdejem peněz. Jsou to především náklady vypořádané bezprostředně v peněžní formě (např. mzdy) a pak náklady odpovídající spotřebě nebo využití hmotných zdrojů, které byly v předchozích obdobích vypořádané peněžně (např. spotřeba materiálu nebo odpisy hmotného investičního majetku). V pagatorním pojetí nákladů tak nemohou být nikdy obsaženy náklady, které nemají ekvivalent peněžního vydání (např. vlastní goodwill nebo fiktivní úroky z použití vlastního kapitálu).

b) Druhým typickým znakem pagatorního pojetí nákladů je oceňování spotřebovaných nebo využitých ekonomických zdrojů na úrovni jejich ocenění v rozvaze (účetní hodnota). To se primárně uskutečňuje ve skutečných (historických) nákladech pořízení příslušných předmětů, které odrážejí množství investovaných peněz.

c) Třetí typický znak pagatorního pojetí nákladů souvisí s očekáváním návratnosti vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výkonů. Proto se v uskutečněných výkonech vykazují (aktivují) pouze takové náklady, které budou z budoucích výkonů prokazatelně reprodukovány. Takové náklady se označují jako **náklady produktu**; tyto náklady zůstávají až do okamžiku prodeje v koloběhu a vykazují se v rozvaze jako příslušné složky majetku. Náklady, které nesplňují tyto podmínky (např. správní náklady, úroky z úvěrů a další) se pak označují jako **náklady období**; náklady období se vyčleňují z koloběhu v období jejich vzniku, zúčtují se na vrub hospodářského výsledku a odčerpávají výnosy z výkonů realizovaných v daném období.

Obsah nákladů a jejich kvantifikace je v tomto případě podřízena pravidlům platným pro finanční účetnictví.

Hodnotové pojetí nákladů

Hodnotové pojetí nákladů je založeno na relacích, které primárně zdůrazňují spotřebu anebo využití reálných ekonomických zdrojů (materiálu, práce, hmotných investičních prostředků) za podmínek, které existují v čase uskutečňování příslušných procesů. Hodnotové pojetí nákladů se od pagatorního pojetí liší ve dvou základních směrech.

a) Spotřebované nebo využité ekonomické zdroje se při vykazování nákladů neoceňují na bázi skutečných historických nákladů jejich pořízení, ale na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci. Od právě uskutečňované aktivity se totiž očekává, že nezajistí jen návratnost původní výše investovaných peněz, ale i reprodukci ekonomických zdrojů na jejich původní výši, a to v cenových relacích, které platí v době této náhrady.

b) Jako faktory, které vyvolávají vznik nákladů, nevystupují jenom peněžně zajištěné ekonomické zdroje. Předmětem zobrazení jsou i takové faktory, které sice nemají odpovídající ekvivalent výdeje peněz, ale svými důsledky ovlivňují ekonomickou racionalitu dané aktivity. Protože se k nákladům dodatečně přiřazují, označujeme je jako **dodatkové náklady**.

Pagatorní a hodnotové pojetí představují dva různé aspekty interpretace obecného pojmu nákladů. Shoda mezi nimi existuje jen v případech, kdy uplatnění ekonomických zdrojů je založeno na bezprostředním výdeji peněz (mzdy, spotřeba materiálu).

Rozdíly mezi oběma pojetími nákladů lze shrnout do dvou skupin. Za prvé na případy, kdy příslušné položky zúčtované ve finančním účetnictví na bázi primárního vynaložení peněz

přecházejí do manažerského účetnictví v jiném rozsahu ve formě **kalkulačních nákladů**; označují se tak proto, že se s nimi počítá (kalkuluje) při vyhodnocování ekonomické racionality aktuálně uskutečňovaných aktivit. Za druhé na případy, kdy příslušné položky nejsou ve finančním účetnictví zúčtovány vůbec (protože nejsou založeny na výdeji peněz) a v manažerském účetnictví se projevují jako jeho **dodatkové náklady**. K dodatkovým nákladům patří např. kalkulační podnikatelská mzda v podniku jednotlivce.

Kalkulační položky nákladů jsou typickým znakem hodnotového pojetí nákladů v manažerském účetnictví. Patří mezi ně kalkulační odpisy, kalkulační rizika, kalkulační úroky.

Ekonomické pojetí nákladů

Rozhodování o alternativách alokace zdrojů představuje zásadní problém ekonomiky. S výběrem alternativ a alokací zdrojů souvisí obecné ekonomické chápání nákladů jako maximum hodnoty, které lze vyprodukovat prostřednictvím zvolené alternativy.

Tyto podmínky obecné ekonomické interpretace nákladů naplňuje kategorie **oportunitních** (alternativních) nákladů. Vymezují se jako maximální ušlý efekt, který byl obětován v důsledku využití ekonomického zdroje ve zvolené alternativě. Oportunitní náklady tak nepředstavují reálně spotřebované nebo využitě ekonomické zdroje, ale dodatečně vložené měřítko účelnosti uskutečněné volby.

3. 1. 2 Klasifikace nákladů podniku

Náklady ve všech jejich pojetích nepředstavují stejnorodý celek, ale skládají se z různých nehomogenních složek, které se odlišují druhem uplatněného ekonomického zdroje, svou funkcí v transformačním procesu, formou svého projevu nebo způsobem reakce na působící faktory. Tyto vnitřní rozlišnosti nákladů vedou k jejich různému členění podle různorodých hledisek (Král et al., 1997).

Předpokladem účinného řízení nákladů je jejich podrobnější rozčlenění. Existuje přirozeně celá řada způsobů, jak rozčlenit náklady do stejnorodých skupin. Je však třeba si uvědomit, že členění jakýchkoli jevů musí být vyvoláno účelovou potřebou, vztahem k řešení určitého problému (Král et al., 1994).

Náklady se obvykle rozlišují podle těchto základních hledisek:

- **členění nákladů podle druhů vynaložených ekonomických zdrojů - druhové členění nákladů,**
- **členění nákladů podle bezprostředního účelu jejich vynaložení - účelové členění nákladů,**
- **členění nákladů podle jejich závislosti na změnách v rozsahu aktivity (objemu výkonů)**
- **členění nákladů z hlediska potřeb kontroly a rozhodování.**

3. 1. 2. 1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů dle Krále et al. (1994)

Pokud podrobněji členíme náklady vstupující do reprodukčního procesu podniku z vnějšího okolí, projevují se v prvotní podobě jednotlivých druhů. Za základní nákladové druhy se přitom považují:

- a) spotřeba materiálu,
- b) spotřeba a použití externích prací a služeb, jako např. přepravného, nájemného, energie, prací a služeb spojených s opravami a udržováním majetku,
- c) mzdové a ostatní osobní náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění pracovníků,
- d) odpisy nehmotného a hmotného investičního majetku,
- e) finanční náklady jako např. úroky, pojistné, bankovní výlohy a náklady spojené se získáním bankovních záruk.

Pro vstupující nákladové druhy jsou charakteristické čtyři základní vlastnosti:

- na vstupu do podniku se projevují v časově nerozlišené podobě; výdaj zobrazený na vstupu může být nákladem až v některém z dalších období nebo se naopak projeví ve zvýšení nákladů - se souvztažným zvýšením předpokládaných závazků týkajících se běžného období - protože výdaj nastane až v budoucnu (např. tvorba rezervy na generální opravu výrobního zařízení, prováděnou každé 3 roky);
- druhově vynaložené náklady jsou z hlediska jejich zobrazení **prvotní**; předmětem zobrazení se stávají hned při jejich vstupu do podniku, na jeho hraniční vazbě s okolím;
- jsou to náklady **externí**; vznikají spotřebou výrobků, prací či služeb jiných subjektů;
- z hlediska možností jejich podrobnějšího rozčlenění v podniku jsou **jednoduché**. Z úrovně podnikového řízení je nelze rozlišit na jednodušší složky, ze kterých se tyto náklady skládají.

Základní význam druhového členění nákladů spočívá v tom, že je informačním podkladem při zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto zdrojů v podniku a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout (od koho, kdy a jak musí podnik zajistit materiál, energii, ostatní externí výkony a služby apod.).

Pro řízení na nižších (vnitropodnikových) úrovních je použití samostatného, nedoplněného druhového členění omezené. Platí to zejména v tom případě, chceme-li pomocí druhového členění nákladů hodnotit hospodárnost podnikové činnosti. Důvodem je hlavně skutečnost, že druhové členění se blíže nezabývá příčinou vynaložení nákladů, tj. jejich bezprostředním či zprostředkovaným vztahem k prováděným výkonům či činnostem. Pro tyto potřeby, ale stejně tak i pro odhad jejich budoucí potřeby od dodavatelů je proto třeba ho kombinovat s dalšími členěními vyjadřujícími účelový vztah nákladů k výkonům či činnostem.

Vysušil, Macík (1985) používají druhové členění, tzv. devítipoložkové třídění společenských výrobních nákladů, odvozené v kandidátské práci Jiřího Vysušila - Analýza nákladových druhů a strukturální modely ve strojírenství z roku 1963.

Obsahuje tyto položky:

- spotřeba materiálu
- spotřeba výrobních služeb
- odpisy základních prostředků
- opotřebení předmětů postupné spotřeby
- mzdové náklady
- sociální náklady
- spotřeba nevýrobních služeb
- daně, dávky a poplatky
- odvody, příděly, nerozdělený zisk

Z hlediska finančního účetnictví se druhovým členěním nákladů zabývá Kovanicová (2002). Členění nákladů podle druhů, na kterém je založen český výkaz zisku a ztráty, představuje - nahlíženo z úrovně podniku jako celku - prvotní (ve smyslu "první") záznam o vzniku nákladu. Proto takto členěné náklady nazýváme náklady prvotní. Zmíněná klasifikace nákladů

uplatněná v účtové třídě 5 v zásadě odpovídá na otázku, co bylo vynaloženo na hospodářskou činnost, tj. jaké druhy aktiv, nakupovaných výkonů a služeb, osobních a dalších nákladů byly vynaloženy za účetní období. A protože jde o první záznam nákladu z hlediska vztahu podniku k vnějšímu prostředí a protože jde vždy o určitelný, jediný druh nákladu, lze těmto nákladům přiřadit další charakteristiky: jsou to náklady externí a (proto) náklady jednoduché. V účtové třídě 5 existuje z této klasifikace drobná výjimka: položka náklady na reprezentaci shromažďuje náklady podle účelu: obsahuje nejen náklady prvotní, externí, ale i použití vlastních výkonů pro tento účel (náklady druhotné).

Pro zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře se náklady a výnosy důsledně člení na tři skupiny

- **provozní**, zahrnující běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakujícími hlavními (základními) podnikatelskými činnostmi (provozní náklady a provozní výnosy mají vzájemnou časovou a věcnou souvislost),
- **finanční**, představující operace charakteru finančních transakcí (jako např. úrokové a kursově operace, výnosy z cenných papírů aj.),
- **mimořádné**, zachycující (ve vztahu k běžné činnosti) operace neobvyklé povahy. Postupy účtování uvádějí jako příklady: škody na majetku vzniklé z příčin zcela mimořádných; změny ve způsobu ocenění majetku, opravy nákladů minulých období aj.

Valder, Mitáčová (2000) se k této problematice vyjadřují takto - **externí provozní náklady** jsou hmotně energetické vstupy do výrobního procesu, které mají původ vně podniku. Výrobního procesu se účastní vždy poprvé a jsou proto označovány jako **prvotní náklady** (též vlastní náklady podniku).

Externí provozní náklady jsou tvořeny:

1. cenou opotřebení složek nehmotného a hmotného investičního majetku,
2. cenou spotřebovaného externě pořízeného oběžného majetku,
3. cenou dodavatelských prací a služeb,
4. cenou živé práce zaměstnanců vložené do výrobního procesu.

Externí finanční náklady

Podstatou externích finančních nákladů jsou právně podložené finanční povinnosti podniku vůči vnějšímu okolí, které zatěžují hospodářský výsledek z finanční činnosti. Vyplynají ze zákona, z uzavřených smluv a dále operací s cennými papíry a ze změny měnového kurzu. Součástí externích finančních nákladů jsou:

- cena pořízení prodaných cenných papírů,
- úroky placené,
- pojistné,
- daně a poplatky,
- kurzové ztráty.

Mimořádné náklady jsou položky zatěžující hospodářský výsledek z mimořádné činnosti, které mají nahodilý charakter a mimořádnou povahu vzhledem k běžné činnosti podniku.

3. 1. 2. 2 Účelové členění nákladů

Náklady jsme vymezili jako účelové vynaložení ekonomických zdrojů; účelovost je základní charakteristický znak nákladů. V tomto směru jako konečný účel vynaložení nákladů vystupují finální výkony jednotlivých aktivit, které tak představují konečné nositele nákladů. Účelovost však prostupuje každým transformačním procesem uskutečňování výkonů,

od elementární operace až po finální výkon. Každý náklad má tak již při svém prvotním vzniku jasně vymezenou účelovost. V tomto směru se celým transformačním procesem prolínají dvě základní linie. V první je rozhodující otázka, jak se věcně uskutečňují jednotlivé výkony. **Hovoříme o členění nákladů po linii výkonů.** Ve druhé je pak rozhodující otázka „kde se příslušné operace uskutečňují z hlediska organizačního uspořádání transformačního procesu“. **Hovoříme o sledování nákladů po linii útvarů** (Král et al., 1997).

Jednou z nejdůležitějších skupin rozhodovacích úloh řešených zejména na nižších úrovních vnitropodnikového řízení jsou úlohy založené na kontrole přiměřenosti vynaložených nákladů. Jejich cílem je zjistit, zda se v podniku náklady spoří nebo naopak překračují. Základem stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se poměruje skutečná spotřeba nákladové složky, je účelové členění nákladů (Král et al., 1994).

Charakteristickým účelovým vztahem, zvláště důležitým v podmínkách lesního hospodářství, je dle Kupčáka (2000) vztah nákladů ke konkrétním výkonům pěstební, těžební a ostatní činnosti. Zde členění nákladů zpravidla komunikuje s příslušnou osnovou výkonů.

Účelový vztah nákladů charakterizuje Král et al. (1994) na různé úrovni podrobnosti. V praktických řešeních, která stanovují nákladový úkol pro jednotlivé nákladové položky, probíhá strukturalizace účelového členění ve 4 - 5 úrovních. V prvé z nich se náklady obvykle rozčlení do relativně širokých okruhů různých výrobních a nevýrobních činností, např. na **náklady hlavní výroby, pomocné výroby, vedlejší výroby a na náklady různých přidružených činností.** V rámci nich se pak podrobněji člení např. podle jednotlivých druhů činností, technologických stupňů, uzavřených procesů nebo jednotlivých operací.

Z hlediska kontroly hospodárnosti se pak tyto náklady dále rozčlení podle jejich základního vztahu k činnosti, technologickému stupni či operaci do dvou základních skupin:

- a) do skupiny nákladů bezprostředně vyvolané technologickým procesem dané činnosti (operace); tyto náklady se nazývají náklady **technologické** nebo
- b) do skupiny nákladů, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění i udržení podmínek racionálního průběhu dané činnosti; tyto náklady se nazývají **náklady na obsluhu a řízení** příslušné činnosti a jejich příkladem může být náklad na osvětlení a otop a plat mistra.

Toto značně obecné rozčlenění nákladů je výchozím momentem pro určení nákladového úkolu jednotlivých nákladových složek.

Stanovení nákladového úkolu u většiny technologických nákladů vychází z jejich bezprostředního vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu, konkrétní operaci apod. Průběh výroby výrobku, popř. způsob provedení operace jsou předem připraveny (např. v průmyslových podnicích v rámci konstrukční a technologické přípravy výroby). Součástí této přípravy je i stanovení technicko-hospodářských norem, které určují spotřebu nákladů na dílčí část technologického procesu.

Nákladový úkol se tedy stanoví poměrně snadno: technicko-hospodářská norma se vynásobí buď předem stanoveným nebo skutečným počtem provedených dílčích výkonů. Tento postup kontroly je možno uplatnit zpravidla u těch technologických nákladů, které souvisí nejen s technologickým procesem jako celkem, ale i přímo s jednotkou dílčího výkonu. Tato část technologických nákladů se označuje jako náklady **jednicové.**

Naopak výše nákladů na obsluhu a řízení a výše té části technologických nákladů, která souvisí s technologickým procesem jako celkem, neroste přímo úměrně s počtem provedených výkonů. Pouze rámcově je ovlivněna rozsahem činností, které zabezpečují průběh technologického procesu. Jejich nákladový úkol je obvykle stanoven na základě souhrnných normativů platných pro určité časové období, popř. i pro celkový předpokládaný

objem výkonů (využitou kapacitu) za toto období. Příkladem těchto nákladů může být předpokládaná mzda mistra za měsíc vycházející z jeho zařazení, náklady na otop vycházející z harmonogramu topné sezóny a normativu založeném na otápených krychlových metrech a další.

Většinou je tento úkol konkretizován i odpovědnostně, tedy podle toho, kdo odpovídá za jeho splnění. Skutečně vynaložené náklady se porovnávají s tímto nákladovým úkolem jako celkem. Je zřejmé, že kontrola těchto nákladů je obtížnější a méně účinná než kontrola jednicových nákladů. Tyto náklady se označují jako náklady **režijní**.

Režijní náklady vznikají v různých fázích činnosti podniku, podle toho je rozdělujeme na tyto složky:

- a) **Zásobovací režii** související s nákupem, skladováním a výdejem materiálu.
- b) **Výrobní režii** související s obsluhou a řízením bezprostředního výrobního procesu v jednotlivých výrobních útvarech; výrobní režie často obsahuje i část technologických nákladů, které nelze nebo není účelné vykazovat jako jednicové náklady.
- c) **Správní režii** (celopodnikovou, celozávodovou) související s řízením a správou celého podniku (závodu).
- d) **Odbytovou režii** vznikající v souvislosti s prodejem, skladováním hotových výrobků a zboží, jejich balením a expedicí a obdobnými aktivitami; věcně přísluší objemu prodaných výkonů (Král et al., 1997).

O zásobovací režii hovoří Hradecký, Král (1995) jako o režii materiálové a člení tuto režii na dvě skupiny nákladů:

- a) náklady na manipulaci s materiálem, např. na jeho příjem na sklad, skladování a výdej, jakož i jeho dopravu do odebírajícího střediska.
- b) náklady na nákup a vedlejší pořizovací náklady, jako např. náklady na dopravu při nákupu materiálu, clo atd., které se dnes ve finančním účetnictví zahrnují do pořizovací ceny materiálu.

Vysušil (1996) říká, že ve výrobě je režie v zásadě dvojí: ta, která se týká výroby, je označována jako **výrobní** (dříve též dílenská) a režie, jež se nespojuje s výrobou ale se správou - režie **správní**, které se dříve říkalo celopodniková.

Kromě toho se může také objevit režie **zásobovací**, pokud má podnik vlastní rozsáhlejší sklady, vlastní dopravu a manipulaci s materiálem. Setkáváme se i s režií **odbytovou**, když se podnik stará o odbyt svých výrobků sám.

V menších podnicích se ovšem zpravidla rozlišuje jen režie výrobní a správní, přičemž ve správní režii bývají obsaženy i režijní náklady na zásobování a odbyt.

Szorád (2000) doplňuje skupiny režijních nákladů uvedených výše o další skupinu - finanční režie. **Finanční režie**, jak uvádí, představuje hodnotu finančních prostředků, které musí podnikatelský subjekt vynaložit na financování výroby cizími zdroji (úrok z půjčených peněz na financování výroby).

3. 1. 2. 2. 1 Kalkulační členění nákladů

Rozsáhlá skupina rozhodovacích úloh typu „vyrobit či koupit“, „preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku“, „zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu“ vychází z posouzení příčinné souvislosti nákladů k určitému, buď finálnímu nebo dílčímu výkonu. Toto přiřazování nákladů k výkonu či jeho části nazýváme kalkulačním členěním nákladů.

Kalkulační členění je zvláštním typem účelového členění nákladů. Jinak je ovšem zajištění těchto úloh reálnými informacemi jedním z nejsložitějších v rámci členění nákladů vůbec.

Z hlediska příčinných vazeb nákladů k výkonu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednici) a z hlediska praktických početně technických možností, jak přiřadit náklady konkrétnímu výkonu, lze opět rozlišit dvě základní skupiny nákladů:

- a) ty, které přímo souvisí s konkrétním druhem výkonu (**přímé náklady**) a
- b) ty, které se neváží k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh výrobního procesu podniku v širších souvislostech (**nepřímé náklady**).

Je zřejmé, že do první skupiny patří náklady jednicové. Ty jsou vyvolány nejen konkrétním druhem výkonu, ale přímo jeho jednotkou. Kromě jednicových nákladů se pak výkonu přímo přiřazují i náklady, které se vynakládají v souvislosti s prováděním pouze tohoto druhu výkonu, a jejichž podíl na jednici tohoto druhu lze tedy zjistit pomocí prostého dělení.

Většina režijních nákladů (kromě těch, které souvisí s konkrétním druhem výkonu) je společná více druhům výkonů. Při řešení některých rozhodovacích úloh je však třeba i tyto náklady přiřadit kalkulační jednici. Tyto náklady se pak přičítají nepřímo pomocí zvolených veličin.

Pro jednicové i režijní náklady platí, že jejich konečnou příčinou je uskutečnění finálních výkonů. Obě skupiny nákladů je tak třeba pomocí početně technických postupů přiřadit konečným nositelům. Podle metod přičítání nákladů pak rozlišujeme náklady **přímé** (přímo přiřazované příslušejícím výkonům) a **nepřímé** (na příslušející výkony rozvrhované při uplatnění různých nepřímých metod) (Král et al., 1994).

Rozdělením nákladů na přímé a nepřímé, jednicové a režijní se zabývá Vysušil (1996). Chceme-li uskutečnit výpočet nákladů na kalkulační jednici, musí se náklady rozčlenit na dvě velké skupiny:

- Náklady, které jsou na zjišťovanou kalkulační jednici k dispozici, neboť o těchto nákladech existují přesné doklady (např. cena materiálu spotřebovaného na určitý výrobek, mzdy, které byly přiznány pracovníkům při výrobě tohoto druhu výrobku apod.); tyto náklady se nazývají přímé či jednicové.
- Náklady které se přímo na kalkulační jednici zjistit nedají; jako příklad se uvádí třeba činnost ředitele a jeho sekretariátu nebo vůbec vrcholového vedení podniku. Nelze totiž říci, kolik tento management věnoval své práce jednotlivým výrobkům vzhledem k různorodosti jeho působení, které se týká podniku jako celku (vyjednávání různých smluv apod.). Samozřejmě není možné zjistit a určit, jakou část své činnosti věnoval určitému výrobku ředitel podniku, v němž se produkují stovky druhů výrobků. Tyto náklady se dají zjistit na kalkulační jednici pouze nepřímo, určitým rozpočítáváním, expertním odhadem či jinými postupy. Jelikož jde většinou o náklady na řízení, označují se nepřímé náklady též jako náklady režijní (regia = italsky řízení, správa).

Mezi náklady přímými a jednicovými neexistuje úplná shoda. Dvojice pojmů „přímé a nepřímé náklady“ pochází z teorie. Náklady přímé jsou takové, které se dají zjistit na jeden výrobek či jinou jednotku výkonu. Nepřímé náklady jsou pak ty, jejichž výši je zcela nemožné přímo zjistit na jeden výrobek. Těchto typů nákladů není příliš mnoho, neboť při velmi detailní evidenci by bylo zřejmě možné k jednotlivým výrobkům přiřadit mnoho typů nákladů. Bylo by to však velmi pracné a nákladné, tudíž v konečném důsledku nevhodné. Z těchto důvodů se upouští od přesného teoretického, velmi náročného rozlišování nákladů na přímé a nepřímé a přechází se k praktickému členění na náklady jednicové a režijní.

Jednicové náklady jsou ty náklady, které jsou snadno či hospodárným způsobem zjistitelné na kalkulační jednici, kdežto režijní náklady jsou všechny ostatní náklady – tzn. nezjistitelné na jednici, nebo identifikovatelné jen těžko a velmi pracně.

Toto členění na jednicové a režijní je tedy dáno potřebami ekonomické praxe. Ta většinou běžně nerespektuje či není seznámena s postojem ekonomické teorie a považuje pak dvojice termínů „přímé = jednicové náklady“ a „nepřímé = režijní náklady“ za synonyma, ačkoli tomu tak není.

V praxi se označují přímé náklady jako náklady jednicové, protože se používá pojem kalkulační jednice. Jde obvykle o jeden kus, na který se vypočítávají náklady. Může se ovšem stát, že se kalkulační jednice od 1 kusu liší. Pojem kalkulační jednice je proto zcela namístě, protože je přesnější než termín kalkulační jednotka, který se obvykle spojuje s 1 kusem. Většinou se sice kalkulační jednice shoduje s jedním vyráběným kusem, jsou však případy, kdy je kalkulační jednice menší nebo větší než celý produkt a 1 kus se jako kalkulační jednice nehodí.

Podle Peterové, Žídkové (2002) se nepřímým nákladem může stát jakýkoliv druh nákladů - materiálový, pracovní i finanční je-li společný většímu počtu kalkulačních úseků. Zpravidla to jsou náklady na obsluhu, náklady na správu a řízení a rovněž jsou to často náklady fixní.

O tom, zda je daný náklad kalkulovatelný (připočítatelný) přímo či nepřímo, často rozhoduje způsob evidence spotřeby zásob, energie, práce a využití dlouhodobého hmotného majetku. Čím je evidence podrobnější, tím více nákladů může být směřováno ke kalkulačním úsekům přímo a tím může být kalkulace přesnější a může se co nejvíce přiblížit skutečnosti. Na druhou stranu je však třeba dbát na to, aby náklady na evidenci byly únosné.

V literatuře zvláště při uvádění praktických příkladů kalkulace nákladů na výkony se často setkáváme se ztotožněním pojmu nepřímé náklady a režijní náklady. Toto zjednodušení se používá ale i v celé řadě příkladů uváděných ve školních učebnicích nebo v odborných publikacích.

Proto je třeba zdůraznit, že v rámci nepřímých nákladů lze ještě při podrobnější analýze rozlišit dvě skupiny nákladů, které mají různý vztah ke kalkulovanému výkonu a jsou k němu také různě přičitatelné. Je **to skupina nákladů nepřímých jednicových**, které sice vznikly v souvislosti se získáváním různých výkonů, jsou pro ně společné, ale také jsou mezi ně rozpočitatelné pomocí přirozeně existující fyzické měrné jednotky - jednice, v níž se eviduje rozsah kalkulovaných výkonů. O těchto nepřímých jednicových nákladech lze dále uvést, že podobně jako přímé (přímé jednicové) „jsou vyvolány jednotkou výkonu“, nebo-li s touto jednotkou bezprostředně souvisí.

Druhou skupinu nepřímých nákladů tvoří režijní náklady, tj. náklady na obsluhu, správu a řízení, které jsou společné více druhům výkonů nebo dokonce všem druhům podnikových výkonů, ale nejsou mezi ně rozpočitatelné prostým dělením pomocí přirozeně existujících fyzických jednotek.

Dle Píče et al. (1984) se rozlišují náklady přímé a nepřímé podle přičitatelnosti nákladových položek do nákladů finálních výkonů podniku, resp. náklady přímo a nepřímo kalkulovatelné. Přímé náklady jsou takové náklady, které lze přímo připočíst do nákladů určitého finálního výkonu, a to na základě jednoznačné evidence jejich spotřeby. Nepřímé náklady zahrnují nákladové položky, které se vztahují k několika nebo dokonce ke všem finálním výkonům podniku, takže musí být při kalkulaci nákladů nejdříve zvlášť seskupovány, a pak rozvrhovány podle tzv. rozvrhových základů.

Rozlišují se dvě skupiny nepřímých nákladů:

- nepřímé náklady jednicové
- nepřímé náklady režijní.

Nepřímé jednicové náklady, někdy také označované jako nepřímé provozní náklady, jsou náklady pomocných provozů (v zemědělství například provozu traktorů, sklízecích mlátiček, nákladních automobilů, potahů, dílen, provozů na úpravu výrobků, na přípravu krmiv,

na hnojení statkovými hnojivy apod.), pokud jsou odděleně evidovány, seskupovány, a pak rozvrhovány do nákladů na finální výkony podle rozvrhových základů.

Souhrn nákladů přímých a nepřímých jednicových je souhrnně označován termínem **náklady jednicové** anebo **náklady provozní**.

Hranice mezi nepřímými jednicovými náklady a přímými náklady je relativní. Závisí na uspořádání prvotní evidence nákladů a na způsobu jejich zúčtování. Hranice mezi nepřímými jednicovými a přímými náklady se může výrazně měnit, pokud se uvedené pomocné provozy formují jako samostatná vnitropodniková střediska, která předávají jiným střediskům podniku své výkony formou vnitropodnikové fakturace ve vnitropodnikových cenách. Pak v nákladech finálních výkonů nabývají nákladové položky na tyto vnitropodnikové služby charakter nákladů přímých a odpadá rozvrhování nákladů podle rozvrhové základny.

I když v praxi je velká afinita mezi přímými a jednicovými náklady na jedné straně a nepřímými a režijními náklady na druhé straně, nelze oboje členění ztotožňovat. Nejlépe to ukazují dvě extrémní situace:

- Ve výrobě s jediným výkonem (se skupinou homogenních výrobků) lze vyjádřit všechny náklady jako přímé, ačkoli nadále je třeba rozlišit jednicové a režijní. Jeví se to i ve skutečnosti, že samostatně musíme plánovat (rozpočtovat) jednicové a režijní náklady, mj. proto, že mají odlišný vztah ke změně objemu výroby.

- Ve sdružené výrobě v čistém jejím pojetí nelze rozlišit podle jednotlivých výkonů přímo žádné náklady, ani jednicové, ani režijní. Všechny náklady se vynakládají jako náklady společné a musí se rozdělovat nepřímými způsoby (Schroll et al., 1993).

Ogerová, Fibírová (1998) ještě rozdělují náklady z hlediska způsobu přiřazování nákladů konkrétním výkonům do několika skupin:

- náklady přiřazované bezprostředně konkrétnímu výkonu
- náklady bezprostředně přiřazené konkrétnímu středisku, pro přiřazení konkrétním výkonům je nutno použít rozvrhové základny (klíče)
- náklady zúčtované mezi středisky s předáním vnitropodnikových výkonů oceněných předběžnou kalkulací a na výkony jsou rozděleny pomocí rozvrhové základny (klíče)
- společné náklady „rozpouštěné“ do nákladů výkonů pomocí procentních přírůžek.

3. 1. 2. 2 Členění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik

Řízení hospodárnosti a efektivnosti není vyčerpáno pouze účelovým spojením nákladů s činnostmi, která vyvolala jejich vznik. Je dále rozvíjena jejich vztahem ke konkrétnímu vnitropodnikovému útvaru, ve kterém dílčí činnost probíhá, a jehož pracovníci tedy odpovídají za racionální vynaložení či zhodnocení nákladů na tuto činnost. Základem členění nákladů podle vnitropodnikových útvarů je rozčlenění podle místa vzniku nákladů, na které pak navazuje jejich členění podle odpovědnosti.

Spojení mezi jednotlivými vnitropodnikovými útvary se uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané výkony. Náklady, které tak vznikají odběratelskému útvaru, se označují jako náklady **interní**. Jejich výše je dána množstvím dílčích výkonů a jejich vnitropodnikovým oceněním. Interní náklady jsou charakteristické tím, že vznikají pouze v souvislosti s určitou vnitřní vazbou. Tyto náklady označujeme též jako náklady **druhotné** (z hlediska podniku jako celku se projeví na vstupu podruhé - poprvé se projeví ve středisku, které daný výkon provedlo) a **složené** (neboť je lze z podnikové úrovně řízení

dále analyzovat ve vztahu k jednotlivým nákladovým složkám - druhům, které byly při provedení druhotného výkonu spotřebovány) (Král et al. 1994).

Kupčák (2000) píše, že třídění nákladů z hlediska místa spotřeby, resp. místa vzniku nákladu je významné u větších, vnitřně členěných, případně prostorově a organizačně dislokovaných účetních jednotek. Toto třídění nákladů vychází z organizační struktury účetní jednotky a v lesním hospodářství komunikuje i s hospodářsko úpravnickým rozdělením lesa.

3. 1. 2. 3 Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů

Důležitým hlediskem členění nákladů z hlediska posuzování dynamiky jejich vývoje je jejich rozlišování podle toho, jak se mění jejich celková výše v závislosti na změnách v objemu výkonů. V tomto směru je třeba rozlišit dvě hlavní skupiny nákladů:

a) Ekonomické zdroje, které se plně spotřebují určitou jednotkou výkonu a při uskutečňování další jednotky musí být opakovaně vynaloženy. Označujeme je jako opakované ekonomické zdroje a jejich nákladovým ekvivalentem jsou náklady **variabilní** (proměnlivé). Jejich charakteristickým znakem je, že se jejich celková výše mění při změnách v objemu výkonů. Příkladem takového nákladu je spotřeba materiálu potřebného na výrobu konkrétního výrobku.

b) Ekonomické zdroje, které se do daného procesu vkládají jednorázově s určitou potenciální schopností, umožňující uskutečnit určitý objem výkonů v rámci daného potenciálu (kapacity); jako příklad lze uvést instalaci strojů, zařízení apod. Označují se jako potenciální ekonomické zdroje a jejich nákladovým ekvivalentem jsou náklady **fixní** (stálé). Jejich charakteristickým znakem je, že se při změnách v objemu výkonu v rámci dané kapacity jejich celková výše nemění (Král et al., 1997).

Variabilní náklady

Základními ve skupině variabilních nákladů jsou tzv. náklady **proporcionální**. Závisí přímo úměrně na počtu prováděných výkonů. Jejich podíl připadající na jednotku výkonu je tedy konstantní. Příkladem proporcionálních nákladů jsou všechny náklady jednicové.

Proporcionální a fixní náklady jsou základní typy nákladů tohoto členění. Při rozkladu každého nákladu na nejjednodušší složky by zřejmě všechny projevovaly fixní nebo proporcionální závislost. Takový rozklad však není ani prakticky proveditelný ani účelný. Proto se v praxi zkoumá vliv objemu produkce na agregovanější druhově a účelově roztríděné nákladové složky. V závislosti na relaci proporcionálních a fixních nákladů v nich, popř. na působení jiných faktorů, se mohou tyto nákladové složky měnit i jedním z následujících způsobů:

Mohou růst v absolutní výši pomaleji než objem prováděných výkonů, a jejich průměrný podíl na jednotku produkce tedy klesá. Tento typ tzv. **podproporcionálních** nákladů je v praxi poměrně častý. Příkladem jsou náklady na opravy a udržování strojního zařízení sledované ve vztahu k počtu vyrobených výrobků na něm, spotřeba elektrické energie zahrnující tzv. paušál a hodinovou spotřební sazbu a další.

Mohou růst v absolutní výši rychleji než objem prováděných výkonů. Vznik těchto tzv. **nadproporcionálních** nákladů není tak častý. Jejich příkladem je vzrůst mzdových nákladů při zajišťování zvýšeného objemu výkonů přesčasovou prací nebo zvyšující se spotřeba pohonných hmot při zvýšení rychlosti (tedy zkrácení času dopravního výkonu). Na první pohled vyvolávají tyto náklady dojem nehospodárnosti, která pak snižuje i celkovou efektivnost podniku. Tato skutečnost však neplatí obecně. Rychlejší růst těchto nákladů může

zabránit větším ztrátám, resp. snížením efektivnosti, které by nastaly, pokud by se jim podnik chtěl vyhnout za každou cenu.

Fixní náklady jsou náklady, které se nemění v určitém rozsahu prováděných výkonů nebo aktivity podniku (útvary). Jde zpravidla o náklady určené k zajištění kapacit podnikatelského procesu. Jejich značná část se vynakládá často ještě před jeho zahájením, kdy je třeba např. nakoupit dopravní prostředky a jiný majetek dlouhodobé povahy, přijmout určitý počet pracovníků apod. Podstatnou charakteristikou důležitou pro řízení jejich hospodárnosti je pak fakt, že celkovou výši těchto nákladů již nelze ovlivnit v průběhu výrobního procesu a do značné míry ani omezením jeho intenzity. Tato skutečnost samozřejmě vede k požadavkům maximálně využít danou kapacitu, kterou tyto náklady poskytují. Čím větší bude objem provedených výkonů, tím rychleji bude klesat podíl fixních nákladů na jednotku výkonu.

Kapacita strojů, zařízení a ostatních ekonomických zdrojů, které vyvolávají vznik fixních nákladů, však není neomezená. Je vždy spojena s určitým objemem výkonů, které je možno se stávajícím strojním parkem a počtem pracovníků provést. Pokud objem výkonů převyšuje tuto hranici, je třeba tuto kapacitu rozšířit. Je tedy nezbytné opět jednorázově vynaložit nový blok fixních nákladů. Pokud tedy zkoumáme průběh relativních fixních nákladů na jednotku výkonů, platí tvrzení o jejich poklesu jen v rámci rozsahu, který odpovídá maximálnímu využití původní kapacity. V okamžiku změny fixních nákladů se tento pokles zastavuje a dochází ke skoku nejen v již zmíněné absolutní výši, ale přirozeně i v podílu nákladů připadajících na jednotku výkonu (Král et al., 1994).

Price (1989) uvádí, že většina fixních nákladů vzniká na ředitelství (ústředí) podniku. Tyto náklady se s velikostí podniku nemusejí nutně zvyšovat. Fixní náklady mohou klesat na jednotku výkonu, stejně tak jako s přibývajícím velikostí podniku. Například náklady spojené s vyjednáváním nejvyšších výhodných cen za kvalitní dříví jsou rozpočítány na celou výrobu, zatímco výzkum týkající se pěstování lesa se stává efektivnější pokud výsledky výzkumu aplikujeme na větší lesní celek.

Fixní náklady vznikají v podnicích na různých místech jeho struktur z různých důvodů:

- **fixní náklady podniku** vznikají v podnicích v souvislosti s organizací a řízením vztahů podniku k okolí nebo v souvislosti s organizací a řízením vztahů podniku k jeho vnitropodnikovým jednotkám; někdy jsou nazývané všeobecnými náklady, a to proto, že nemají přímou souvislost s jednotlivými výkony; jsou to například náklady na vedení účetnictví za podnik jako celek, náklady finanční (některé daně, pojištění, úroky, poplatky), část mzdových nákladů vedení a správy podniku apod.

- **fixní náklady útvaru**; vznikají na úrovni vnitropodnikových jednotek, tj. při řízení vztahů uvnitř jednotek, zpravidla k jednotlivým výkonům nebo skupinám výkonů;

- **fixní náklady skupiny výrobků** nebo jednotlivých výrobků, též nazývané zvláštní fixní náklady; mají přímý vztah k výkonům nebo mohou být k výkonům rozdělovány na základě využití jim společné kapacity (Peterová, Žídková, 2002).

Král et al. (1997) pojednává o smíšených nákladech jako kombinaci fixních a variabilních nákladů. Rozlišení fixních a variabilních nákladů je teoretické, protože každý reálný proces se může uskutečnit jen na základě spojení a kombinace opakovaných a potenciálních činitelů. V takovém případě obsahují celkové náklady určitého procesu neoddělitelně fixní složku, vyvolanou fixními náklady, a proměnlivou složku, způsobenou variabilními náklady. Takové spojení označujeme jako **smíšené náklady**. Jsou charakteristické tím, že fixní složka působí již od nulového bodu objemu a k ní se postupně se zvyšujícím se objemem přiřazují variabilní náklady. Obecně přitom platí, že v úvodní etapě nízké zaměstnanosti jsou to spíše podproporcionální náklady, ve druhé etapě normální zaměstnanosti proporcionální náklady a ve třetí etapě zvýšené zaměstnanosti nadproporcionální náklady.

Odvození odpovídající nákladové funkce je však v praxi velmi obtížné z několika objektivních důvodů. Fixní náklady se skládají z řady dílčích fixních nákladů s rozdílnou kapacitou, průběh variabilních nákladů je ovlivněn i jinými faktory. Některé položky nákladů obsahují neoddelitelně fixní i variabilní složku (např. spotřeba energie), průběh jiných může být ovlivněn i způsobem zúčtování (např. časové a úkolové mzdy). Zvláštní případ představuje jev označovaný jako **nákladová remanence**. Je charakteristický určitou setrvačností v průběhu nákladů i při změnách v objemu (např. při snížení objemu se ihned nevyřazují nepotřebné stroje, nesnižuje se počet pracovníků a platí se jim mzda za prostoje).

V reálných procesech se však obvykle výkyvy v objemu výkonů udržují v určitých hranicích, a proto postačí informace o průběhu nákladů za určité relevantní rozmezí. Lze přitom uplatnit zjednodušení, podle kterého se předpokládá, že v daném rozmezí budou variabilní náklady mít proporcionální charakter.

V praxi jsou obvykle k dispozici údaje o výši celkových nákladů pro jednotlivé reálně dosažené objemy výkonů. Jestliže tyto údaje očistíme od zjevných vlivů jiných faktorů (např. od výkyvů cen, nákladů na nekvalitní výrobky, překročení norem), lze získané hodnoty považovat za závislé na objemu výkonů. Na latentní fixní a variabilní složku je lze pak rozložit pomocí jednoduchých matematicko-statistických metod nebo na základě zkušeností.

Zkoumáním vlivu zaměstnanosti podniku na náklady se zabýval profesor kolínské university Schmalenbach ve stěžejním díle tohoto oboru (*Grundlagen der Selbstkostenrechnung* 2. vyd. Lipsko 1925). Schmalenbach in Kliment (1927) rozděluje náklady na:

- a) fixní, nezávislé na výši zaměstnanosti podniku, které jsou náklady výrobní pohotovosti podniku
- b) proporcionální, jejichž celková výše úměrně stoupá a klesá s množstvím vyráběného množství
- c) degresivní, které se nezvyšují úměrně se zaměstnaností, nýbrž o něco méně takže jejich podíl se na jednotku výrobku se zvýšenou výrobou zmenšuje
- d) progresivní téže povahy jako degresivní, avšak zvyšují se rychleji nežli výroba

Kliment (1927) k tomuto rozdělení dodává, že roztřídění nákladů dle Schmalenbacha je pouze teoretické a v praxi nebude nikdy možno určitý náklad zařadit spolehlivě do té či oné kategorie. Prakticky proto rozdělují se náklady alespoň na skupinu nákladů proměnlivých (proporcionální, degresivní a progresivní) a na skupinu nákladů pevných (fixních).

Posuzuje se potom již při vzniku toho kterého nákladu, kam jej zařadit, přičemž bude to zařazení jen přibližné. Nebude prostě možným mechanické třídění, nýbrž v každém konkrétním případě se rozhodneme, do které z obou skupin nákladovou položku dáme. Dlužno tudíž říci, že přesnosti, o kterou se teorie snaží, nedosáhneme, ale že ona zjednodušená klasifikace bude pro praxi přesto cennou. Budeme při roztřídování položek nákladových postupovat tak, že rozhodneme u každé z nich samostatně, zda ji přiděliti nákladům proměnlivým nebo pevným. Seznáme-li na př., že je to náklad povahou degresivní, ale degrese velké, dáme příslušnou položku mezi náklady fixní, je-li degrese malá, blíží se nákladům proporcionálním a patří tedy mezi náklady proměnlivé.

Ještě jeden poznatek můžeme učiniti při tomto rozboru nákladových položek. Fixní náklady v kalkulaci na jednotku výrobku činí proměnlivou část, mění se podle stavu zaměstnanosti, celkové náklady proporcionální jsou naproti tomu v nákladech jednotky pevnou částí.

Peterová, Žídková (2002) uvádí, že variabilní náklady, jsou většinou ve vztahu k výkonům (kalkulačním úsekům) náklady přímými jednicovými a jejich celková hodnota je dobře zjištělná a to na úrovni vnitropodnikových jednotek i na úrovni jednotlivých výkonů nebo

skupin výkonů. Většinou se přebírají z finančního účetnictví nebo z vnitropodnikového účetnictví.

Do variabilních nákladů patří také část nepřímých nákladů - a to jak nepřímých jednicových, tak nepřímých režijních. Vychází se z poznatku, že nepřímé náklady jsou souhrnem materiálových, pracovních a finančních nákladů, z nichž některé položky jsou závislé na objemu výkonů a jiné položky skutečně na objemu výroby nezávisí.

Někteří autoři o nepřímých nákladech hovoří jako o „smíšených nákladech“, které zahrnují jak variabilní, tak fixní položky nákladů. Pro potřeby neúplných kalkulací je proto potřeba nepřímé náklady podrobit analýze - logickému rozboru jejich vztahu k výkonům - a posléze určit část variabilní a část fixní. Náklady nepřímé dosud tříděné podle druhů a podle možnosti přiřítání ke kalkulovaným výkonům se přerozdělí nebo-li transformují do podoby nákladů fixních a variabilních.

Z analýz nepřímých nákladů, a to zvláště z analýz režijních nákladů je známo, že podíl variabilní složky je v nich menší než podíl fixní složky. Přesto má význam se touto otázkou zabývat, protože v průmyslových výroбах, které jsou charakteristické vysokou technickou vybaveností a složitými strukturami výrobního procesu, organizace a řízení, je podíl nepřímých nákladů na celkových nákladech vysoký, což znamená, že se jedná o absolutně velké peněžní částky, které by měly být k výkonům určeny co nejpřesněji.

Členění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů, které se začalo systematicky využívat ve 20. letech v USA, je považováno za změnu v kvalitě poskytovaných informací a faktický „přerod“ klasicky orientovaného nákladového (vnitropodnikového) účetnictví v účetnictví manažerské. To už totiž nedávalo pouze odpovědi na otázky týkající se minulosti nebo zajišťující řízení hospodárnosti výrobků, o jejichž výrobě již bylo rozhodnuto, ale poskytovalo i informace pro rozhodování o budoucích variantách podnikatelské činnosti (jak bude ovlivněna výše nákladů, výnosů a zisku zvýšíme-li či snížíme-li objem výroby konkrétního výrobku o 10 %). Většina rozhodovacích úloh vychází v podstatě z rozčlenění nákladů na fixní a variabilní nebo z dále uvedených třídění, která na toto základní třídění navázala. Jejich řešení je pak obdobou a různým opakováním základní úvahy o tom, jak změna v objemu sortimentu prováděných výkonů ovlivní výši nákladů, výnosů, a zisku. Zkratka vzniklá v mezinárodním označení se do značné míry vžila a odborná veřejnost ji dobře zná; jedná se o tzv. úlohy CVP (Costs –Volume – Profit) (Schroll et al., 1993).

Za neoddiskutovatelné je třeba považovat členění nákladů na fixní a variabilní. Toto členění, v minulosti u nás zcela zanedbávané, je základním stavebním kamenem většiny propočtů nákladů zejména v oblasti finančního plánování a řízení hospodárnosti.

Existuje řada metod, jimiž lze dosáhnout rozčlenění na náklady fixní a variabilní. Vědomí, že pro stanovení podílu fixních či variabilních nákladů bylo použito např. metody nejmenších čtverců, dává účetnímu pocit správnosti a přesnosti provedeného výpočtu. Je však třeba připomenout, že neupravená účetní data o skutečných režijních nákladech nejsou vhodnou základnou pro výše uvedené propočty. Nejde jen o to, že taková data mohou skrývat např. neefektivní spotřebu nákladů, špatně zúčtované náklady atd., ale také o to, že data o minulosti nelze používat pro plánování budoucnosti, aniž se přihlédne ke změnám v budovách a zařízeních, změnám ve vyráběných výrobcích, použitých technologiích nebo podmínkách efektivnosti, změnám v cenách placených za výrobní faktory, nahodilým vlivům, jako je počasí atd.

Stanovené rozčlenění fixních a variabilních nákladů nelze tedy považovat za platné „jednou pro vždy“. Při změně rozhodných podmínek nemusí stanovené rozčlenění platit dokonce ani po zbývající část účetního období (Hradecký, Král, 1995).

Na potřebu rozlišovat náklady fixní a variabilní upozorňoval také ve své knize lesnické ekonomiky Weingartl (1946). Zvláštního ohledu vyžaduje rozlišovati pružné (kolísavé) a nepružné (pevné) náklady, či režii a poměrnost s intenzitou provozu. Těžné výlohy jsou v přímé závislosti na množství výtěže. U ostatních není již té poměrnosti, ač některé souvisejí s velikostí příjmu a výnosu, jiné však jsou do značné míry každoročním rovnoměrným zatížením hospodářství. Zásadně stálou režii obvykle tvoří položky zalesňovacích a udržovacích výdajů a celá zbylá část hrubého výnosu po odpočtu výloh těžebních. Stavební náklady a udržovací výdaje pohybují se mnohde v odvislém poměru k výtěži a velikosti výnosu, spíše však bývají vcelku ročně ustáleny. Výlohy správní patří k pevným nákladům, zvláště platy stálých zaměstnanců a úřednictva tvoří zásadně nepružný náklad. Daně závisejí na různých daňových základech, spolu s přírážkami, dávkami a různými poplatky tvoří pak obvykle každoročně pravidelný náklad.

V německy mluvících zemích se variabilní náklady ztotožňují s přímými. Nepřímé náklady se ztotožňují s fixními a nazývají se pohotovostní náklady, „takové, které vznikají proto, abychom vůbec byli schopni provozu“ (Peterová, Žídková, 2002). Například autoři Mann, Mayer (1992) uvádějí:

- k variabilním (přímým) nákladům - „Na výkonech závislé náklady jsou takové, jež můžeme přiřadit k výkonům - výrobkům a zakázkám přímo. Tyto náklady označujeme jako „přímé náklady“, protože jsou zapříčiněny výrobkem, a proto mohou být k výrobku, resp. k jednotlivému výkonu přímo přiřazeny.“

Vysušil (1996) k tomuto ztotožnění pojmů dodává, že náklady přímé a nepřímé jsou terminologicky i obsahově nejasněnými pojmy. Vývoj vedl k tomu, že se stále více rozchází teoretické členění nákladů na variabilní a fixní od členění nákladů na přímé a nepřímé, kterého se používá v praxi.

Ačkoli je možné také náklady přímé a nepřímé vztáhnout k objemu výroby, rozhodující kritérium pro jejich rozlišení nespočívá ve změně objemu produkce. Spíše se sleduje, zda je technicky vůbec uskutečnitelná evidence daného nákladu na příslušný výrobek. Jakmile to možné není, nebo je to příliš obtížné, dostává se takový náklad do skupiny nákladů nepřímých. Mezi tříděním teoretickým, které rozlišuje náklady variabilní a fixní, a praktickým, pracujícím s přímými a nepřímými náklady, je tedy značný rozdíl.

3. 1. 2. 4 Členění nákladů z hlediska potřeb kontroly a rozhodování

Jedním ze speciálních zaměření manažerského účetnictví je jeho orientace na přímé poskytování informací pro konkrétní rozhodovací úlohy. Obsah informací manažerského účetnictví je v tomto případě bezprostředně závislý na typu příslušné rozhodovací úlohy a algoritmu jejího řešení. Z tohoto hlediska platí, že pro řešení každého rozhodovacího problému musí manažerské účetnictví zajistit relevantní informace, které svým obsahem dostatečně odrážejí složitost daného problému (Král et al., 1997).

Relevantní a irelevantní náklady

Pro toto členění nákladů jež se orientuje na rozhodování o budoucnosti, je typické, že vychází nikoliv z reálných, ale odhadovaných nákladů zvažovaných variant. Základem srovnatelnosti těchto variant je posouzení, které náklady budou uskutečněnou variantou ovlivněny a které ne. Rozčlenění nákladů podle odpovědi na tuto otázku vede ke vzniku skupiny **relevantních** nákladů a skupiny **irelevantních** nákladů. Zvláštní formou relevantních nákladů jsou tzv.

rozdílové náklady, vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně. Také jejich praktické využití je velmi široké, i když zpravidla omezené na tzv. krátkodobé rozhodovací úlohy nevyžadující zásadní investiční vklady (úloha „vyrobit nebo koupit“ – Make or Buy Decision) (Schroll et al., 1993).

Synek et al. (1996) při každém rozhodování bere v úvahu **přírůstkové náklady**, to je ty náklady, které jsou tímto rozhodováním ovlivněny. Zbývající náklady považuje za **irelevantní** tomuto rozhodnutí a nazývá je **utopené náklady**.

Oportunitní náklady

Kategorie oportunitních nákladů (nákladů příležitosti) je využitelná jak pro řešení krátkodobých úloh, tak i dlouhodobých investičních záměrů. Jejich charakteristika vychází z obecné úvahy, že konkrétní vynaložení nákladu ve zvolené podnikatelské aktivitě znemožňuje jeho využití v jiné alternativě. K tomu, aby byly přijaty alternativy s nejvyšším efektem, je třeba, aby odmítnuté alternativy přinášely prospěch nižší. Oportunitní náklady jsou tak charakterizovány jako „ušlé“ výnosy, o něž se podnik připravuje tím, že určitou alternativu svého dalšího rozvoje neuskutečňuje. Využití kategorie oportunitních nákladů v praxi je velice široké. Uplatňuje se při optimalizačních sortimentních rozhodnutích, zejména tehdy, když je podnik omezen ve zdrojích své činnosti. Dále může ve formě tzv. kalkulačního (vnitřního) nájemného nebo kalkulačních (vnitřních) úroků ovlivňovat chování pracovníků odpovědnostních středisek při využívání hmotných i finančních zdrojů (Schroll et al., 1993).

Synek et al. (1996) dále rozeznává náklady explicitní a implicitní. **Explicitní** náklady jsou ty, které podnik platí (mají formu peněžních výdajů) za nakoupené výrobní zdroje, za nájemné, za použití cizího kapitálu atd. **Implicitní** náklady nemají formu peněžních výdajů, a jsou tudíž obtížně vyčíslitelné. K jejich měření tedy používáme oportunitních nákladů.

3. 2 Zdroje informací pro zpracování kalkulací nákladů

Hlavním zdrojem informací pro vypracování kalkulací nákladů na příslušnou aktivitu je účetnictví. V předchozím textu o nákladech se vyskytovaly pojmy jako finanční, vnitropodnikové a manažerské účetnictví, zde bude o těchto pojmech pojednáno podrobněji.

Vymezením finančního, vnitropodnikového, nákladového a též tzv. manažerského účetnictví se zabývají např. Král et al., Schroll et al., Synek et al., Novák, Vojtíšek, Picková, Hradecký, Peterová, Žídková, Ogerová, Fibírová, Kovanicová, Jöbstl a další.

Účetnictví musí zajišťovat dvě oblasti informací: informace o podniku určené externím uživatelům a informace o „dění“ uvnitř podniku.

Dle Kníže, Šatanová, Rajnoha (1996) lze účetnictví v nejobecnější rovině členit na **externí** finanční účetnictví a na **interní** vnitropodnikové neboli provozní účetnictví.

Zatímco finanční účetnictví je na celém světě určitým způsobem regulováno (neboť slouží potřebám široké škály externích uživatelů včetně kapitálového trhu), vnitropodnikové účetnictví je plně v pravomoci podniku. Ten může rozhodnout o způsobech oceňování, odpisování apod. odchylovajících se od úpravy platné pro finanční účetnictví. Manažeři tak mohou mít k dispozici informace lépe vystihující ekonomickou realitu. V ČR zajišťuje

vnitropodnikové účetnictví v některých oblastech i potřeby finančního účetnictví. Týká se to zejména údajů, které finanční účetnictví přejímá z vnitropodnikového účetnictví (např. údaje o stavu a ocenění zásob vlastní výroby, tj. nedokončené výroby a hotových výrobků) (Kovanicová, 2002).

Soubor informací o podniku jako celku a o jeho vztahu k vnějšímu okolí zajišťuje **finanční účetnictví**. Jeho hlavním úkolem je podat prostřednictvím účetních výkazů věrný obraz o finanční pozici podniku, o jeho výnosnosti (výkonnosti) a o jeho schopnosti vytvářet (generovat) nadále peněžní prostředky.

Avšak účetnictví musí zajišťovat (zejména ve fázi výrobní, provozní) mnohem hlubší a mnohem rozmanitější informace než jsou ty, které jsou vykazovány ve finančním účetnictví. Nelze opomenout skutečnost, že provozní cyklus je spojen se spotřebou nejrůznějších aktiv (a se vznikem závazků) vztahujících se k jednotlivým druhům výkonů a že probíhá ve vnitropodnikových útvarech. Je tedy logické, že manažeři potřebují nutně informace o všech těchto aspektech, jinak by nemohli podnik účinně řídit. Tuto oblast informací zajišťuje **vnitropodnikové účetnictví** (Kovanicová, 2002).

I po zásadní reformě účetnictví od 1. ledna 1993 se u nás zachovalo označení „vnitropodnikové účetnictví“. Tento účetní podsystém se u nás do roku 1953 označoval jako provozní účetnictví; v období 1953 – 65 oficiální označení chybělo a od roku 1966 účetní reforma zavedla označení vnitropodnikové účetnictví.

Určitá nejednotnost existuje i v jiných státech: v anglosaské a germanofonní oblasti převládlo nejprve označení nákladové účetnictví, ve francouzské provozní, popř. analytické provozní účetnictví. Od konce druhé světové války a zvláště od šedesátých let se v tržních podmínkách přetváří nákladové účetnictví na manažerské, a to s výjimkou německé oblasti, kde se objevuje označení účetnictví nákladů a výkonů (výnosů) popř. někdy i označení „účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování“. Navíc se zejména v německé oblasti v posledních letech značně rozvíjí disciplína označovaná jako „Controlling“, která plní mnohé funkce analogické s funkcemi manažerského účetnictví, i když se „Controlling“ chápe obvykle širěji (Král et al., 1997).

Provázanost nákladového a manažerského účetnictví se projevuje v angloamerické oblasti v uvádění obou pojmů společně (Cost and Management Accounting), ve Francii dokonce jejich spojením (Comptabilité analytique de gestion) (Ogerová, Fibírová, 1998).

Kovanicová (2002) uvádí, že **nákladové účetnictví je** soustavou analytických účtů, v níž se v zásadě zachovává princip podvojného zápisu. Je to tedy stále ještě účetnictví v pravém slova smyslu, ale bez povinnosti podřizovat se vnější, mimopodnikové regulaci, s možností svobodné volby způsobu oceňování a odpisování, se silnějším propojením na hmotnou stránku hospodářských procesů, s častějším používáním naturálních jednotek apod. Nákladové účetnictví je úzce propojeno s předběžnými a výslednými kalkulacemi (v oblasti výrobní struktury) a s rozpočtováním, jímž se vnitropodnikovým útvarům ukládají úkoly v hodnotovém vyjádření.

Dle Peterové, Žídkové (2002) se vnitropodnikové účetnictví (též někdy označované jako nákladové účetnictví) zaměřuje na evidenci průběhu podnikových činností buď podle jednotlivých vnitropodnikových útvarů nebo podle výkonů. Ogerová, Fibírová (1998) dodávají - podle primárního zaměření je nákladové účetnictví tradičně koncipováno buď jako výkonové, nebo odpovědnostně (útvarově) orientované. V posledních 10-15 letech se stále více projevuje nutnost sledovat i třetí „rozměr“ v nákladovém účetnictví - tzv. procesy, dílčí

aktivity. Záleží na oblasti a podmínkách činnosti, do jaké míry tento nový přístup pouze doplňuje dva základní pohledy účetnictví, výkonově kalkulační a odpovědnostní, a do jaké míry zásadněji ovlivňuje a mění přístupy ekonomického řízení, organizaci činností uvnitř podniku, a tedy i pojetí účetnictví. Tento nový přístup je velmi často označován pojmy přejímanými bez překladu v původní anglické podobě. Activity Based Accounting (účetnictví založené na procesech, dílčích aktivitách, procesní účetnictví), Activity Based Costing (kalkulace podle dílčích aktivit), Activity Based Management (řízení procesů). Oba, popřípadě všechny tři pohledy se vzájemně prolínají, představují různé pohledy na stejný podnikatelský proces.

Vnitropodnikové účetnictví poskytuje další informace pro vnitropodnikové řízení, pro rozhodování o průběhu a kontrolu průběhu procesů uvnitř podniku. Mělo by především umožňovat analýzu vlivu faktorů působících na hospodářský výsledek, tj. odhalování příčin neúspěchů i úspěchů útvarů a výkonů. Mělo by na základě analytických informací umožňovat zjistit jakou měrou k celkovému hospodářskému výsledku podniku přispívají jednotlivé útvary a jednotlivé výkony. Část vnitropodnikového účetnictví, která je propojena na finanční účetnictví (účtování o změně stavu vlastních výrobků a zásob, o nedokončené výrobě, o aktivaci), podléhá účetním pravidlům pro oceňování. Ve vnitropodnikovém účetnictví „vlastním“, tj. takovém, které bude sloužit výhradně podnikovým účelům, mohou být tyto výkony oceněny jinak, než stanoví účetní předpisy (Peterová, Žídková, 2002).

O problematice propojení vnitropodnikového a finančního účetnictví pojednává Ogerová, Fibírová (1998). Velmi často je v praxi základní cíl nákladového účetnictví jako informací pro řízení a rozhodování opomíjen. Jeho úloha je zúžena na informační zdroj finančního účetnictví, které není soběstačné a vyžaduje zejména informace týkající se:

- ocenění zásob vytvořených vlastní činností (ocenění nedokončené výroby, výrobků, polotovarů);
- nákladů aktivovaných výkonů (služby provedené vlastními pracovníky v souvislosti s pořízením aktiv; investičního majetku a zásob materiálu či zboží);
- komplexních nákladů příštího období, pokud je finanční účetnictví připouští (náklady na přípravu, záběh a vývoj konkrétních výrobků či služeb, dlouhodobá propagace, předzásobením,...);
- částečně i informace vztahující se k časovému rozlišení nákladů (výnosů).

Pro potřeby finančního účetnictví je nutné ocenit vnitropodnikové výkony v okamžiku poskytování informací externím uživatelům, zpravidla jednou ročně, při sestavení účetních výkazů. Tato skutečnost vede k tomu, že toto ocenění vnitropodnikových výkonů je nutno chápat pouze jako jeden z účelů ocenění, z hlediska hlavního cíle nákladového účetnictví nepodstatný. Důsledkem je v praxi velmi často to, že se pro potřeby finančního účetnictví využívá zcela jiné ocenění (např. ve skutečných plných nákladech) než v nákladovém účetnictví (v předem stanovených variabilních nákladech), což se promítne v rozdílném hospodářském výsledku ve finančním a nákladovém účetnictví.

Žádná konkrétní úprava nákladového účetnictví není předepsána, pouze na obecné úrovni jsou vymezeny základní možnosti organizace účetních informací. Neexistence obecně platné podoby nákladového účetnictví má tyto důsledky:

- stanovení významu a cílů nákladového účetnictví je vnitřní záležitostí podniku, spočívá zejména ve sledování fungování jednotlivých oblastí činnosti podniku;
- výsledky jsou tajné a jejich hlavním cílem je odhalovat „pravdu“, jak nejvíce je to možné;
- účtová osnova a postupy účtování jsou k této oblasti účetnictví velmi liberální.

Externím uživatelům je nutno poskytnout, v souvislosti s oceňováním vnitropodnikových výkonů, které jsou součástí finančního účetnictví, pouze průkazné podklady. Splnění tohoto požadavku vyžaduje zpracovat v podniku konkrétní metodické podklady, zpravidla v podobě

vnitropodnikové směrnice pro ocenění vnitropodnikových výkonů. Externí uživatel nemá ani v této souvislosti bezprostřední přístup k nákladovému účetnictví.

Schroll et al. (1993) uvádí, že zatímco mezi pojmy nákladové, provozní a vnitropodnikové účetnictví můžeme v podstatě položit rovnítko, nemůžeme s nimi ztotožnit pojem manažerské účetnictví.

Pokud se informace zjištěné ve vnitropodnikovém účetnictví začnou používat pro rozhodování o budoucím směřování podniku, různě se přeskupí a doplní se dalšími neúčetními informacemi vycházejícími z jiných než účetních pohledů, přeměňuje se vnitropodnikové účetnictví na účetnictví modernějšího typu - na **manažerské účetnictví**.

Manažerské účetnictví kromě evidence nákladů navíc obsahuje vypracovávání analýz a dalších podkladů pro rozhodování managementu podniku, včetně návrhů na opatření. Takovéto „účetnictví“ není na rozdíl od finančního účetnictví pevně uzavřeným systémem s pevně vymezeným obsahem jednotlivých kategorií. Obsahuje údaje o „ekonomických“ nákladech, tzn. o takových které skutečně vznikly, ale také údaje o nákladech, které skutečně nevznikly, nebyly vypořádány peněžně, a proto nejsou ve finančním a vnitropodnikovém účetnictví zachyceny, ale vyplývají z porovnání s jinými alternativami podnikání. V tomto smyslu vymezené manažerské účetnictví je celek zahrnující finanční a vnitropodnikové účetnictví a ještě další informace a analytické a syntetické metody potřebné nejen pro kontrolu minulosti, ale také pro řízení budoucnosti podniku (Peterová, Zídková, 2002).

Kovanicová (2002) do okruhu účetních informací pro potřeby vnitropodnikového řízení zahrnuje:

1. nákladové (provozní) účetnictví zajišťující informace potřebné především pro operativní řízení (konstruuji se zde účty z hlediska výrobového, útvarového i odpovědnostního);
2. zajišťování podkladů pro provádění analýz a pro řešení rozhodovacích úloh souvisejících s operativním i strategickým řízením;

a dodává, že označení „vnitropodnikové/manažerské účetnictví“ zatím není u nás užíváno jednotně. České účetní předpisy zůstávají u tradičního pojmu „vnitropodnikové účetnictví“, i když je tento pojem přiléhavý spíše jen pro první část - pro nákladové účetnictví. Naproti tomu akademická obec se přiklání spíše k pojmu manažerské účetnictví, protože ten lépe vystihuje zaměření tohoto okruhu informací.

3. 3 Kalkulace

3. 3. 1 Obsah pojmu kalkulace

Vysušil (1996) uvádí, že v naší ekonomické praxi se setkáváme velice často s pojmy kalkulace, kalkulování, vykalkulování apod. Používají se hlavně ve spojitosti s náklady a tvorbou cen. Ogerová, Fibírová (1998) dodávají, že porovnání nákladů a ceny je prvotním podnikatelským problémem. Historicky nejstarší problémy, které se objevily v souvislosti s kalkulací nákladů výkonů, byly v podmínkách průmyslové výroby. Proto i pojmový aparát nejen kalkulací, ale celého nákladového účetnictví je nejbližší právě průmyslovým podnikům.

Vytvoření prodejní ceny není vůbec jednoduchá záležitost. Je totiž zapotřebí vzít v úvahu dvě věci:

1. jaké jsou opravdové náklady, které daný obchodník nebo výrobce musí vynaložit na to, aby získal nebo vyprodukoval určitý výrobek a byl schopen jej prodat na trhu;
2. jak bude trh na stanovené náklady reagovat a zda ještě danému obchodníkovi nebo výrobcovi zbude nějaký čistý výnos, čili zisk, podaří-li se mu výrobky prodat.

Z toho vidíme, že v tržní ekonomice stojí proti sobě nákladový výpočet toho, kdo dodává zboží na trh, a ochota spotřebitele tyto náklady přijmout a dokonce zaplatit o něco více, tj. o zisk. Můžeme tedy říci, že v kalkulaci vycházíme zásadně z nákladů, ale mluvíme-li o kalkulaci cenové, pak se k těmto nákladům připočítává zisk. Takže kalkulace ceny staví na jednu stranu rovnice náklady + zisk. Platí proto tento vztah:

$$\text{náklady} + \text{zisk} = \text{prodejní cena.}$$

Podstatou kalkulace a kalkulování je především výpočet složky, která v tomto procesu zaujímá dominantní postavení, tj. nákladů. Samozřejmě, že důležitý je i výpočet ceny, ale ten již mnohem více závisí na tržní situaci. Dokonce lze říci, že při dokonalé konkurenci je cena na trhu dána a my se do ní musíme vejít i s případným ziskem. Je proto patrné, že otázka cenové kalkulace se v tržní ekonomice převážně redukuje na otázku kalkulace nákladové. **Nákladová kalkulace** je pak definována jako výpočet nákladů na jednotku výroby nebo na jednotku prodávaného zboží (Vysušil, 1996).

Relativně samostatnou oblast rozhodovacích úloh zajišťuje informacemi **kalkulace ceny**, o které se zmiňuje Král et al. (1997). Od kalkulace nákladů se liší nejen obsahem (obsahuje tzv. kalkulovaný zisk), ale výchozím přístupem k její tvorbě, který se projevuje následně i v jejím obsahu. Kalkulace nákladů odráží žádoucí či skutečné toky vzniku nákladů; cenová kalkulace naopak zobrazuje toky zpětné návratnosti nákladů a zisku uskutečněné ve formě výnosů.

S rozvojem tržního hospodářství, jehož podstatným rysem je silný vliv podmínek trhu na cenu, která již vzniká objektivně a nikoli na základě často spekulativního propočtu monopolního výrobce, se úloha cenových kalkulací také u nás do značné míry mění. Sestavují se (v porovnání s minulostí) méně často a jako zásadní podklad pro konečnou cenu se dnes využívají jen při některých způsobech tvorby ceny (zejména při uplatnění kalkulačního porovnání a kalkulacích individuálních výkonů).

Je však skutečností, že i v případech, kdy se cena tvoří odvozením od užitných vlastností výrobků, je nutné - a to z pozice jak dodavatele výkonu, tak i jeho odběratele - sestavovat určitou „stínovou“ cenovou kalkulaci; ta pak vyjadřuje individuální podmínky obou podniků ve vztazích k relacím prosazujícím se na trhu; zákazník na jejím základě stanovuje maximální hranici, která při nákupu externích výkonů neohrozí jeho vlastní výnosnost, pro dodavatele je naopak limitem udržení jeho vlastních rozvojových záměrů. Porovnání obou těchto informačních podkladů je pak významné pro řešení problému, zda utlumit či rozvíjet daný výrobní obor, zda přijmout či odmítnout zakázku, a podobných otázek.

Jestliže se podnik věnuje nějaké produkci, pochopitelně ho to něco stojí, což je skutečnost označovaná jako náklady na produkci. Jakmile existuje výroba nebo poskytování služeb zaměřené jen na jednu vysoce specializovanou činnost, pak je kalkulace mnohem jednodušší než v jiných případech; to však bohužel není nejčastější případ. Produkuje-li se více výrobků nebo služeb, musíme vědět, kolik nás stojí realizace každého druhu výrobku či služby. V tom je podstata kalkulace. Nás sice samozřejmě zajímá, kolik stojí výroba jako celek, ale to se dozvíme také z účetnictví, resp. především z účetnictví. Máme k tomu speciální účetní výkaz, který se nazývá výsledovka. Z ní lze vyčíst celkové náklady na výrobu za určité období. Účetnictví nám ovšem nemůže pomoci zjistit, kolik stojí výroba jednotlivých druhů výrobků.

Proto je nezbytné kromě účetnictví ještě provádět pravidelně výpočty kalkulační. Jejich obsahem je výpočet nákladů na jeden typ výrobku a nakonec vlastně na jeden jediný kus vyrobeného zboží určitého typu. Z toho důvodu se také v učebnicích kalkulace uvádí, že zatímco účetnictví je tzv. počet časový, kalkulace je tzv. počet kusový. Jde o starou definici účetnictví a kalkulace, ale lze říci, že platí dodnes, i když se s touto formulací setkáváme již zřídka, protože jde o starý tradiční názor na tuto problematiku (Vysušil, 1996).

V nejobecnějším slova smyslu se **kalkulací** rozumí propočet nákladů, přínosu, zisku, ceny resp. jiné finanční veličiny na výrobek, práci nebo podnikovou službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést, na podnikovou investiční akci či na jinak naturálně vyjádřený výkon.

Právě skutečnost, že kalkulace zobrazuje ve vzájemné souvislosti oba základní póly podnikatelského procesu – naturálně vyjádřený výkon a jeho finanční charakteristiku – z ní činí nejvýznamnější instrument vyjadřující vzájemný vztah obou stránek podnikání.

Zvláštní, v řízení však nejčastěji využívanou, formou kalkulací jsou propočty orientované na zjištění nebo stanovení nákladů na konkrétní výrobek, práci nebo službu, které jsou předmětem prodeje externím zákazníkům – **kalkulace nákladů výkonů**.

Pojem kalkulace nákladů výkonů lze obecně chápat ve třech základních významech:

- jako **činnost** vedoucí ke zjištění či stanovení nákladů na konkrétní výkon podniku který je přesně druhově, objemově a jakostně vymezen (na tzv. kalkulační jednici)
- jako **výsledek této činnosti**, tzn. propočet celkových nebo dílčích nákladů na kalkulační jednici
- jako vydělitelnou **část informačního systému podniku**, sice velice úzce spjatou zejména s nákladovým účetnictvím, podnikovým plánováním, rozpočtovnictvím a podnikovou statistikou, ale naopak i nezastupitelnou svým informačním obsahem a metodou jeho získání. V tomto pojetí se o kalkulaci hovoří již nikoliv jako o izolovaném propočtu nákladů na kalkulační jednici, ale jako o systému vzájemně skloubených propočtů, zpracovaných pro širší rozsah kalkulačních jednic a pro různé účely (Král et al., 1997).

Ogerová, Fibírová (1998) také poznamenávají, že v nákladovém účetnictví používaný pojem kalkulace se v češtině využívá v několika významech. Jako nástroj řízení a evidence nákladů (Costing), jako rozdílné způsoby přiřazování nákladů, oceňování, v souvislosti s konkrétními účely využití této informace (Allocation), jako nejrůznější propočty související s konkrétním vymezením obsahu jednotlivých nákladových položek (Calculation).

Předmětem kalkulace dle Krále et al. (1997) mohou být všechny druhy výkonů, které podnik vyrábí, resp. provádí. To je ovšem možné jen v podnicích s úzkým sortimentem výrobků, prací nebo služeb. V podnicích se vesměs kalkulují pouze nejdůležitější druhy výkonů nebo jejich skupiny.

Předmět kalkulace je vymezen jednak kalkulační jednicí, jednak kalkulovaným množstvím.

Kalkulační jednicí se rozumí konkrétní výkon vymezený měrnou jednotkou a druhem, na který se stanovují nebo zjišťují náklady.

Kalkulované množství zahrnuje určitý počet kalkulačních jednic pro které se stanovují nebo zjišťují celkové náklady. Kalkulované množství je významné zejména z hlediska určení průměrného podílu nepřímých nákladů na kalkulační jednici.

Termín kalkulace je určen pro oblast speciálních výpočtů a vzniku informací o takové ekonomické a informační činnosti, která vede k vyčíslení jednotlivých složek ceny výkonů a jejich úhrnu na kalkulační jednici, tj. na zvolenou jednotku výkonu, jíž může být buď celý výkon (např. výrobek), nebo část výkonu (např. součást výrobku), či určitý souhrn výkonů

(celá série výrobků apod.). V tomto smyslu je kalkulace součástí informačního systému určité hospodářské jednotky a vytváří vlastně samostatný kalkulační subsystém tohoto systému.

Kalkulace má úzkou souvislost především s účetnictvím. Je tomu tak proto, že se při kalkulačních propočtech vychází především z údajů účetních, neboť v účetnictví se sledují podrobně náklady, tedy jednotlivé složky výkonů.

Obvyklé pojetí systémovosti kalkulace je právě spojeno s typem vazby mezi kalkulací a účetnictvím. Je-li kalkulace přímo zabudována do účetního systému, bývá označována jako systémová. Stojí-li mimo účetní systém, bývá označována jako nesystémová lépe „mimosystémová“ (Vysušil, Macík, 1985).

Kliment (1927) uvádí, že mezi kalkulacemi a účetnictvím podniku jest úzký vztah. Opačný názor, který se prakticky projevuje tím, že kalkulace jsou vyhotovovány samostatně, aniž se organicky přimykají k účetnictví, pokládáme za pochybený. Vždyť účetnictví je nejenom hlavním pramenem kalkulačních dat, ale také kontrolou jejich správnosti.

Také dle Krále et al. (1992) je **kalkulace** nástroj hodnotící vztah mezi náklady a výkony, bezprostředně související s účetnictvím .

Kalkulování nákladů výkonů bude v konkrétních podnicích značně variantní činností, která ve výběru kalkulovaných nákladů musí brát ohled na různé rozhodovací úlohy, které vedoucí podnikoví pracovníci řeší. V této souvislosti Hradecký, Král (1995) hovoří o šesti základních typech úloh, k jejichž řešení může kalkulace – jako obecný nástroj přiřazení nákladů výkonům přispět.

1. rozhodování o budoucím sortimentním složení vyráběných a prodávaných výkonů
2. rozhodování o způsobu zajištění různých aktivit a kooperací vyvolaných rozhodnutím o sortimentním složení (založit útvar, zrušit útvar, typy úloh „vypřipít nebo koupit“)
3. působení na motivaci manažerů a zaměstnanců pracujících ve vnitropodnikových útvarech (stanovení vnitropodnikové ceny na úrovni variabilních nákladů jako nástroje, který orientuje např. výrobní útvary k minimalizaci zásob nedokončené výroby)
4. reprodukční úlohy (ověření toho, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a cenách prodávaných výkonů umožní reprodukovat veškeré vynaložené náklady)
5. úlohy spojené s obhajobou ceny (např. v jednáních se zákazníkem u individuálně projednávaných zakázek)
6. úlohy založené na informacích o vázanosti ekonomických zdrojů v nedokončené a hotové výrobě, polotovarech vlastní výroby a aktivovaných výkonech (např. pro oceňování produktů podnikové činnosti ve finančním účetnictví).

Každá z těchto úloh vychází nejen z jiného rozsahu přiřazovaných nákladů, ale také z jiného způsobu jejich přiřazení kalkulační jednotici. Domníváme se, že řídicí pracovník nemůže v této souvislosti udělat větší chybu, než chápat a využívat jednu zpracovanou kalkulaci nákladů jako stabilně zjištěný propočet, který lze uplatnit pro řešení všech výše zmíněných úloh.

Dle Klimenta (1927) jsou kalkulace rovněž základem pro cenovou politiku podniku. Požadujeme, aby kalkulace určila nám co nejpřesněji vlastní náklad pro každý druh a typ výrobku a náklady nepřímé rozdělila v tom poměru, v jakém výroba každého druhu výrobku využívá zařízení a služeb podnikových. Správné vykalkulování nákladů je pro podnik otázkou životní důležitosti.

Počítají-li se následkem nesprávných metod příliš vysoké náklady na určitý výrobek, vyřazuje se podnik pro vysoké ceny ze soutěže; kalkulují-li se však nesprávně nízko, získají se pravděpodobně zakázky, ale také ztrátová bilance. Že se v praxi opravdu chybně kalkuluje,

dokazují občas veřejná nabídková řízení, při nichž na tutéž věc jakostně předem určenou, docházejí nabídky, různící se třeba o 50 % v ceně.

Kalkulace je podniku pomůckou, aby se orientoval o tom, má-li vyrábět či nikoliv, které výrobky jsou rentabilnější atd. V hospodářství stacionárním byl by to úkol snadný, ale v hospodářství dynamickém potřebuje podnik upravovat své prodejní ceny a být si při tom vědom dolní cenové hranice (Kliment, 1938).

Peterová, Žídková (2002) uvádějí, že kalkulace nákladů může být využita podnikem také i pro nadpodnikové účely – např. pro různé cenové regulace, dotační a daňové účely.

3. 3. 2 Struktura nákladů v kalkulaci

Struktura, v níž se stanovují a zjišťují náklady výkonů, je vyjádřena v každém podniku individuálně v tzv. kalkulačním vzorci. Pojem „vzorec“ však nelze chápat jako jednoznačně danou formu vykazování nákladů připadajících na kalkulační jednici. Spíše naopak: podstatným rysem kalkulačního systému progresivních podniků je, že způsob řazení nákladových položek, podrobnost jejich členění i struktura mezisoučtů se vykazuje variantně s ohledem na uživatele a rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení má kalkulační přispět.

Tento požadavek však klade značné nároky na zpracovatelskou fázi; členění nákladů v nákladovém účetnictví, v rozpočtech vnitropodnikových útvarů i v ostatních informačních nástrojích, které poskytují podklady pro zpracování kalkulací, totiž musí vycházet z požadavků na zajištění všech rozhodovacích úloh.

Toto variantní pojetí vzorce se v našich podnicích prosazuje relativně obtížně. Nejobecněji formulovaným důvodem je deformovaná úloha kalkulační v podmínkách centrálně plánovitěho řízení: zatímco v tržní ekonomice jsou podrobně strukturované informace o výrobních nákladech zcela dominantně nástrojem vnitřního řízení (rozhodování) a pouze ve výjimečných případech se stávají předmětem externí analýzy, v naší ekonomice se až do konce 80. let zdůrazňovala nutnost externího vykazování kalkulací vlastních nákladů podnikových výkonů.

Legislativně prosazovaný tlak na předkládání kalkulací nadpodnikovým úrovním řízení byl dále doprovázen požadavky na unifikaci vykazovaných informací - ve struktuře vykazovaných nákladů, v jejich rozsahu, sjednoceném obsahu vykazovaných položek a v některých případech i ve stanovení rozvrhové základny.

V těchto historických souvislostech není překvapením, že pojem „kalkulační vzorec“ spojují „zkušenější“ manažeři právě s jeho tzv. typovou podobou, která byla předmětem úpravy všech vyhlášek o kalkulaci. Poslední platná vyhláška č. 21/1990 Sb., o kalkulaci, zrušená až zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vymezovala celkem 17 položek tzv. nekalkulovatelných nákladů. Mezi tyto náklady, které se „nemohly zahrnovat“ do kalkulací vlastních nákladů výkonů, patřily mimo jiné i úroky jejichž příčinný vztah k výkonům je v řadě obchodních podniků nesporný (Král et al., 1997).

Novák (1997) uvádí, že pro kalkulační vlastních nákladů v zemědělství existoval do roku 1993 oborový kalkulační vzorec, který byl odvozen od typového kalkulačního vzorce platného pro celé národní hospodářství a vydaného Federálním ministerstvem financí v roce 1976.

Struktura typového kalkulačního vzorce byla tato:

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní (provozní) režie

Vlastní náklady výroby (provozu) - položky 1 až 4

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu - položky 1 až 5

6. Odbytové náklady

Úplné vlastní náklady výkonu - položky 1 až 6

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)

Typový kalkulační vzorec sloužil zejména jako informační základna pro kontrolu rentability prodávaných výkonů, resp. pro státní řízení cen, které byly odvozeny z úrovně nákladů, vycházející ze vztahu nákladů k fázím reprodukčního procesu. V současné době je jeho způsob členění nákladů, vycházející ze vztahu nákladů k fázím reprodukčního procesu, do jisté míry vhodný při úvahách, které položky zahrnout do ocenění změny stavu vnitropodnikových zásob ve finančním a daňovém účetnictví. Z jeho nepřiliš podrobné struktury nákladů je však zřejmé, že není inspirujícím podkladem pro řešení rozhodovacích úloh, které mají informační bázi v nákladovém a manažerském účetnictví:

a) Syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům, a které by se tedy měly přiřazovat podle různých principů alokace. Příkladem těchto položek jsou ostatní přímé náklady, správní režie a odbytové náklady; každá z nich může zahrnovat velice různorodé dílčí náklady např. z hlediska rozhodování o budoucí struktuře výkonů. Položka ostatních přímých nákladů může např. obsahovat

- spotřebu jednicové elektrické energie (náklad, který je příčinně vyvolán jednicí výrobku)
- odpisy speciálního přípravku nutného k výrobě série nebo dávky výrobku (náklad, který je příčinně vyvolán druhem výrobku),
- odpis licence na výrobu výrobku (umrtvený náklad vyvolaný druhem výrobku, do kalkulace zahrnovaný zpravidla na základě principu úhrady).

b) Syntetizuje i nákladové položky bez zřetele na jejich relevanci a irelevanci při řešení různých rozhodovacích úloh.

c) Je statickým zobrazením nákladů. V řadě položek informuje o průměrné výši nákladů připadající na kalkulační jednici. Tento propočet však vychází z předpokladu, že se nezmění objem a struktura výkonů, o kterém již bylo rozhodnuto. Neposkytuje informace o změnách nákladů, které by byly vyvolány objemovou nebo sortimentní změnou (Král et al., 1997).

Synek et al. (1996) dodává, že všeobecný kalkulační vzorec, který - i když není závazný a jeho struktura je věcí podnikatelského subjektu – je používán většinou podniků v České republice.

3. 3. 3 Kalkulační systém

Kalkulace finálních výkonů, ale i polotovarů, činností, dílčích aktivit a operací je zřejmě informačním nástrojem s nejširším spektrem použití. Využívá se jako **podklad pro rozhodování** o optimálním sortimentním složení prodávaných výkonů a o způsobu jejich provádění, ve formě **vnitropodnikových cen** umožňuje zobrazit vztahy mezi odpovědnostními útvary a způsobem ocenění ovlivňovat chování pracovníků těchto útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli. Působí též jako **nástroj řízení hospodárnosti** zejména při vynakládání jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů výkonů. Je nástrojem široce využívaným pro zhodnocení variantních **cenových úvah**, podkladem pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku a v neposlední řadě též nástrojem pro ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, polotovarů, hotových výrobků a jiných aktivovaných výkonů.

Je ovšem zřejmé, že všechny tyto úkoly nemůže plnit jediný propočet nákladů na kalkulační jednici. V podnicích se proto sestavují různé typy kalkulací v závislosti na tom, k jakému účelu slouží. Všechny v podniku sestavované kalkulace a vztahy mezi nimi tvoří často značně rozsáhlý a variantní **kalkulační systém**. Jednotlivé prvky tohoto systému - kalkulace - se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednici, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také podle doby sestavení a svým vztahem k časovému horizontu jejich využití. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení, zda jsou podkladem strategického rozhodování, střednědobého (taktického) řízení, preventivního běžného (operativního) řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů (Král et al., 1997).

Král et al. (1994) hovoří o omylu, ke kterému dochází v praxi. Relativně nejčastějším omylem je odtržení propočtu nákladů na výkon od rozhodovacího problému, k jehož řešení měl přispět. Jednou stanovené kalkulace, zpracované např. za účelem stanovení cen (které vycházejí z již rozhodnutého objemu prováděných výrobků), se uloží do výrobní databáze. Později – již bez vazby na účel, pro který byly zpracovány - jsou např. vzaty na základ pro rozhodování o tom, které výrobky v další výrobě preferovat a které naopak potlačit.

Je zřejmé, že uvedený předchozí propočet na tuto novou otázku nemůže dát adekvátní odpověď - přinejmenším proto, že původní konstanty (objemy prováděných výkonů v určité struktuře) se pro řešitele nové, úlohy stávají proměnnými, které by vyžadovaly nový propočet nákladů, které jsou společné více vyráběným druhům výrobního sortimentu.

Každý podnik má svůj kalkulační systém, který může být jednoduchý až složitý, a to v závislosti na složitosti podnikových činností, jejich uspořádání a také v závislosti na potřebách jejich řízení. Aby kalkulační systém správně a účelně fungoval, měl by zahrnovat jak kalkulace předběžné (bud' všechny druhy předběžných kalkulací nebo alespoň rozpočtovou kalkulaci), tak kalkulace výsledné.

Podle toho kdy, ve kterém časovém okamžiku v souvislosti s uskutečněním dané aktivity, se kalkulace nákladů zpracovávají, jsou rozlišovány kalkulace předběžné a kalkulace následné - častěji nazývané výsledné.

Předběžné kalkulace se zpracovávají před uskutečněním aktivity, výsledné kalkulace po jejím uskutečnění. Jde o dva systémy kalkulací používající stejné nebo obdobné zdroje informací, postupy a metody zjišťování nákladů, ale sloužící různým účelům (Peterová, Žídková, 2002).

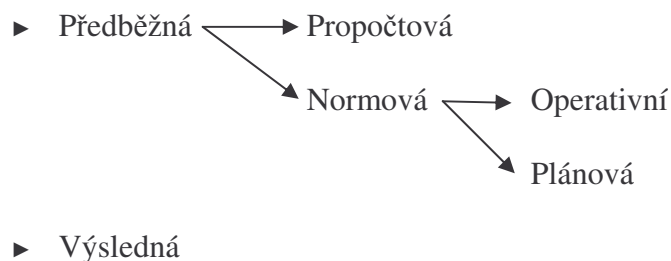
Žádoucí způsob fungování kalkulačního systému představuje dle Hradeckého a Krále (1995) taková situace, kdy v každém rozhodujícím okamžiku v průběhu výrobního procesu je k dispozici nástroj jak ke stanovení, tak i ke kontrole ve spotřebě nákladů na výkony podniku.

Jak uvádějí Ogerová, Fibírová (1998), vybudování a zavedení nákladového účetnictví a kalkulačního systému v konkrétním podniku má zcela individuální podobu. Zpravidla nelze přejímat model řešení ani mezi podniky v rámci stejného oboru. Vedle věcného charakteru činnosti (nejrůznější oblasti průmyslové výroby, služeb, finančních činností) ovlivňuje konkrétní řešení i rozsah a komplexnost činnosti podniku, její sortimentní rozmanitost, složitost vnitřní organizační a ekonomické struktury atd.

Peterová, Žídková (2002) vyjmenovávají faktory, které určují kalkulační systém podniku. Rozhodujícími faktory určující pro podnik vhodné druhy a metody kalkulace jsou:

- cíl kalkulace, tzn. k jakému účelu má být kalkulace využita (pro úvahy do budoucna kalkulace předběžné, pro hodnocení minulosti kalkulace výsledné, pro kontrolu, hodnocení, rozhodování, pro cenovou tvorbu apod.),
- struktura výkonů, tj. druhy výrobků a služeb (výrobní struktura),
- hromadnost výroby a služeb (jaké množství v daném časovém období),
- opakovanost výroby a služeb (jak často),
- organizační struktura podniku,
- prostorové uspořádání podnikových útvarů a činností;

Král et al. (1997) rozčleňuje jednotlivé kalkulace nákladů tvořící kalkulační systém následujícím způsobem:



Hlavním úkolem **propočtové kalkulace** je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti resp. pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Kalkulovat náklady lze přitom nejen pro výkony určené na prodej mimo podnik, ale i pro vnitřní potřebu podniku (např. u nově zaváděné investice). Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla současně s technickým upřesněním výrobku nebo jiného výkonu, tedy ještě před jeho konstrukční a technologickou přípravou. V té době samozřejmě ještě nejsou k dispozici příslušné spotřební nebo výkonové normy. Kalkulaci je proto třeba sestavit na podkladě různých orientačních podkladů, jako např. na základě informací o vlastních a cizích podobných výrobcích, o jejich technicko-ekonomických parametrech, kalkulacích, cenách a podobně.

Zpracování **plánových kalkulací** má zásadně význam pro výkony, jejichž výroba či provádění se budou opakovat v průběhu delšího časového intervalu. Sestavují se v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby určitého výrobku, jejíž součástí je mimo jiné stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem. Tyto normy vycházejí z existujícího stavu konstrukčního řešení výrobku, navržené technologie a organizace výroby. V dalších krocích jsou však upravovány o inovace a změny ke kterým má v celém hodnoceném období dojít.

Plánové kalkulace se využívají zejména ve dvou základních liniích:

a) Slouží jako jeden z podkladů pro sestavení rozpočetní výsledovky (plánu nákladů, výnosů a zisku); jejich význam je v tom, že umožňují konkretizovat část tohoto plánu, která kvantifikuje zejména výši jednicových nákladů, popř. však i přírůstkových nákladů, vznikajících jako následek předpokládaných změn.

b) Ve vazbě na operativní kalkulaci jsou však i významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů v kratších časových intervalech; vymezují úkol, jakého mají dosáhnout při inovacích útvarů, které výrobu, resp. provádění výkonu připravují, a jsou tedy odpovědné jak za vytvoření výchozích podmínek výroby, tak i za realizaci změn určených plánem technicko-organizačních opatření.

Jednotlivé **operativní kalkulace** platné vždy ode dne, kdy se změnil průběh výrobního procesu, vyjadřují úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají dosaženým konkrétním technickým a výrobním podmínkám, za nichž se výrobní proces uskutečňuje. Určují tedy výši nákladů za předpokladu, že budou dodrženy konstrukční, technologické a výrobní předpoklady. Sestavují se zejména v položkách přímých jednicových nákladů, a to na základě tzv. operativních spotřebních a výkonových norem. Také tyto normy vyjadřují úroveň materiálové náročnosti a pracnosti výkonu se zřetelem na konkrétní vytvořené podmínky; mění se proto vždy se změnami těchto podmínek.

Z tohoto hlediska se operativní kalkulace využívá zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Významnou úlohu má v tomto směru zejména při uplatnění tzv. rozdílových metod, které umožňují preventivní a běžnou kontrolu hospodárnosti tím způsobem, že se porovnává skutečně vynaložený náklad s nákladovým úkolem nikoli až po jeho vynaložení, ale již v okamžiku spotřeby či dokonce předem. Druhý významný úkol operativní kalkulace plyne z jejího vztahu k plánové kalkulaci. Jejich vzájemným porovnáním v průběhu roku se kontroluje zajištěnost ročního plánu nákladů podniku.

Nástrojem následné kontroly hospodárnosti je **výsledná kalkulace**, která vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyráběnou v určité sérii, zakázce či v celkovém množství výkonů vyrobených za období. Tyto průměrné jednotkové náklady se porovnávají s nákladovým úkolem, daným zpravidla operativní kalkulací, a jsou podkladem pro hodnocení hospodárnosti útvarů, které se bezprostředně podílejí na výrobě (tedy hlavně výrobních útvarů). I vypovídací schopnost tohoto rozdílu je samozřejmě nejvyšší v položkách jednicových nákladů (Král et al., 1997).

Tento výčet kalkulací je v podstatě maximalistický. Všechny jejich uvedené druhy nacházejí uplatnění jen v nejsložitějších podmínkách průmyslové výroby. V jednoduchých podmínkách lze naproti tomu vystačit jen s rozpočtovou a výslednou kalkulací (Hradecký, Král, 1995).

Podrobně o výsledné kalkulaci pojednávají Peterová, Žídková (2002). Výsledná kalkulace se stanovuje po skončení aktivity nebo po uplynutí stanovené doby - např. kalendářního nebo hospodářského roku, ale i v kratších obdobích. Jejím cílem je co nejpřesněji zachytit skutečný stav vynakládání nákladů. Je zpracovávána s využitím údajů účetnictví finančního a vnitropodnikového.

Je-li výsledná kalkulace zpracována jako kalkulace úplných nákladů, pak zachycuje všechny náklady připadající na danou činnost. Pro účely kalkulace nákladů na vnitropodnikové výkony - výrobky, práce a služby - musí být náklady sledované v účetnictví za podnik jako celek převedeny, nebo-li transformovány na tyto vnitropodnikové aktivity.

Nezbytnou podmínkou pro tuto transformaci je důkladné poznání:

- a) obsahu vnitropodnikových aktivit (čím se zabývají),
- b) příčinného vztahu mezi danou aktivitou a nákladem (jak spolu souvisí) a
- c) možností evidence spotřebovaných zdrojů (kde a jakým způsobem je účelné spotřebu evidovat).

Výsledná kalkulace se využívá pro srovnávání úrovně nákladů na sledovaný výkon v různých časových obdobích v daném podniku, pro mezipodnikové srovnávání, pro vzájemné porovnávání efektivnosti různých aktivit v podniku i na nadpodnikové úrovni - mezipodnikově. Porovnáním s předběžnou kalkulací rovněž umožňuje provádět kontrolu plnění rozpočtu nebo plánu, hodnotit hospodárnost vynakládání produkčních zdrojů. Chceme-li výslednou kalkulaci využívat pro výše uvedené srovnávací, kontrolní a hodnotící účely, je třeba, aby předběžné kalkulace (rozpočtová - plánová, operativní) měly stejnou strukturu jako kalkulace výsledná.

Výsledná kalkulace je využívána rovněž pro nákladově orientovanou tvorbu cen tržní produkce v podmínkách poměrně stabilního využívání kapacit výroby (tzn. když se příliš nemění výrobní podmínky a objem výroby nebo poskytovaných služeb) nebo v podmínkách poměrně stabilní poptávky.

Nevýhodou výsledné kalkulace je, že ji získáme za uplynulé období s určitým časovým zpožděním, takže není vhodná pro operativní - krátkodobé rozhodování v průběhu výrobního procesu. Další nevýhodou je, že vyjadřuje náklady pouze na jedno konkrétní množství výrobků či služeb, které byly v minulém období získány - skutečnost, že výsledná kalkulace platí pouze pro dané konkrétní množství znamená, že výsledek kalkulace nelze bezprostředně bez úprav přiřadit jinému množství výrobků či služeb. Výsledná kalkulace se bez dalších úprav nedá využít pro plánovací účely, ani pro rozhodovací účely při změnách v rozsahu prováděných výkonů, při změnách struktury, tj. při diverzifikaci nebo naopak specializaci, dále při rozhodování o použití externích dodávek a externích služeb namísto vlastních dodávek a služeb apod. Proto je též označována za kalkulaci statickou na rozdíl od kalkulací dynamických, využitelných pro rozhodovací účely.

Další nevýhodou výsledné kalkulace je, že může zahrnovat i nevhodně vynaložené náklady, protože zachycuje skutečnost, ve které k nevhodnosti mohlo dojít. Pokud bychom použili takovouto kalkulaci pro zpracování předběžné (např. plánové) kalkulace, přenášeli bychom nevhodnost i do dalšího období. Naopak ve výsledné kalkulaci mohou být některé nákladové položky v nedostatečné výši - důvody pro to mohou být různé, ale ani v takovém případě by nebylo správné bez úprav výslednou kalkulaci použít pro plánovací nebo rozhodovací úkoly.

Z uvedeného vyplývá, že výsledná kalkulace je využitelná pro plánovací a rozhodovací účely za předpokladu:

- že se v budoucím období nezmění rozsah činností, ani jejich struktura, ani další podmínky získávání výrobků a služeb,
- že její obsah bude prověřen (z hlediska oprávněnosti vynaložených nákladů) a upraven pro potřeby plánování a rozhodování zaměřeného do budoucna;

Je-li výsledná kalkulace zpracována v podobě kalkulace úplných nákladů, pak její výsledek je ovlivněn také metodami rozdělování nepřímých nákladů k hlavním výkonům a metodami rozdělování celkových nákladů výkonu mezi získané výsledky - výrobky, práce, služby. V obou případech jsou použité metody výsledkem rozhodnutí toho, kdo kalkulace zpracovává a je tedy subjektivní, a to i přesto, že se zpracovatel bude snažit postupovat co nejsprávněji a nejobjektivněji.

O subjektivnosti vyčíslení nákladů konkrétního výkonu (výrobku či služby) se také zmiňují Ogerová, Fibírová (1998). Vyčíslení nákladů vychází vždy z určitého rozhodnutí. Neexistují

proto „jediné“ náklady výkonu. Měření nákladů výkonu není neutrální, ale je ovlivněno zejména:

- **výběrem způsobu ocenění** jednotlivých nákladových položek, např. spotřeby materiálu vynaložené na výrobu konkrétního výkonu, které vychází z rozdílných cen:
 - v ocenění podle historických cen,
 - v ocenění průměrných pořizovacích cen,
 - v ocenění podle aktuálních pořizovacích cen,
 - v ocenění podle reprodukčních nákladů v okamžiku předání zakázky dodavatelem v předem určeném termínu;
- **výběrem pravidel přiřazení nákladů** konkrétnímu výkonu. Jestliže se ve výrobním útvaru vyrábějí dva druhy téhož výrobku, je nutno rozhodnout o způsobu přiřazení společných nákladů konkrétnímu výkonu.

Výše uvedené příklady ukazují, že přesnost zjišťování nákladů konkrétních výkonů není pouze záležitostí podrobnosti členění nákladů, a tedy používaných účetních postupů, ale zároveň i mimoúčetních způsobů a pravidel přiřazování nákladů, které by měly být zvoleny v závislosti na účelu využití informace o ocenění konkrétních výkonů. Tento problém vyplývá z toho, že existuje několik způsobů zjištění či stanovení nákladů, a proto i více ocenění stejného výkonu.

Metody a techniky kalkulace

Základní problém kalkulace spočívá v tom, že chceme-li vypočítat jednotlivé složky ceny určitého výkonu na jednici tohoto výkonu, zjistíme, že u některých složek to jde zcela bez problémů. Jsou to totiž tzv. přímé složky, u nichž je naprosto jasné, kterého výkonu se týkají, kdežto u jiných složek je to naopak velice obtížné a někde se to zdá dokonce zcela nemožné.

U kalkulace jde tedy především o to, že je třeba tyto nepřímé náklady rozpočítat podle nějakých principů a připojit je k nákladům přímým. Existuje různá propočítávací technika, a to podle toho kolik druhů výkonů probíhá v dané jednotce současně. Kromě počtu druhů výkonů hraje při kalkulaci roli též objem produkce každého druhu výrobku či výkonu. Rozlišujeme výrobu kusovou, sériovou (malo- a velkosériovou) a hromadnou. U každého typu výroby se používá jiná kalkulační metoda (Vysušil, Macík, 1985).

Metodou kalkulace dle Synka et al. (1996) rozumíme způsob stanovení jednotlivých složek nákladů na kalkulační jednici. Metody kalkulace závisí na předmětu kalkulace, tj. na tom, co se kalkuluje (jednoduchý, složitý výrobek), na způsobu přiřítání nákladů výkonům (jak se přiřazují náklady na kalkulační jednici), na požadavcích kladených na strukturu a podrobnost členění nákladů.

Praxe vytvořila celou soustavu kalkulačních metod a technik. Vznikají tím různá třídění těchto metod a technik podle různých hledisek. Například Vysušil, Macík (1985) uvádí třídění podle těchto hledisek:

- **technika výpočtu:**
 - a) kalkulace dělením,
 - b) kalkulace dělením s ekvivalenčními (poměrovými) čísly,
 - c) kalkulace přiřázková,
 - d) kalkulace sdružené výroby (jde o takovou výrobu, při níž jsou některé výrobky hlavní a jiné vedlejší);

- **rozsah výroby:**
 - a) kalkulace zakázková,
 - b) kalkulace víceetapňová (fázová, postupná),
 - c) kalkulace normová;
- **časové:**
 - a) kalkulace předběžná (plánová, propočtová, nabídková),
 - b) kalkulace výsledná;
- **rozsah zachycených složek výkonu:**
 - a) kalkulace nákladů výroby (provozu),
 - b) kalkulace nákladů výkonu,
 - c) kalkulace úplných vlastních nákladů,
 - d) kalkulace základní ceny,
 - e) kalkulace upravené ceny (zde jde o hledisko kalkulačního vzorce);
- **oceňovací:**
 - a) kalkulace skutečných nákladů,
 - b) kalkulace rozdílová (sledují se nejen skutečné, ale i plánované či normované náklady a rozdíly mezi plánem, resp. normou a skutečností);
- **úplnost nákladů: podle toho, zda se v kalkulaci berou v úvahu všechny kalkulační položky nebo jen některé z nich, rozlišujeme:**
 - a) kalkulaci úplných nákladů,
 - b) kalkulaci neúplných nákladů.

Tradiční dělení kalkulačních metod dle Synka et al. (1996)

1. Kalkulace dělením

- prostá kalkulace dělením,
- stupňovitá (stupňová) kalkulace dělením,
- kalkulace dělením s poměrovými čísly;

2. Kalkulace přírážkové;

3. Kalkulace ve sdružené výrobě

- zůstatková (odečítací) metoda,
- rozčítací metoda,
- metoda kvantitativní výtěže;

4. Kalkulace rozdílové (metoda standardních nákladů, metoda normová).

S ohledem na charakter výroby se používají čtyři základní modely evidence a kalkulace nákladů na jednotlivé výkony:

- **metoda prostá** - v podmínkách výroby jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků, výrobní proces se nečlení na úseky v podobě fází nebo stupňů; sledují se celkové náklady technologie, celkové náklady na obsluhu a celkové náklady režijní. Náklady na jednotku výkonu se stanoví dělením - celkové náklady se dělí kalkulovaným množstvím.
- **metoda fázová** - uplatňuje se v podmínkách výroby jediného výrobku nebo skupiny homogenních výrobků, přičemž výrobní proces je možné z hlediska technologického členit na úseky na sebe navazující, zvané fáze - každá fáze představuje dílčí část výrobního procesu a má svůj výsledek - produkt, který vstupuje jako surovina do další fáze. Tzn. že pro každou fázi také existuje jiná měrná jednotka. Kalkulovat se bude za každou fázi samostatně a náklady fází se budou postupně kumulovat.

- **stupňová metoda** - uplatňuje se ve výroбах, v nichž nejdříve vznikne polotovar, který je sám základem výroby několika výrobků nebo dalších polotovarů. Výroba polotovarů a finálních výrobků může být místně i časově oddělená. Úsek v němž vznikne polotovar nebo finální výrobek se nazývá stupeň - v systému tedy budou současně stupně pro sledování nákladů na polotovary a stupně pro sledování nákladů finálních produktů.
- **zakázková metoda** - uplatňuje se v heterogenní výrobě, např. ve strojírenství, přičemž proces se nečlení na fáze nebo stupně na sebe časově navazující, může se členit na dílčí části v podobě operací nebo skupin operací, které po sobě časově následují. Na tyto dílčí části se kalkulují náklady.

Konkrétně to znamená, že

- při prosté kalkulaci se náklady (přímé i nepřímé) evidují na vnitropodnikových útvarech a na výrobek (výkon) se kalkulují metodou dělení,
- při fázové výrobě - náklady se evidují na úrovni fází, fáze mohou být vnitropodnikovým útvarem, na výrobek se kalkuluje metodou dělení nebo přírážkovou podle vztahu nákladu k výkonu,
- při stupňové výrobě - evidenčním místem nákladů se stává stupeň nebo výkon, na výrobek se kalkuluje většinou přírážkovou metodou,
- při zakázkové výrobě - evidují se náklady na zakázku (tj. na celý objem výroby) podle výrobních příkazů - jednicové náklady přímo, režijní náklady podle útvarů (Peterová, Zídková, 2002).

O fázové metodě kalkulace píše Kupčák (2000). V lesním hospodářství se u zásob vyrobeného dříví setkáváme s tzv. **fázovou kalkulací**. Výpočet fázové kalkulace zásob surového dříví (vnitropodnikové ceny), rozpracovaných podle lokalit P, OM, a ES je součinem příslušného množství dříví v m³ na příslušné lokalitě (bez ohledu na konkrétní sortimentní skladbu) a vlastních nákladů podle výkonů. Má vzestupný charakter podle technologického postupu těžby, přibližování a odvozu dříví a dispozic evidovaných zásob dříví.

3. 3. 4 Rozvrhování režijních nákladů

Vysušil, Macík (1985) uvádí, že základem kalkulace je rozvrh společných nákladů na jednotlivé kalkulované výkony. Na tom, jak tento rozvrh odpovídá skutečnosti, závisí úspěch kalkulace. Proto se teoretici kalkulace zabývají detailně problémem, podle čeho společné náklady rozvrhovat. Podkladem pro tento rozvrh je tzv. **kalkulační základna**. Musí to být taková skutečnost, která je známá o kalkulovaných výkonech v okamžiku, kdy se musí rozvrh realizovat.

Je pochopitelné, že kalkulační základnou může být teoreticky cokoli a je dokonce možné, aby to byla jen myšlenková úvaha, např. taková, že společné náklady rozdělíme na všechny výkony zcela stejně. Vyrábí-li se tedy např. 5 druhů výrobků, připadne na jeden druh prostě jedna pětina společných nákladů. Ani takovýto rozvrh, který je vlastně zcela bez základny (resp. základnou zde byla určitá úvaha o tom, že společné náklady je třeba rozvrhnout právě tímto a ne jiným způsobem), nemusí být chybný, naopak může být dokonce optimální.

Praxe však chce konkrétní základnu a tou je obvykle již zjištěný objem přímých nákladů na dané výkony. Jsou to tedy obvykle přímé mzdy či veškeré přímé náklady dosud zúčtované na výkon apod. Mluvíme zde o „**peněžních**“ základnách přesněji jde o finančně vyjádřené náklady. Pak existují ještě základny „**nepeněžní**“, např. strojové hodiny, hmotnost spotřebovaného materiálu či jeho objem, počet ujetých tunokilometrů apod. Důležité vždy je,

aby základna odpovídala skutečnému průběhu výrobního procesu, ve kterém nakonec objektivně musí dojít k určitému přiřazení společných záležitostí jednotlivým výkonům. Často však nevíme, jak toto přiřazení vlastně vypadá neboť je skryto ve složitých vazbách a technických i jiných procesech komplexního výrobního procesu včetně jeho řízení, organizace atd.

Ostatní autoři hovoří o „**rozvrhové základně**“. Například dle Krále et al. (1997) je rozvrhová základna v zásadě „spojovacím můstkem“, který umožňuje překlenout nikoliv přímý, ale pouze zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů k objektu alokace. Volba rozvrhové základny není jednoznačně řešitelným problémem; její výběr bude vždy primárně ovlivněn typem řešené rozhodovací úlohy.

Základním požadavkem na racionální rozvrhovou základnu by mělo být to, aby byla k rozvrhovaným nákladům ve vztahu příčinné souvislosti. Některé prameny princip příčinné souvislosti dále rozvádějí o jeho průvodní znaky, popř. o další praktické požadavky.

- poměr mezi rozvrhovou základnou a nepřímými náklady má být co nejstálější,
- její výše má být u jednotlivých objektů alokace snadno zjištělná a kontrolovatelná,
- má být stálá, aby zaručovala srovnatelnost kalkulací sestavených v různých obdobích,
- má být dostatečně velká, aby malá chyba v její výši nezpůsobovala velkou změnu v alokaci nepřímých nákladů.

K základnímu požadavku na rozvrhovou základnu Vysušil, Macík (1985) dodávají - i když teorie považuje za jediné správné hledisko volby rozvrhové základny, aby rozvrhová základna byla v kauzálním vztahu k rozvrhované veličině režijních nákladů. Toto hledisko není v moderních složitých výrobních procesech nikdy ani velmi přibližně splněno.

O různých rozvrhových základnách píše Synek et al. (1996). Základnou pro rozvrhování režijních nákladů bývají veličiny peněžní (např. přímé mzdy, přímý materiál, celkové přímé náklady, zpracovací náklady, které tvoří součet přímých nákladů bez spotřeby materiálů a výrobní režie) nebo naturální (např. počet kusů výrobku, normohodiny nebo strojové hodiny, hmotnost výrobku, spotřeba elektrické energie v kWh aj.). Ve střediscích nevýrobních můžeme použít počet vyřizovaných zakázek (středisko prodeje), množství zpracovaných dat (výpočetní středisko), počet vyexpedovaných výrobků (středisko expedice apod.).

Hradecký, Král (1995) uvádějí, že vyhovět všem hlediskům při volbě rozvrhové základny je v praxi značně obtížné, ne-li nemožné. Jedním z důvodů je i to, že režijní náklady představují konglomerát nejrůznějších druhů nákladů, přičemž téměř u každého z nich lze najít závislost jeho vzniku na jiné veličině. Kdybychom chtěli získat zcela přesnou kalkulaci, museli bychom tedy rozvrhovat snad každý druh režijních nákladů podle jiné rozvrhové základny. To je ovšem pracné především proto, že by bylo nutné zjišťovat příslušné rozvrhové základny, které běžně nejsou k dispozici, i když při použití vhodného softwaru pro rozvrh na kalkulační jednice by nemusely vznikat nepřekonatelné potíže. V praxi je proto volba rozvrhové základny vždy určitým kompromisem, kdy dáme přednost některému z uvedených hledisek.

Kalkulační problém, tj. rozpočítávání společných nákladů na jednotlivé druhy výkonů, by bylo možno zredukovat na minimum, kdyby existovala velmi detailní a přesná evidence všech složek výkonu. Bohužel to v praxi není možné, neboť takováto evidence je velmi nákladná, a tedy neekonomická (Vysušil, Macík, 1985).

Hranice mezi jednicovými a režijními náklady je relativní; obecně platí, že kvalita a využitelnost kalkulací roste přičítáním co největšího podílu nákladů přímo na kalkulační jednici. S tím ovšem rostou náklady na zjišťování přímých nákladů (na evidenci, stanovení norem aj.); hranicí pro vymezení obou forem nákladů je proto hospodárnost (Synek et al., 1996).

Podle odborné literatury připadají v úvahu pro přičítání režijních nákladů v průmyslu nejčastěji tyto rozvrhové základny:

1. jednicové mzdy
2. jednicový materiál
3. součet jednicových mezd a jednicového materiálu
4. součet jednicových mezd a výrobní režie (u správní režie)
5. jednicové hodiny
6. strojní hodiny
7. počet vyrobených jednotek
8. váha výrobku
9. výrobní náklady
10. kombinace dvou i více uvedených základen pro režii téhož střediska.

Většina těchto rozvrhových základen se širšího použití v české průmyslové praxi nedočkala, zřejmě kvůli vyšší pracnosti zjišťování rozvrhové základny i samotného rozvrhu. Všeobecně používanou rozvrhovou základnou jsou jednicové mzdy výrobních dělníků. Tato rozvrhová základna je jednoduchá a systematicky se zjišťuje; její pomocí se rozvrhuje jak výrobní režie, tak i režie správní (a s ní ve většině případů i režie materiálová a odbytová, které se do správní zpravidla zahrnují).

Tato rozvrhová základna se používá několik desítek let. Vzhledem k technickým změnám, je však na místě otázka, jak jednicové mzdy jako rozvrhová základna v současné době vyhovují výše uvedeným kritériím.

Neměnná aplikace jednicových mezd jako rozvrhové základny při měnících se nákladech výrobní režie v důsledku mechanizace a automatizace vede k prudkému nárůstu výše přírážek výrobní režie, a to řádově až do tisíců procent. Pak každý i sebemenší výkyv ve výši rozvrhové základny má zcela neodůvodněné důsledky na výši zúčtované částky výrobní režie jednotlivým kalkulačním jednicím (Hradecký, Král, 1995).

Král et al. (1997) uvádí důsledky aplikace jednicových mezd jako základny pro rozvrh výrobní režie na výrobky vyráběné v převážně automatizovaných provozech. Rozvržená výrobní režie, někdy až třicetkrát větší než základna pro její rozvrh, nejen zcela deformuje informaci o výrobních nákladech, ale má i řadu dalších negativních důsledků pro řízení a rozhodování:

- znemožňuje pružné cenové a sortimentní rozhodování, protože z informací o nákladech jednotlivých výrobků nelze zjistit, které náklady budou rozhodnutím ovlivněny a které nikoliv,
- zvyšuje zájem manažerů o externí nákupy polotovarů, a to i v případech, kdy je výhodnější je vyrábět ve vlastní režii,
- orientuje nepřiměřeně pozornost vedoucích pracovníků na práci jednicových dělníků jako zdánlivou příčinu příliš vysokých režijních nákladů, ačkoliv zdroje úspor jsou v jiných (zpravidla pomocných a obslužných) aktivitách,
- v útvarovém řízení vede k tomu, že vedoucí výrobních útvarů mají přednostní zájem o výrobky s vysokým podílem lidské práce; toto hledisko může být v rozporu s přínosem jednotlivých výrobků k podnikovému zisku.

Hradecký, Král (1995) dále uvádějí, že námitky, které uplatnili proti jednicovým mzdám jakožto rozvrhové základně pro výrobní režii, se týkají i správní režie. Mezi vznikem správní režie a vznikem jednicových mezd neexistuje žádná příčinná souvislost. Totéž platí i pro materiálovou a odbytovou režii, jestliže se zahrnuje do správní režie a spolu s ní se rozvrhuje do nákladů kalkulačních jednic podle jednicových mezd. To vedlo k hledání vhodné rozvrhové základny, avšak žádná z navržených rozvrhových základen - ať už šlo o součet jednicového materiálu a jednicových mezd nebo o součet jednicových mezd a výrobní režie atd. - se podle jejich názoru neosvědčila ani lépe ani hůře než jednicové mzdy.

Přesto je třeba počítat s tím, že se tento způsob rozvrhu podle přímých mezd zřejmě ještě nějaký čas udrží a dodávají, že ve výroбах s převažujícím podílem ruční práce je tento způsob přičítání výrobní režie navíc v zásadě správný.

Řízení režijních nákladů, zejména pak jejich přičítání, je v současné době jedním z hlavních problémů nákladového účetnictví, resp. kalkulování. Nejen že je předmětem teoretického výzkumu, ale i neustálého úsilí v praxi, jak zlepšit způsoby kalkulování.

Samotné režijní náklady nejsou ovšem pouhou více méně trpěnou kalkulační položkou, která se nějakým způsobem přičte kalkulační jednici. Pod názvem „výrobní režie“ jde o náklady na řízení a obsluhu výrobního procesu; jinak řečeno, jde také o náklady na používanou technologii. Pod názvem „správní režie“ pak rozumíme náklady na řízení a správu podniku jako celku. V souhrnu jde o náklady, bez nichž si nelze fungování podnikového organismu vůbec představit. Jejich absolutní výše pak celosvětově vykazuje stále stoupající tendenci (Hradecký, Král, 1995).

O stoupajícím podílu nepřímých nákladů také pojednává Vysušil (1996). V současné době probíhá v zahraničí tendence ke vzrůstu nepřímých nákladů. Přímé se velmi redukuje a tvoří jen určité procento z celkových nákladů. Setkáváme se s tím i v naší praxi. Tam, kde dříve nepřímé náklady představovaly jen část celkových nákladů, bývají dnes dokonce i třeba desetinásobkem nákladů přímých (vztaženo na výrobek).

Je to tendence, která by ve své podstatě mohla být v pořádku, kdyby uvedené relace skutečně odpovídaly technickému a ekonomickému vývoji. Jde o tendenci, pokroku v níž se za redukci nákladů přímých a růstem nákladů nepřímých skrývá technický pokrok, který má opravdu za následek tyto změny. Ruční práce, manipulační činnosti apod., jež patří do nákladů přímých, se totiž postupně mechanizují a automatizují, čímž se náklady na práce původně ruční a manipulační stávají náklady na mechanismy, stroje apod. Dostávají se vlastně do odpisů těchto zařízení a ocitají se tím v oblasti nákladů nepřímých. Až potud je celá záležitost správná, nebo alespoň pochopitelná, nicméně ona značná výše současných nepřímých nákladů v tuzemské praxi i jinde ve světě tak přece jen není objasněna.

Působí zde totiž ještě další činitel: růst administrativních a jiných prací, které jsou nutné k chodu výroby a k plynulému odbytu. I to je do jisté míry pochopitelné a ekonomicky vysvětlitelné. Je známo, že ve vyspělých zemích dochází k přesunu pracovníků z výrobní sféry do tzv. sféry terciární. Terciární sféra zahrnuje obchod a ostatní služby. Tento přesun je tedy zákonitý. Projevuje se i v jednotlivých výrobních jednotkách tím, že pracovníci, kteří se dříve zabývali výrobou, přecházejí nyní do přípravy výroby, výrobní administrativy, do oblasti servisu, odbytu, zásobování a jiných funkcí, které jsou již nevýrobní. Tím roste podíl nepřímých nákladů.

Opět zde ovšem lze konstatovat, že ani původní tendence - tzn. postupy, které vlivy vedou k mechanizačnímu a automatizačnímu nahrazování ručních prací strojovou - ani technický a jiný vývoj - vedoucí k přesunu pracovníků z oblasti sfér primární a sekundární do sféry terciární, a to i v oblasti podnikové - by ještě nevysvětlily tak prudký růst nepřímých nákladů. Je zde důvodné podezření, že u nás působí ještě další faktor, který můžeme nazvat vlivem

institucionálním. Jde o to, že současná situace ve financování, metodické úpravě kalkulace, evidence a v otázkách odbytových nenutí podniky, aby se snažily redukovat své nepřímé náklady, popřípadě zmenšit jejich relativní velikost vůči nákladům přímým. Podniky totiž zatím dosahují zdánlivě stejných výsledků, ať použijí jednoduchého principu zařazování všech nákladů, které jsou poněkud nejasné, do nákladů nepřímých, nebo přesnější metodu, která velí zařadit vše, co je možné, do nákladů přímých.

Finanční výsledky podniku ani jeho celková situace se stále ještě nijak podstatně nemění použitím tohoto zjednodušeného postupu. Podniky tedy volí cestu nejmenšího odporu, takže veškeré náklady, u kterých vznikají určité potíže při jejich zjišťování na výrobek, zařazují do nákladů nepřímých. A pomocí rozvrhovacích postupů je nakonec promítnou na daný výrobek. Vzniká tu ovšem značné nebezpečí pro správnou představu o ekonomické situaci podniku, kterou by měl management mít. Dá se to vyjádřit asi tak, že při vysokých režijních přírážkách, jež dosahují 500 i více procent, mohou být nepřímé náklady klíčovány na výrobek zcela chybně. Odstrašujícím příkladem, který je už téměř všeobecně znám, je kalkulace dvou výrobků, z nichž jeden je vyráběn ručně a jeden automatizovaně. V tom případě dochází k tomu, že režijní náklady prvního výrobku jsou relativně malé, poněvadž se vyrábí ručně a nepotřebuje žádné zvláštní zařízení kromě jednoduchých nástrojů a řemeslné zručnosti dělníka. Na rozdíl od toho jsou režijní náklady druhého výrobku zjevně veliké, protože výrobek je plně automatizován, a nepřímé náklady (odpisy, obsluha, údržba a celý chod této automatizované výroby) velmi vysoké.

Při běžné kalkulaci přírážkovým způsobem se sčítají všechny nepřímé náklady dohromady, a pak se rozvrhují např. podle přímých mezd. V tom případě bude první výrobek zatížen mimořádně vysokými nepřímými náklady a druhý výrobek mimořádně nízkými nepřímými náklady. Může pak nastat třeba situace, že prvnímu výrobku bude "přiděleno" 90 % nepřímých nákladů a druhému jen 10 %, ačkoliv skutečnost je právě opačná. Z toho vyplývá, že první výrobek se bude jevit jako nákladově náročnější než druhý. A vedení firmy bude po celou dobu, po kterou se bude kalkulovat tímto nesprávným způsobem, špatně informováno o nákladové situaci jednotlivých výrobků. Nebude tedy moci kvalifikovaně rozhodovat a řídit.

Změnu struktury nákladů zhruba v posledních dvaceti letech popisuje Král et al. (1997). **Materiálové náklady** v některých odvětvích prudce stoupají, zejména pokud jde o poddodávky. Určitou výjimku představují podniky užívající metodu JIT; při její aplikaci se u odběratele výrazně snižuje výše zásob materiálu a klesá podíl vedlejších pořizovacích nákladů a zásobovací režie, často na úkor dodavatelů, kteří musí udržovat poměrně značnou výši zásob svých výrobků.

Jednicové (přímé) mzdové náklady klesají, až mizí. Rozlišení jednicových (přímých) a režijních mezd ve výrobní činnosti je stále obtížnější.

Režijní náklady výrobní a odbytové stoupají. To má za následek dva základní metodické požadavky:

- musí se zpřesnit kalkulace pořizovací ceny materiálových zásob,
- musí se zpřesnit kalkulace vlastních nákladů výkonů, pokud jde o přičítání režie.

Nutnost starat se o optimální výši režijních nákladů nemá nic společného s někdy se vyskytující snahou co nejvíce takové náklady omezit. Režijní náklady mají nepopiratelné právo na svou existenci v míře, jež zaručuje, že podnik včetně jeho vnitropodnikových útvarů bude řádně fungovat. Na druhé straně nelze považovat výrobní či správní režii za jakýsi odpadkový koš, do něhož lze zúčtovat cokoliv. Je v zájmu podniku, aby se postaral o jasné vymezení jednicových i režijních nákladů a stanovil přesná pravidla jejich rozpočtování, zúčtování a kalkulování (Hradecký, Král, 1995).

Vzhledem k tomu, že režijní náklady představují značnou část celkových nákladů (v některých podnicích dokonce převažující část) a jejich velikost neustále roste, je třeba řídit jejich vývoj a stanovit úkoly v jejich snižování. Nejde však o jejich jakékoliv snižování (např. zanedbáváním oprav strojů), ale vždy ve vztahu k výsledkům výroby. Režijní náklady jsou jedním z hlavních zdrojů ke snižování celkových nákladů a tím k růstu hospodárnosti (Synek et al., 1996).

3. 3. 5 Zpřesnění kalkulačních propočtů, speciální metody kalkulace

Řešení se hledalo v diferenciaci přírážek výrobní režie za menší výrobní celky, než byl podnik nebo závod. Požadavky kalkulace, tj. snaha po maximálně možném zpřesnění kalkulace, se uspokojily tak, že se tvořila menší výrobní střediska, zpravidla na úrovni provozů nebo dokonce dílen, která zaručují hlubší diferenciaci přírážek výrobní režie; tato diferenciaci vystihuje lépe různorodost výrobního zařízení jednotlivých, většinou technologicky organizovaných dílen. Avšak diferenciaci za dílny nevyhovuje vždy požadavku reálnosti kalkulace. V dílně mohou být instalovány stroje s naprosto různými náklady na 1 hodinu činnosti.

Třebaže diferenciaci přírážek výrobní režie za dílny byla nesporným krokem vpřed, nevyřešila zásadní problém vztahu rozvrhové základny a rozvrhovaných nákladů. O vztahu příčinné souvislosti mezi jednicovými mzdami (jako rozvrhovou základnou) a náklady výrobní režie (jako rozvrhovanými náklady) lze už i v mechanizované výrobě těžko hovořit (Hradecký, Král, 1995).

Určité zpřesnění kalkulační základny pro rozvrh nepřímých nákladů navrhuje Vysušil, Macík (1985). Rozvrhu nepřímých složek nákladů se při heterogenním výrobním programu nelze vyhnout. Je to v praxi nejčastější případ, který se zatím nepodařilo přijatelně řešit jiným způsobem než metodou přírážkovou. Tuto metodu je však možno zpřesnit:

- **rozšířením přímých nákladů o další složky zahrnované doposud do režii;**

Rozšíření přímých nákladů znamená nalézt další přímé složky nákladů kromě nákladů na přímé mzdy a přímý materiál. Jde vlastně o přímé náklady zahrnované do režijních nákladů většinou z rutinních důvodů.

- **diferenciací režijních přírážek v jednotlivých výrobních a režijních útvarech podniku;**

Je nesprávné používat jedinou rozvrhovou základnu a režijní přírážku pro různá výrobní střediska. Stejně tak nepřesné je používání jednotné rozvrhové základny a režijní přírážky v rámci jediného výrobního střediska, jestliže toto středisko disponuje značně nestejným výrobním zařízením, z nichž každé je určeno převážně jen k výrobě určitého druhu výrobku. Například drahé unikátní jednoúčelové zařízení určené k výrobě části jediného výrobku může značně zkreslit úroveň nákladů jednotlivých výrobků, použije-li se ve středisku jediná režijní přírážka. U odpisů výrobního zařízení i nákladů na speciální nářadí jsme mnohdy schopni určit, ke kterému druhu výkonů se vážou.

- **volbou jiné, obvykle nepeněžní rozvrhové základny;**

Mnohdy se může ukázat účelným použití méně obvyklých rozvrhových základen. Jde zejména o nepeněžní rozvrhové základny, jako např. normohodiny, množství spotřeby materiálu, podlahová plocha, přímé pracovní hodiny, strojní hodiny a další. Uvedené rozvrhové základny je možno použít pro rozvrh nákladů středisek poskytujících ostatním střediskům výkony v podobě výrobních služeb. Např. podlahová plocha a prostory místnosti mohou sloužit jako rozvrhové základny pro náklady na osvětlení a vytápění. U nepeněžních

rozvrhových základů je na rozdíl od peněžních možno pozorovat určitou zvláštnost v tom, že nemusí vždy vycházet nebo být přímou součástí vyráběného produktu.

Jako základny pro rozvrhování režijních nákladů mohou sloužit další veličiny, jako např. pořizovací hodnoty strojů a zařízení, jež lze použít pro rozvržení nákladů z titulu pojistného a daně z majetku.

Vysušil (1996) pojednává o potřebě diferenciací režijních nákladů a vhodných způsobech rozpočítání.

Technologická režie souvisí vždy s provozem strojního zařízení. Bylo by proto správné rozpočítávat ji podle strojových hodin, které připadají na výkon. Máme-li zjištěny přímé odpisy, bylo by nejvýhodnější rozpočítat ji podle přímých odpisů.

Všeobecná výrobní režie obsahuje společné náklady několika výrobních provozů. Měla by tedy být rozpočítávána podle všech přímých nákladů, aby základna pro tento rozpočet byla dost široká.

U **zásobovací a odbytové režie** je situace zjednodušena tím, že vazba k výkonům je dána výkony zásobování, skladování a odbytu. Tyto režie se rozpočítávají na skladované či manipulované jednotky nakupovaného materiálu podle jejich ceny, což je nejobvyklejší, i když sporný způsob. Často by základem měla být spíše např. hmotnost nebo objem manipulovaného a skladovaného materiálu. U skladování by se měla také rozlišovat náročnost skladovacích podmínek: je-li nezbytná klimatizace, je skladování dražší apod. U těchto režii je nezbytné najít speciálním šetřením a expertní analýzou nejsprávnější základnu pro stanovení režijních sazeb.

Nejobtížnější je **režie správní**: základnu pro její rozpočítávání by měla být náročnost výkonů na správní činnost, která by se pravděpodobně musela vyjadřovat metodou stanovenou k tomuto účelu (bodovací stupnicí apod.). Opět nastupuje speciální šetření a speciální analýza, která stanoví správnou režijní základnu pro rozpočítávání správní režie na jednotlivé výkony.

Dalším řešením zvýšení správnosti kalkulace může být dle Hradeckého, Krále (1995) přechod od způsobu kalkulování nákladů lidské práce ke kalkulování nákladů práce stroje. Jinými slovy - použijeme **metody strojních hodin**. Sazby výrobní režie (jde o sazby, stanovené v Kč na jednu minutu činnosti technologických pracovišť, nikoliv o procentní přírůžky k jednicovým mzdám) se stanovují pro každé technologické pracoviště, a to na základě pokud možno ročního, podle technologických pracovišť sestaveného rozpočtu výrobní režie střediska.

Tato metoda přičítání režie má řadu výhod. Z hlediska dnešní teorie i kalkulační praxe je metoda strojních hodin nesporně nástrojem zvyšování správnosti kalkulace. Představuje pro objemově významnou část režijních nákladů logickou a teoreticky správnou metodu přičítání výrobní režie, která navíc umožňuje měřit ztráty z prostojů strojů a využití kapacity. Z hlediska technologie představuje ideální metodu sestavení kalkulace přímo z podkladů technologické dokumentace.

Protože naše nedobrovolná odborná izolace trvala několik desítek let, unikl širšímu povědomí další, neméně podstatný význam této metody: je vlastně vývojovým stupněm či přechodovým můstkem k tzv. **metodě dílčích aktivit**, jejíž principy byly zformulovány a aplikovány ve dvou minulých desetiletích prakticky simultánně v Německu (zde jako Prozesskostenrechnung) a v USA (Activity Based Costing). Metoda dílčích aktivit je prakticky ještě ve vývoji a rozhodně není záležitostí masové aplikace, protože předpokládá existenci a dobré fungování nákladového účetnictví (to je dáno zpravidla jen ve středních a velkých podnicích) dále i proto, že podle literárních pramenů značná část německých

podniků nevede nákladové účetnictví a při kalkulaci používá režijní přírážky na jednicové mzdy.

Metoda dílčích aktivit

K nové kvalitě uvedené metody patří zejména to, že začala věnovat pozornost především pomocným a obslužným aktivitám. Ukázalo se, že poměrně velká část těchto aktivit má při přesném posuzování relativně přímý vztah k výkonům. Bez pochyb se sem už dnes zahrnují např. vývojové práce, konstrukce výrobků, zpracování objednávek a další podobné komplexy činností se vztahem k výkonům. Ty z obslužných aktivit, které poskytují služby k udržování prostorových, technických a personálních zdrojů, ustupují ve svém významu a jejich rozsah v podnicích klesá. Naopak, význam aktivit, jako marketing a odbyt, vývoj a konstrukce, výroba a nákup, u nichž lze vysledovat přímý vztah k výrobkům, podstatně stoupá. To umožňuje, aby kalkulace výrobků byly dále zpřesněny správným zahrnutím těchto nákladů do kalkulací, což se samozřejmě neobejde bez rozšíření kalkulačního vzorce (Hradecký, Král, 1995).

Tento způsob řízení nákladů, jehož důležitost vzrostla díky změnám v podnikatelském procesu, někteří autoři označují za revoluci oproti běžným metodám, zatímco jiní v zásadě za tradiční postup. Dle Krále et al. (1997) se kalkulace finálních výkonů zpracovaná metodou s přiřazováním nákladů podle dílčích aktivit (takto sestavované kalkulace jsou v anglosaské oblasti označovány často ABC) jeví pouze jako jemnější instrument synteticky kombinující tradiční postupy. Ani vypovídací schopnost této kalkulace není bez problémů. Ačkoliv se finálním výkonům přiřazují v oddělených skupinách náklady ovlivněné objemem vztahové veličiny a náklady fixní, jejichž výše objemem pomocné a obslužné činnosti ovlivněna není, patří kalkulace zpracované metodou ABC spíše mezi kalkulace plných nákladů. Jejich omezením je tedy statický charakter. Hlavní informační přínos metody tkví spíše ve znalosti nákladů dílčích aktivit než v jejich následném přiřazení finálním výkonům. Kalkulace zpracovaná metodou ABC upozorňuje na nákladovou náročnost nestandardních, v malých objemech prováděných výkonů a na příčiny jejich nákladové náročnosti. Tato informace je cenná jednak pro konkrétní cenová vyjednávání, jednak - dlouhodobě - může všestranně orientovat pozornost vedoucích pracovníků na eliminaci nestandardních výkonů a aktivit. Znalost dílčích aktivit, které vyvolávají vznik nákladů, má značný význam při zkvalitňování rozpočtů těch režijních nákladů, které nemají vztah ke změnám v objemu prováděných finálních výkonů.

Je paradoxní, že značný počet různorodých pomocných a obslužných činností a široký sortiment výkonů, tedy předpoklady efektivního využití metody, jsou zároveň zdrojem obtíží při její aplikaci. Jde o metodu značně náročnou na rozsah zjišťovaných dat.

Hradecký, Král (1995) k eventuální aplikaci metody dílčích aktivit u nás poznamenávají:

Aplikace metody je zřejmě účelná ve středních a větších podnicích, v nichž je finančně únosná aplikace příslušného softwaru; některé velké softwarové firmy v zahraničí mají principy metody dílčích aktivit zabudovány do standardních programů. V malých podnicích není účelná zejména proto, že při obvyklé kumulaci funkcí v takových podmínkách by stanovování procesů působilo zřejmě nepřekonatelné potíže. Metoda dílčích aktivit, jejíž hlavní princip se koncentruje do jiného způsobu přičítání režie správních a obslužných (a ovšem výrobních) útvarů, představuje totiž jen „nadstavbu“ nad obvyklými metodami zúčtování režijních nákladů.

Funkční nákladová analýza

Macík, Vysušil (1985) uvádí, že existuje jedna možnost, jak rozvrhovat společné náklady zcela správně. Nabízí ji **funkční nákladová analýza**. Při této analýze se zásadně vychází

z toho, že se náklady nedělí na společné a jednicové, ani na jednicové a režijní (což je jen jiná terminologie) a ani na přímé a nepřímé, ale na variabilní a fixní.

Kalkulujeme-li podle nákladových funkcí, mluvíme o nákladových modelech. Je to nejpřesnější kalkulační metoda, která však vyžaduje dlouhodobou analýzu nákladů produkce a odvození nákladových funkcí fixních a variabilních nákladů. Použití nákladových modelů při kalkulaci vede k tzv. dynamické kalkulaci. Ta se vyznačuje tím, že správně sleduje vývoj produkce v čase. Proti tomu nejvíce používaná kalkulace přírážková je v praxi většinou statická, neboť se nepřizpůsobuje změnám produkce.

Dynamická kalkulace

Autorem názvu „dynamická kalkulace“ byl vynikající podnikový ekonom Adolf Trnka (jeho kniha „Metoda dynamické kalkulace“ vyšla v roce 1950).

Dynamickou kalkulací nazýváme takovou kalkulaci, která přihlíží k vývoji nákladů v čase. V praxi se však jako dynamická kalkulace označuje hlavně tzv. kapacitní kalkulace, tzn. taková, která přihlíží k vyráběnému množství, jež se může v čase měnit. Dynamická kalkulace je silně závislá na bezchybném rozdělení nákladů na fixní a variabilní a na jejich správném zjišťování.

Rozlišování fixních a variabilních nákladů se v naší praxi nepoužívá. Důvody jsou v tom, že zjišťování fixních a variabilních nákladů je mnohem pracnější než zjišťování nákladů přímých a nepřímých. Musí se totiž využít statistické metody, např. dlouhodobé sledování vývoje nákladů v co možná nejdetailnějších členěních na jednotlivé nákladové položky, a to jednak za podnik jako celek, jednak za jednotlivé produkované výrobky (což je pochopitelně ještě mnohem obtížnější) (Vysušil, 1996).

Metoda normová

Metoda normová patří mezi tzv. rozdílové metody kalkulační, které jsou založeny na tom, že se rozlišuje předem stanovená velikost spotřeby materiálu, mezd a režie. Normová metoda předpokládá dokonalé vybudování soustavy norem a systematické sledování nejen odchylek, ale také změn norem. Změny jsou totiž nástrojem k řízení výroby pozitivním směrem.

Ve vyspělých zahraničních firmách se používá jiná varianta rozdílové kalkulační metody, která se označuje jako **metoda standardních nákladů**. Důležitá myšlenka této metody spočívá v tom, že se vzniklé odchylky analyzují nejen podle příčiny vzniku a podle zodpovědnosti za ně, jako je tomu například u metody normové, ale i z hlediska využití kapacity jednotlivých výrobních faktorů (Vysušil, 1996).

Metoda kalkulace výrobní ceny jako nástroj tvorby režijních paušálů

Podstatou tohoto procesu, který se označuje jako metoda **kalkulace výrobní ceny** (jejím autorem je francouzský manažer E. Rimailho), je přesné sledování přímých nákladů, doplněné správným propočtem nákladů na jednotlivé výrobky (při průchodu různými výrobními útvary). Nejtypičtějším znakem této metody je členění režie na režii pevnou a proměnlivou.

Každá z nich se dělí následujícím způsobem:

Pevná režie

- náklady správní režie, včetně výzkumu a vývoje
- náklady kapitálové (finanční, jako jsou úroky apod.)
- odpisy výrobních movitostí (strojů a zařízení)
- odpisy výrobních nemovitostí

Proměnlivá režie

- dodávky nepřímého materiálu zvenčí
- vnitřní dodávky výrobků a služeb mezi závody
- dodávky pro údržbu
- provozní práce, tj. výkony výrobně dispečerské kanceláře a provozní kontroly

Základní myšlenkou metody kalkulace výrobní ceny a její výhodou je to, že se převážná většina položek režie získává na útvary přímo z evidence, aniž by bylo nutné je rozvrhnout. Rozvrhují se pouze položky správní režie, náklady kapitálové a provozní práce.

Další výhoda této metody spočívá ve výpočtu tzv. hodinových režii pro každý útvar. Předpokládá se, že převážná část režie se dá na útvary zjistit přímo, a také, že hodina režie každého vnitropodnikového útvaru je různě drahá. Závisí to jednak na vybavenosti daného útvaru, jednak na způsobu jeho práce v oblasti režijních nákladů. Položky zatím útvarově nerozlišené se tudíž rozvrhují podle odpracovaných hodin těchto útvarů (Vysušil, 1996).

Výkaz provozního odpočtu

Dobrým znázorněním kalkulace vnitropodnikových útvarů (a ta je prvním nezbytným krokem ke kalkulaci vnitropodnikových výkonů) je tzv. **výkaz provozního odpočtu** (jeho autorem je německý ekonom Norden).

Kalkulace zde spočívá v tom, že režijní střediska vlastně „zmizí“, jsou tedy rozpuštěna či plně absorbována středisky (nebo jinými útvary) výrobními (Vysušil, 1996).

O výkazu provozního odpočtu také píše Hradecký, Král (1995). Během druhé světové války se v některých našich podnicích uplatňovaly principy tzv. **výkazu provozního odpočtu**, používaného v Německu, který představoval mimosystémní zpracování účetních dat o nákladech a výnosech za výkony a střediska. V praxi se však výkaz provozního odpočtu neujal.

Vysušil ve svém díle doporučuje používat další speciální metodu kalkulace tzv. **Metodu transformačních tabulek**, která by měla odstranit potíže vznikající v souvislosti s organizací účetního systému pro vnitropodnikové řízení. Tudíž měla by sloučit pohled výkonový a útvarový.

O těchto dvou pohledech vnitropodnikového účetnictví ve vztahu ke kalkulacím pojednává Král et al. (1998). V reálné praxi je zjišťování skutečných vlastních nákladů ve vztahu k výkonům, velice úzce spojené s organizací účetního systému pro vnitropodnikové řízení, značně složitou záležitostí, kterou podstatným způsobem ovlivňují nejen požadavky řídicího subjektu na účetní informace, ale i charakter výkonů, technologie jejich provádění a další rysy reprodukčního procesu podniku.

Klade-li si účetnictví za hlavní cíl zjišťovat a kontrolovat náklady podle jednotlivých finálních produktů, pak evidence nákladů v útvarech je zaměřena na místo vzniku nákladu. Náklady se tedy zúčtují tomu útvaru, ve kterém vznikly, aniž se posuzuje a sleduje odpovědnost za jejich vznik; z členění nákladů podle místa vzniku se pak relativně jednoduše odvodí přímý nebo nepřímý vztah nákladů k výkonům, které útvar provádí. Tento princip vyhovuje potřebám **řízení nákladů po linii výkonů**, které předpokládá bezprostřední vztah mezi účetnictvím a výslednou kalkulací.

Podstatným faktorem ovlivňujícím kvalitu výsledné kalkulace je rozhodnutí o tom, které vnitropodnikové útvary (a jejich náklady) budou zahrnuty do celkových nákladů ovlivňujících výpočet výsledných kalkulací jednotlivých výkonů. Takové vnitropodnikové útvary se označují někdy jako „**kalkulačně nákladová střediska**“. Pojem „středisko“ v tomto významu

představuje jeden nebo více útvarů, za něž se evidují náklady pro potřeby výsledné kalkulace. Uvedený výraz není ekvivalentní pojmu „středisko“ ve smyslu odpovědnosti za náklady. Vnitropodnikové útvary strukturované pro potřeby výsledné kalkulace se v podstatě kryjí s určitým útvarem základní organizační struktury, přičemž kalkulační požadavky, zejména potřeba co nejpřesnějšího vykázání režijních nákladů, směřují k tvorbě kalkulačně nákladových středisek spíše na nižším stupni řízení.

V tomto případě je systém vnitropodnikového účetnictví tedy celým svým uspořádáním, organizační a vnitřní strukturou účtů, oceňováním produktů podnikové činnosti ve skutečných vlastních nákladech výroby a dalšími doplňujícími opatřeními primárně orientován na potřeby výsledné kalkulace. Tato kalkulace se pak sestaví přímo z údajů poskytovaných vnitropodnikovým účetnictvím. Hovoří se proto o tzv. systémní výsledné kalkulaci.

Klade-li si naopak vnitropodnikové účetnictví za primární, důležitější cíl zjišťovat přínos k celkovým podnikovým výsledkům podle jednotlivých vnitropodnikových **útvary**, je jeho základem rozčlenění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik. V tomto případě se však v účetnictví obtížněji sleduje souvislost mezi skutečně vynaloženými náklady a prováděnými výkony; např. odpisy strojního zařízení, na kterém výroba výrobků probíhá, jsou sledovány v investičním úseku, který rozhodl o jeho pořízení, druhotné výkony jsou mezi útvary převáděny nikoliv na úrovni skutečných nákladů, které by umožnily přímo zjišťovat výsledné kalkulace, ale ve výši předem stanovených nákladů nebo v jiné vnitropodnikové ceně apod. Výsledná kalkulace vznikající z těchto údajů se pak až následně upravuje rozvrháním odchylek, přičemž (pokud se odchylky nesledují podrobněji mimo účetní systém) se zpravidla nepodaří zobrazit skutečné náklady konkrétního výrobku ve stejné kvalitě jako v případě „výkonově orientovaného“ vnitropodnikového účetnictví.

Výsledná kalkulace tedy v tomto případě vzniká tzv. nesystémově - nikoliv vazbou nákladů útvaru na jeho výkony, ale úpravou nákladů o výše zmíněné přesuny plynoucí z rozdílů mezi místem vzniku a odpovědností za vznik nákladů, resp. z rozdílů mezi skutečnými náklady a vnitropodnikovými cenami výkonů výrobních, pomocných a obslužných činností, které vstupují do ocenění hodnoceného finálního výkonu.

Oba výše zmíněné přístupy lze kompromisně zajistit v jednom účetním systému jen v relativně jednoduchých podmínkách výroby. Se vzrůstající složitostí výrobního procesu se souřadné zabezpečení obou skupin informačních požadavků stává stále složitější.

Hradecký, Král (1995) zdůrazňují, že odpovědnostní pohled na režijní náklady musí být vždy primární a rozhodující. Zároveň však nelze opomenout skutečnost, že všechny tyto náklady - byť zprostředkovaně - byly spotřebovány ve vztahu k výrobkům jako konečné příčiny spotřeby ekonomických zdrojů. Existují minimálně dva základní důvody, proč je nutno zabývat se zprostředkovaným vztahem režijních nákladů k výrobkům:

1. Spotřebované režijní náklady musí být reprodukovány v cenách prodávaných finálních výkonů.
2. Celá oblast režijních nákladů je značně různorodá a pokud neexistuje bezprostřední příčinný vztah mezi režijním nákladem a konkrétním vytvořeným výkonem, rozhodně nechybí mezi konkrétními skupinami režijních nákladů a produkovanou sortimentní strukturou, mezi výší režijních nákladů a změnami v objemu konkrétních výrobků apod. Znalost těchto vztahů je pak tedy důležitá pro úvahy o různé efektivnosti vyráběných výrobků.

Vysušil (1992) ve své práci navrhuje způsob jak dosáhnout plné integrace až dosud dvojkolejného řízení výkonového a útvarového. Toto řízení se v nákladové oblasti projevuje navenek jako dichotomie mezi kalkulačním a druhovým tříděním nákladů. Tato dichotomie je informačním obrazem dichotomie řízení a má-li toto řízení být integrováno, musí být především integrováno třídění nákladů. Z tohoto hlediska je možno považovat za nástroj

k integraci nákladové jakožto nezbytný předpoklad integrace v oblasti řízení **metodu převodových matic** mezi druhovým a kalkulačním tříděním nákladů.

Zatímco transformace nákladů druhově členěných v náklady kalkulačně členěné musí proběhnout vždy a je to vlastně základní úkol kalkulace, po provedení transformace ztrácíme cenné informace o tom, jaké je druhové členění nákladů na výrobek. Nevíme totiž, co vše je v režijních přírážkách obsaženo a v jaké výši.

Metoda transformačních tabulek.

Pro řešení problému vztahů mezi druhovým a kalkulačním tříděním byla vyvinuta **metoda transformačních tabulek**.

Podnik nelze řídit jako jediný celek. Problém řízení takového většího celku lze řešit jen tehdy, je-li tento celek rozložen na jednotlivé dílčí části. Souvisí to s jedním z hlavních principů účinné ekonomiky, jímž je dělba práce. Rozložení velkého celku na dílčí části se v podniku projeví jako dělba na vnitropodnikové útvary. Při této dělbě se musí od sebe oddělit dvě důležité oblasti činností:

- **činnosti výrobní**
- **činnosti nevýrobní.**

Při každém organizačním zásahu do daného systému se musí toto základní členění dodržet, což se vždy neděje, i když se to zdá na první pohled samozřejmé. Často pro obě sféry existují společné náklady, které jsou dodatečně již nerozdělitelné, čímž vzniká řada vážných problémů. Existuje řada činností, které stojí na rozhraní mezi činností výrobní a nevýrobní, jako je např. závodová doprava, která je většinou nákladní a má proto charakter výrobní. Někde se dopravují i zaměstnanci (výrobní, ale i nevýrobní), takže sem náleží i doprava osobní, která by mohla být stejně tak považována za činnost nevýrobní.

U činností, které zcela jasně identifikujeme jako nevýrobní, je hlavním problémem správné ocenění jejich výstupů, jimiž jsou správní výkony. Podrobným rozčleněním činností a útvarů v podniku zjistíme také vzájemné, velmi komplikované vztahy mezi těmito útvary a činnostmi. Tato složitost spočívá hlavně v tom, že celá řada činností je navzájem propojena, takže zákonitě vznikají zpětné vazby, které nejsou běžnými evidenčními metodami řešitelné.

Postup, který dnes používá naše praxe, propojuje řízení útvarů s řízením výkonů velmi zjednodušeným a bohužel i krajně nepřesným způsobem. Tento způsob se vžil natolik, že prakticky ani v odborné literatuře nenajdeme mnoho podnětů k překonání takto zavedené praxe, která povrchním způsobem řeší tak složitý a závažný problém. Jedinou předností tohoto propojení útvarů s výkony je jednoduchost a srozumitelnost. To však ještě není argument pro správnost a oprávněnost tohoto způsobu.

Dnešní praxe vytváří takové komplexy, jako je výrobní režie a správní režie, které vznikají tak, že se režijní výrobní činnosti spojují v jeden komplex, zatímco činnosti správní a bohužel i činnosti předvýrobní se spojují v jiný komplex.

Náklady složek těchto komplexů se pouze sčítají, a pak se jako celek rozpočítávají na jednotlivé výkony hlavní a vedlejší výroby. To je jedna z variant. Druhá varianta je ještě zjednodušenější, neboť se podle ní všechny nevýrobní činnosti, resp. útvary, které je provozují, sčítají do jednoho jediného komplexu, označeného jako podniková režie. Ta se pak rozpočítává na výkony hlavní a vedlejší výroby. V praxi je často přece jen nutné vyřešit vzájemné vztahy mezi útvary pomocné výroby, což se řeší pomocí plánovaných vnitropodnikových cen (Vysušil, 1992).

Jdeme-li v podniku od shora dolů ve směru podnik - závody - provozy - střediska, pohybujeme se po linii útvarů. Jdeme-li však odspodu nahoru, musíme začít od výkonů.

Na určité úrovni se obojí aspekty střetávají a dochází k potížím při jejich sladění či integraci. Věc je tak složitá, že můžeme bez nadsázky říci, že v současném řízení našich podniků je toto sladění nevyřešeno, což působí řadu problémů.

Je to problém, známý z kybernetiky pod pojmem „černá schránka“. Známe zde totiž vstupy a výstupy, ale nevíme, co se děje uvnitř, k jaké transformaci tam vlastně dochází.

Ze šachovnicové tabulky, kombinující druhové a kalkulační třídění nákladů, můžeme vytvořit nástroj pro plánování nákladů na výrobky (plánové kalkulace) a pro rozpočty středisek, ale i nástroj evidence skutečných nákladů a jejich odchylek od nákladů plánovaných.

Hlavní význam této tabulky však spočívá v tom, že představuje především nástroj integrační, neboť se s její pomocí dosahuje u nákladů integrace aspektu druhového a kalkulačního, ale i aspektu útvarového a výkonového, a konečně i aspektu plánovacího či rozpočtového a evidenčního či analytického.

Prvním základním krokem účinné aplikace metody transformačních matic je jejich zpřesnění na nejvyšší úrovni, tj. podstatné „vyčištění“ nepřímých nákladů ve prospěch nákladů přímých. Druhým základním krokem je zpřesnění režijních propočtů, tj. zlepšení kalkulačních metod (Vysušil, 1996).

3. 3. 6 Kalkulace plných a variabilních nákladů

Kalkulace plných nákladů (jinak nazývané absorpční kalkulace) vyjadřují vztah všech vynaložených nákladů ke kalkulační jednotce. Mají význam při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti prováděných výkonů, při obhajobě cen individuálně prováděných zakázek, pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob a pro rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh (Král et al. 1997).

Kalkulace plných nákladů kalkulují veškeré náklady a nepřihlížejí k jejich rozlišení podle závislosti na změně objemu výroby, tj. k jejich rozčlenění na fixní a variabilní části. To vede k řadě nepřesných (často i nesprávných) rozhodnutí.

Z kritiky těchto „tradičních“ kalkulací vyšel typ kalkulace nazvaný „**Kalkulace neúplných (variabilních, přímých) nákladů**“ (metoda Direct Costing). Na výrobky kalkuluje pouze variabilní náklady, tj. přímé náklady a variabilní režijní náklady; zbývající fixní režijní náklady považuje za náklady závislé na čase a do nákladů na výrobky je nepromítá; zahrnuje je až do celkového výsledku období. Z toho ovšem vyplývá, že u jednotlivých výrobků se nezjišťuje zisk, na který se pohlíží jako na výsledek činnosti podniku jako celku. Za přispívání k tvorbě hospodářského výsledku podniku se považuje rozdíl prodejní ceny výrobku a jeho variabilních nákladů zvaný **příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku**. Rentabilita výrobku se měří podílem, jaký má příspěvek na úhradu na ceně výrobku nebo na jednotce omezujícího zdroje (např. na 1 nh). Příspěvek na úhradu připadající na 1 výrobek je stabilnější veličina než zisk, neboť se nemění se změnami vyráběného množství výrobků (Synek et al., 1996).

Jedno z možných řešení způsobu přičítání správní režie představuje situace, kdy se správní režie nepřičítá. Tento názor vychází z faktu, že správní režie představuje z více než 90 % fixní náklady. Ty jsme už charakterizovali jako náklady, které je nutné vynaložit na zabezpečení výrobního procesu jako celku a jako náklady, které vznikají bez ohledu na to, jak podnik využívá své výrobní kapacity.

U většiny fixních nákladů nelze tedy zjistit jejich přímý vztah k výrobkům a v některých případech se proto jejich přičítání výrobkům odmítá. Fixní náklady mají sice z hlediska vztahu k objemu výroby stejnorodý charakter, avšak nemusí se považovat za celistvý blok nákladů v každém případě, kdy se použije metod kalkulace variabilních nákladů.

U některých metod se fixní náklady člení do čtyř skupin, a to na

- fixní náklady výrobku
- fixní náklady skupiny výrobků
- fixní náklady útvaru
- fixní náklady podniku.

Toto členění může podat přehled o struktuře příspěvku na úhradu fixních nákladů a zisku. Některé výrobky mohou totiž vykazovat vysoký příspěvek na úhradu, avšak samy mohou vyvolávat vysoké fixní náklady, což lze zjistit pomocí tzv. **stupňovité kalkulace variabilních nákladů** (Hradecký, Král 1995).

Na některé nedostatky metody variabilních nákladů poukazují Novák, Vojtíšek, Picková (1997).

Tato metoda má své opodstatnění, jde-li o ustálenou hromadnou výrobu, popř. o takovou výrobu, v níž při širokém sortimentu výrobků není kalkulace jednotlivých druhů výrobků hospodárně proveditelná a kdy celá podniková strategie je zaměřena na odbyt. Naproti tomu není vhodná pro sezónní výrobu, kusovou nebo malosériovou výrobu s delším výrobním cyklem a rovněž pro podniky s jediným druhem vyráběné produkce. V tomto posledním případě je vhodnější uplatnit kalkulaci dělením, která je relativně jednoduchá, a proto při ní lze poměrně snadno vyčíslit i důsledek změny podílu fixních nákladů při různém objemu výkonů.

Při zařazení nového výrobku do výrobního programu nelze jeho cenu stanovit pouze na základě jeho variabilních nákladů.

Určité problémy v praxi pak souvisejí s tím, že oceňování zásob nedokončené výroby a výrobků pouze variabilními náklady není v souladu s požadavky na oceňování zásob v účetní závěrce, protože z ocenění jejich zásob vylučuje fixní náklady obsažené především ve výrobní režii (někdy i ve správní). Z toho důvodu jsou postupy založené na kalkulaci variabilních nákladů používány pro vnitropodnikové řízení, kdežto pro účely účetní závěrky se ocenění zásob zpravidla transformuje tak, že se k variabilním nákladům připočítá poměrný podíl fixní režie.

Další problémy jsou s přesným vymezením variabilních a fixních nákladů. (Tato problematika byla již popsána v kapitole číslo 2. 2. 3 Třídění nákladů podle jejich závislosti na objemu prováděných výkonů.)

O příspěvku na úhradu se zmiňuje ve své publikaci Novák (1999). **Příspěvek na úhradu** (německy Deckungsbeitrag, anglicky Gross Margin), obecně definovaný jako rozdíl výnosů a variabilních nákladů jednotlivých výrob, se začal v naší odborné literatuře ve větší míře objevovat začátkem 90. let. V současné době nabývá tento ukazatel význam. Příspěvek na úhradu je v jednotlivých zemích EU pravidelně vykazován a jeho vyčíslení nezpůsobuje metodické problémy. Jako ekonomický ukazatel je mezi jednotlivými zeměmi EU poměrně dobře srovnatelný.

Hradecký, Král (1995) uvádí, že i když se metody kalkulace variabilních nákladů nepoužívají všeobecně ani v zemích s nepřetržitě fungující tržní ekonomikou, přesto vnášejí řadu nových prvků do kalkulace a cenové tvorby; využívají se především na přípravu krátkodobých rozhodnutí o výrobcích.

4. MATERIÁL A METODIKA

4. 1 Profil Školního lesního podniku v Kostelci nad Černými lesy

4. 1. 1 Popis podniku, jeho činnosti, organizační struktura, účetnictví

Školní lesní podnik (ČZU ŠLP) v Kostelci nad Černými lesy je účelovým zařízením České zemědělské univerzity v Praze. Podnik byl založen v roce 1935 na pozemcích Liechtensteinského velkostatku o výměře 4 408 ha. Současná velikost spravovaného území činí 6 899 ha.

ČZU ŠLP svojí činnost rozlišuje na hlavní (účelovou) a vedlejší (hospodářskou). V hlavní činnosti zabezpečuje úkoly plánů účelové činnosti ČZU. V hospodářské činnosti se zaměřuje na plnou efektivitu všech výrobních činností.

Povinným předmětem hlavní činnosti je ve spolupráci s univerzitou vytvářet přímo v provozu podmínky pro zajištění praktické výuky studentů, ověřování výsledků vědeckých a výzkumných aktivit, vykonávat demonstrační, propagační a poradenskou činnost pro odbornou veřejnost.

Finanční hospodaření včetně účetnictví je vedeno pro hlavní a doplňkovou činnost odděleně. Oddělené účtování hlavní činnosti je řešeno zavedením samostatného střediska s kódovým označením 95 – účelová činnost. Příkazy k zaúčtování nákladů i výnosů do hlavní činnosti (účelové činnosti = střediska 95) vycházejí z prvotních dokladů a ostatních účetních dokladů vypracovaných na úrovni plesí a středisek a ověřených pracovníkem pro účelovou činnost na ústředí ŠLP. Obdobně jsou na úrovni plesí a středisek s následnou kontrolou ústředí ŠLP vypracovány vnitropodnikové faktury aktivace vlastních prací pro hlavní činnost. Pokud je část nákladů vynakládaných na hlavní činnost provozovanou ŠLP společná s náklady vynakládanými na doplňkovou činnost a jsou proto těžko co do jejich výše rozlišitelnými, pak je dovoleno tyto náklady klíčovat prokazatelným způsobem. Tento způsob používá účetní jednotka pouze v těch případech, pokud není platným finančně právním předpisem stanoven jiný postup pro zjišťování výše nákladů vynaložených na tuto činnost.

Odděleně se účelová činnost bude uvažovat i v této práci, kde hlavním předmětem zájmu bude činnost hospodářská, především činnost lesnická.

Náplní hospodářské činnosti je plnění výrobních ekonomických úkolů zemědělské a lesní prvovýroby, odbytu výrobků, prací a služeb na vnitrostátních a zahraničních trzích, zpracování vlastní produkce včetně další hospodářské činnosti pro zabezpečení rozšířené reprodukce.

ČZU ŠLP se zabývá převážně lesní a dřevařskou výrobou. K tomu patří jako další činnost pěstování okrasných dřevin a živočišná výroba.

Součástí lesní výroby je pěstební a těžební činnost. Do pěstební činnosti patří zejména obnova lesa, následná pěstební opatření a zajištění geneticky vhodného materiálu pro obnovu lesa. Těžební činnost je zaměřena převážně na obnovní a výchovnou těžbu.

Dřevařská výroba zahrnuje manipulaci a zpracování dříví u celého objemu dřevní hmoty. Pěstování širokého sortimentu okrasných a lesních dřevin na ploše 29 ha je také jednou z výdělečných činností podniku. ČZU ŠLP spravuje rovněž 9 rybníků v celkové výměře 72 ha a oboru černé zvěře.

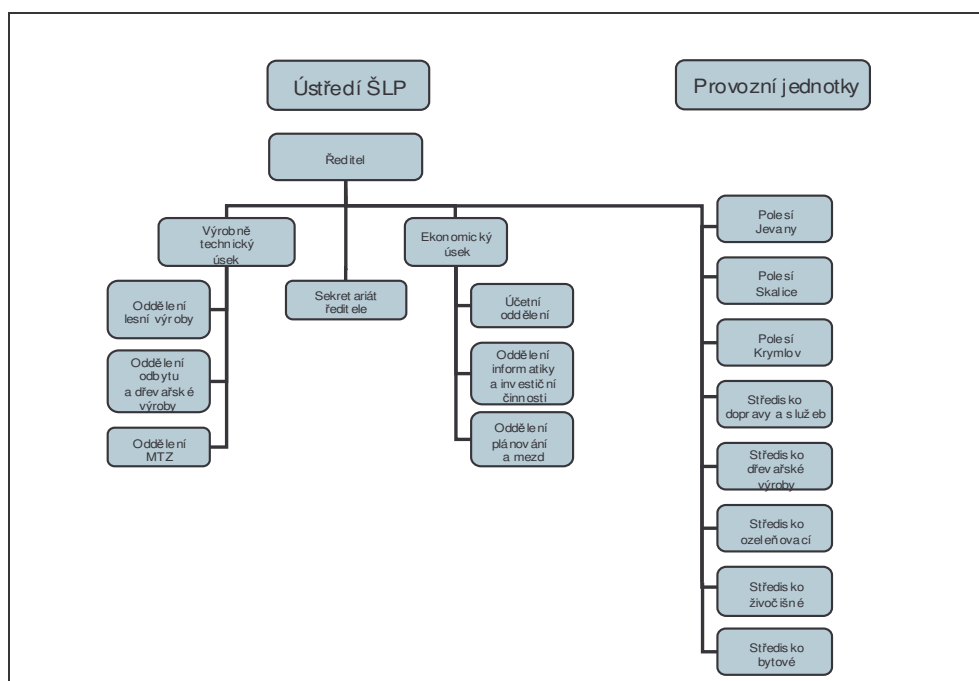
ČZU ŠLP řídí ředitel, jmenovaný a odvolávaný rektorem ČZU. Podnik zaměstnává průměrně 185 pracovníků, z toho 77 % v dělnických profesích.

Mimo ústředí podniku je podnik členěn do osmi specializovaných hospodářských jednotek:

- Polesí Jevany, Skalice, Krymlov, jejichž hlavní náplní práce je lesnická činnost dle lesního hospodářského plánu, to je pěstební a těžební činnost, přidružená lesní výroba a poskytování odborných služeb a prací v obecních a soukromých lesích;

- středisko dřevařské výroby má na starost manipulaci surových kmenů, výrobu řeziva, dřevařských a truhlářských výrobků;
- středisko ozeleňovací prodává své výpěstky a realizuje výsadby;
- středisko živočišné výroby spravuje rybníky a oboru pro černou zvěř, prodává povolenky k odlovu, poskytuje myslivecké a rybářské služby;
- středisko dopravy a služeb zabezpečuje podnikovou dopravu osob, dřeva a ostatního zboží, provoz stravovacího zařízení a studentského internátu, správu zámku, hostinskou činnost a ubytování, dále také zabezpečuje servis výrobních strojů a ostatního zařízení;
- středisko bytové zabezpečuje bytové hospodářství a správu budov.

Podrobnější členění je zobrazeno v organizačním schématu Školního lesního podniku.



Obr. 4. 1 Organizační struktura Školního lesního podniku

Školní lesní podnik je účetní jednotkou, která účtuje v soustavě podvojného účetnictví. Při vedení účetnictví dodržuje postupy účtování a účtovou osnovu. Na základě účtové osnovy podnik sestavuje svůj účtový rozvrh, jež je součástí vnitropodnikové směrnice pro vedení účetnictví na ŠLP. Účtový rozvrh obsahuje syntetické a analytické účty, které zpodrobňují účtovou osnovu dle konkrétních podmínek a potřeb podniku. Výčet jednotlivých účtů nákladů je uveden v příloze I.

V účetní jednotce se vyhotovují následující účetní sestavy:

Hlavní kniha nápočtová (obratová předvaha)

Hlavní kniha měsíční (deník všeobecný)

Deník mezd a odměn

Deník pomocných provozů

Deník příjmů a vydání dříví

Deník zásob

Sestava dle účtů a výkonů (výsledovka dle hlavní a hospodářské činnosti)

Saldokonto

Náklady a výnosy dle výkonů (celkem hlavní + hospodářská činnost)
Náklady a výnosy dle výkonů dle polesí a středisek
Přehled nákladů a výnosů dle strojů
Přehled nákladů a výnosů dle budov

Účetní data Školního lesního podniku se zpracovávají pomocí prostředků výpočetní techniky. V minulosti se používal účetní program firmy AGRODAT a. s., který odpovídal požadavkům uvedeným v zákoně č. 563/91 Sb. o účetnictví. Počínaje rokem 2005 podnik přešel na produkt firmy HASOFT s. r. o. Brno. Změnou účetního programu nedošlo k žádným podstatným změnám v účtování nákladů, pouze k drobným úpravám v uspořádání jednotlivých účtů a výkonů.

4. 1. 2 Osnova výkonů a charakteristika nákladů podniku

Zdrojem údajů pro zpracování kalkulací je vnitropodnikové účetnictví. Základem vnitropodnikového účetnictví je osnova výkonů, která zejména s ohledem na značně různou funkci a obsah jednotlivých činností v odvětví lesního hospodářství, prohlubuje analytické členění účetní osnovy pro potřeby řízení. Výkon je z pohledu kalkulačního a rozpočetnického nejnižší jednotkou evidovanou v účetnictví. Část výkonů se dále člení na podvýkony. Podvýkon je pouze pomocnou evidenční jednotkou. Umožňuje při rozborové činnosti poskytnout další pomocné informace, není však v účetnictví evidován, nelze tedy na něj racionálně kalkulovat a rozpočtovat.

Základem vnitropodnikového účetnictví na ŠLP je osnova výkonů členěná dle jednotlivých činností:

Pěstební činnost

- 11 Obnova lesa
- 15 Odstraňování klestu
- 16 Ošetřování mladých lesních porostů
- 17 Ochrana mladých lesních porostů
- 18 Oplocování mladých lesních porostů
- 25 Prořezávky
- 28 Ochrana lesa
- 31 Meliorace
- 33 Hnojení lesních porostů
- 35 Vyvětvování lesních porostů
- 39 Ostatní pěstební práce

Ozeleňování

- 61 Ozeleňování – výsadby
- 62 Ozeleňování – pěstování

Těžební činnost

- 111 Těžba dříví vlastními
- 112 Těžba dříví cizími
- 113 Výkup dříví na lokalitě pařez
- 121 Přibližování dříví vlastními
- 122-1 Přibližování dříví cizími (P-OM)

- 122-5 Přibližování dříví cizími (P-VM)
- 123 Výroba dříví na odvozním místě
- 125 Výkup dříví na odvozním místě
- 126 Manipulace dříví na odvozním místě
- 128 Opravy a udržování svážnic
- 131 Odvoz dříví vlastními
- 132 Odvoz dříví cizími
- 133 Výkup dříví na ES
- 134 Manipulace dříví na ES
- 135 Opravy a udržování lesních cest
- 136 Údržba manipulačních skladů
- 141 Realizace dříví

Jiná lesní činnost

- 211 Sběr semen
- 214 Luštění semen
- 222 Výroba sazenic ve školkách
- 231 Drobná lesní výroba
- 231-1 Vánoční stromky
- 231-9 Klest ozdobná
- 241 Myslivost
- 251 Práce pro cizí
- 251-1 Opravy JMP
- 253 Aktivace účelové činnosti
- 254 Služby mechanizační dílny

Jiné výrobní činnosti

- 429 Živočišná výroba – ryby
- 431 Čerpací stanice
- 439 PDV hala
- 451 Hranolovka
- 452 PDV pila

Obchodní činnost

- 461 Závodní jídelna
- 462 Internát
- 463 Ubytovna „Dům Marie Terezie kn. Savojské“
- 464 Ubytovna

Nevýrobní činnosti

- 511 Bytové hospodářství
- 513 Bytové hospodářství – ústřední topení
- 521 Chata Strážné
- 522 Chaty ostatní
- 534 Účelová činnost

Příkladem podrobnějšího členění výkonů na podvýkony může být v pěstební činnosti výkon

25 – Prořezávky, který se dále člení na následující podvýkony:

- 25 111 Prostřihávky – jehličnaté – ručně
- 25 121 Prostřihávky – jehličnaté – mechanizovaně

- 25 211 Prostřihávky – listnaté – ručně
- 25 221 Prostřihávky – listnaté – mechanizovaně
- 25 411 Prořezávky – jehličnaté – ručně
- 25 421 Prořezávky – jehličnaté – mechanizovaně
- 25 511 Prořezávky – listnaté – ručně
- 25 521 Prořezávky – listnaté – mechanizovaně

Jako příklad členění výkonů na podvýkony v těžební činnosti je uveden výkon 111 - Těžba dříví vlastními, který se dále člení na následující podvýkony:

- 111 1 Hroubí z prořezávek
- 111 2 Výchovná z probírek do 40 let
- 111 3 Výchovná z probírek nad 40 let
- 111 4 Nahodilá – exhalační druhotně napadená hmyzem (PN i MN)
- 111 5 Nahodilá – kůrovcová (PN i MN)
- 111 6 Nahodilá – ostatní hmyzová (PN i MN)
- 111 7 Nahodilá – exhalační (PN i MN)
- 111 8 Nahodilá – živelná, nenapadená kůrovci (PN i MN)
- 111 9 Nahodilá – živelná, napadená kůrovci (PN i MN)
- 111 10 Nahodilá – tracheomykózní ve stupni poškození I-IV (PN i MN)
- 111 11 Nahodilá – lapáky (PN i MN)
- 111 12 Nahodilá – ostatní (PN i MN)
- 111 13 Obnovní pro umělou obnovu (MÚ)
- 111 14 Obnovní pro přirozenou obnovu (MÚ)
- 111 15 Mimořádná
- 111 16 Z rekonstrukcí porostů (MÚ)
- 111 99 Ostatní práce v rámci výkonu 111

Na úrovni podvýkonů se na Školním lesním podniku evidují pouze mzdové náklady + náhrady, ostatní náklady se na podvýkony neevidují, v některých případech jsou známy naturální jednotky.

Na výkony jednotlivých činností se účtují veškeré přímé náklady, které v souvislosti s daným výkonem vznikají. Mezi přímé náklady se řadí přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Strukturu a podíl nákladů ovlivňuje charakter výroby. V lesní výrobě, která se významně liší od jiných druhů výrob, je dřevo hlavním materiálním produktem. Během výroby se dřevo jako surový materiál, který vznikl biologickým procesem, dále přeměňuje. Hlavní podíl nákladů v tomto výrobním procesu tvoří přímé mzdy, ostatní přímé náklady a výrobní režie, dohromady nazývané jako náklady procesní. Náklady procesní tedy vznikají při zpracování dřeva jako přírodní suroviny na konečný produkt. Přímý materiál zaúčtovaný během zpracování dřeva je sice při výrobě spotřebován, není však fyzicky identifikovatelný v konečném produktu. Narozdíl od nábytkářské výroby, kde spotřeba dříví tvoří položku přímého materiálu.

Přímé mzdy představují finanční odměnu dělníků za vykonanou práci na určitém výkonu. Mzda je vyplácena zaměstnancům v pracovním poměru. Vedle mzdy dostávají dělníci prémie za dobře odvedenou práci, které navyšují položku přímých mezd na výkonu. Dělnické odměny a podíly na zisku se během roku na výkonech neobjeví, ale jsou tam rozpuštěny podle objemu mezd až v konečné roční účetní sestavě. Za vlastní zaměstnance podnik platí zákonné pojištění, které je součástí ostatních přímých nákladů. Tento způsob evidence je správný a odpovídá požadavku evidovat co nejširší objem nákladů v nákladech přímých. Nákladový druh ostatní služby se vyskytne v ostatních přímých nákladech, pokud podnik využije práce cizích pracovníků, kteří v pracovním poměru nejsou.

Stejně tak jako vlastní a cizí pracovníci, mohou být pro práci použity vlastní a cizí výrobní prostředky. Pokud prostředek ve vlastnictví podniku má v pronájmu vlastní zaměstnanec, podnik daný prostředek odepisuje, platí zaměstnanci mzdu a náhrady výdajů za provozní náklady, které hradí sám zaměstnanec. V případě, kdy prostředek je ve vlastnictví zaměstnance podniku, podnik neúčtuje odpisy, platí zaměstnanci mzdu a náhrady výdajů, které jsou ve výši provozních nákladů a amortizace prostředku. Tyto náhrady jsou součástí ostatních přímých nákladů, rozdíl od náhrad mezd, které jsou převážně zaúčtovány do nákladů režijních.

Dalšími položkami ostatních přímých nákladů mohou být například odpisy, spotřeba energie a ostatní nevýrobní služby.

Pomocné provozy – pomocné činnosti

Na výkonech 601 – 699 se evidují náklady pomocných provozů vlastních prostředků, jde například o pěstební a těžební mechanizmy, dopravní prostředky, ale i provoz opravárenských dílen. Podkladem je každoročně novelizovaný seznam prostředků se stanovenou aktivační sazbou na technickou jednotku (hodina, km) a interní měsíční výkaz provedených činností pro jednotlivé výkony. Aktivační sazbu je možné určit také na jinou jednotku, například pro těžební mechanizmy je uváděna jako vhodná jednotka motohodina, v případě nákladních aut to mohou být tunokilometry.

Náklady na provoz prostředků jsou vynaloženy jako náklady prvotní. Účty pomocných provozů nejsou konečným nositelem těchto nákladů, jsou proto jako druhotné rozpuštěny na výrobní i nevýrobní výkony. Náklady jsou každý měsíc rozpouštěny aktivační sazbou na jejich druhotné nositele. Na konci účetního období je třeba rozpustit veškeré skutečné náklady prostředků tak, aby výsledný účet prostředku byl roven nule. Bez tohoto postupu rozpouštění provozů nelze dostat věrný obraz o výši nákladů na výrobní a nevýrobní výkony.

Pomocné provozy vlastních prostředků též nazývané jako pomocné činnosti Školního lesního podniku jsou následující:

- 619 Ostatní pěstební mechanizmy
- 621 Provoz štípačky
- 632 Provoz UKT
- 633 Provoz LKT
- 634 Provoz lesních traktorů
- 641 Provoz nákladních aut
- 642 Provoz kolových traktorů
- 647 Provoz osobních aut
- 649 Provoz dodávkových aut
- 651 Provoz JMP
- 663 Nakladač UN 053
- 669 Nakladače ostatní
- 691 Provoz mechanické dílny
- 692 Provoz elektrikářské dílny
- 693 Provoz dílny dřevařské
- 695 Provoz kotelny
- 696 Provoz dílny JMP

Výrobní režie

Výrobní režie je zachycena na výkonech 700 – 799, ta zahrnuje všechny produkční náklady jiné než přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady. Důraz je kladen na termín výrobní, protože náklady správní neboli administrativní jsou vyloučeny. Například finanční

účetní je obvykle klasifikován jako administrativní náklad. Nicméně plat účetního, který zaznamenává pouze výrobní náklady, může být klasifikován jako náklad výrobní režie.

Dále mezi výrobní režii patří nepřímý materiál – mezi tento materiál se řadí takové položky, u kterých je složité určení jejich množství na výkon, tím pádem takové položky je pak nepraktické nebo nemožné vést jako přímý materiál. Dalším příkladem nepřímého materiálu mohou být položky, které jsou spotřebovány při produkci, nejsou však fyzicky identifikovatelné v konečném produktu. Jedná se například o materiál využívaný při opravách a udržování výrobního zařízení sloužícího více výkonům současně.

Přímé mzdové náklady zahrnují mzdy dělníků, kteří pracují na určitém výkonu. Naproti tomu do výrobní režie se zahrnují nepřímé mzdy technicko-hospodářských pracovníků, kteří nepracují pouze na určitém výkonu, tudíž jejich mzdy jako přímé účtovány být nemohou. Navíc ještě existují další pracovníci ve výrobě, u kterých je jejich práce ne snadno přiřaditelná na určitý výkon. Jde například o práci běžné údržby nebo úklidu pracoviště. Tyto náklady jsou klasifikovány jako nepřímé mzdové náklady a jsou součástí výrobní režie, která je následovně rozdělována všem výkonům jako nepřímý náklad.

Kromě nepřímého materiálu a nepřímých mezd také náklady jako nájemné, pojištění a odpisy výrobních prostředků patří do výrobní režie. Dále jsou součástí výrobní režie provozní náklady jako osvětlení, vytápění, energie spotřebovávaná k výrobním účelům, jakož i ve vybavení sloužícím pro technicko-hospodářské pracovníky ve výrobních střediscích.

Přímé mzdy dělnické, stejně tak jako platy technicko-hospodářských pracovníků v sobě obvykle nezahrnují další platby a odměny. Zaměstnavatel platí svým zaměstnancům nejenom mzdy, ale i náhrady mezd za dobu nepřítomnosti pro osobní překážky v práci, za prostoje, za dovolenou atd. Tyto takzvané doplňkové mzdy se účtují do výrobní režie. Dále zaměstnavatel platí za zaměstnance zákonné sociální a zdravotní pojištění. Na Školním lesním podniku se platby zákonného pojištění, které jsou vztaženy k přímým mzdám, evidují přímo na výkon. Ovšem u výrobních režijních mezd, které nejsou jednoznačně žádnému výkonu přiřazeny, jsou vedeny ve výrobní režii. Obdobně je to s podíly na hospodářském výsledku a s odměnami, placenými z fondu vedoucího nebo ředitele, technicko-hospodářských pracovníků. Vedoucím pracovníkům výrobních a pomocných středisek mohou být vypláceny po uplynutí účetního období zvláštní prémie při splnění daných cílů.

Další položkou výrobní režie jsou zákonné náhrady výdajů, mezi něž patří cestovné a stravné.

Výrobní režie zahrnuje různorodé nákladové druhy pocházející z různých zdrojů a zúčtované rozdílným způsobem. Některé náklady vznikají v průběhu, jiné až na konci účetního období, některé jsou zúčtovány měsíčně. Výše režijních nákladů se může měsíc od měsíce podstatně lišit. Vliv na výši výrobní režie má i sezónnost výroby, která v lesním hospodářství hraje podstatnou úlohu.

Výkony výrobní režie Školního lesního podniku jsou následující:

- 700 Výrobní režie technologická
- 701 Opravy budov dělnických
- 702 Opravy a udržování ostatního dlouhodobého majetku
- 703 Opravy a udržování ostatní
- 704 Doprava pracovníků
- 706 Náklady na pořízení materiálu a zásob
- 707 Nezaviněná manka v rámci norem
- 708 Propagace středisek
- 709 Knihy a časopisy
- 710 Spotřeba ochranných oděvů
- 712 Kancelářské náklady
- 715 Požární ochrana

730 Režie venkovních THP
734 Doprava venkovních THP
737 Uniformy THP venkovních
749 Zúčtování nákladů výrobní režie
751 Školení středisek
760 Potřeby pracovníků 75
780 Režie THP 75

Správní režie

Správní a odbytová režie se eviduje na výkonech 800 – 899. Náklady správní režie vznikají při řízení podniku, jakož i při obecných správních aktivitách personálního a právního charakteru. Obsahují mzdové a ostatní náklady managementu, účetních, administrativních pracovníků a dalších pomocných pracovníků na ústředí. Dále náklady jako nájemné, pojištění a odpisy nevýrobních prostředků, náklady na osvětlení, vytápění a za energii spotřebovanou na ústředí podniku se evidují na účtech správní režie.

Na Školním lesním podniku je odbytová režie zahrnuta do skupiny výkonů se stejným číselným kódováním jako režie správní (800 – 899). V některých případech se o režii odbytové píše jako o marketingových nákladech. Tyto náklady jsou spojeny s prodejem a dodávkou produktů. Zahrnují v sobě jak náklady na propagaci, reklamu a jednání se zákazníky, tak náklady na skladování, dopravu a distribuci. V určitých podnicích vzniká samostatné odbytové středisko, jehož náklady se v důsledku rozpouštění režie správního střediska zvyšují o správní režii, jelikož odbytové středisko taktéž využívá služeb správního střediska.

Odbytovou režii Školního lesního podniku tvoří náklady výkonů 821, 822, 825, 826. Kdybychom mluvili o marketingových nákladech, přibyl by k těmto výkonům ještě výkon 808 – Propagace, ale i výkon zařazený k výrobní režii 708 – Propagace středisek.

Výkony správní režie Školního lesního podniku jsou následující:

800 Správní režie všeobecná
801 Údržba zámku
802 Ostatní náklady režie zámku
803 Doprava THP ústředí
806 Náklady na pořízení materiálu a zásob
807 Občerstvení a dary
808 Propagace
809 Knihy a časopisy
810 Uniformy THP
812 Kancelářské náklady
815 Požární ochrana
821 Odvoz dříví z expedičních skladů
822 Nakládání dříví na vagóny
825 Ostatní odbytové náklady řezivo
826 Ostatní odbytové náklady dříví
851 Vzdělávání dospělých
852 Vzdělávání mládeže
853 Zdravotní péče
861 Nábor pracovníků
879 Civilní služba (dnes Ostatní náklady na sociální práci)

Ostatní a mimořádné náklady

Poslední skupina výkonů s číselným označením 900 – 999 slouží k účtování ostatních a mimořádných nákladů. Tyto náklady jsou většinou evidovány na středisku ústředí a jejich postup rozpouštění na výkony může být v některých případech shodný s náklady správní režie.

Účty ostatních a mimořádných nákladů na Školním lesním podniku jsou následující:

- 912 Prodej materiálových zásob
- 913 Prodej materiálových zásob – JMP
- 921 Vyřazení DHM a investic
- 981 Úroky
- 982 Manka a škody
- 983 Odstraňování škod na hospodářských prostředcích
- 984 Pokuty a penále
- 986 Náhrady při pracovních úrazech a nemocech z povolání
- 988 Odpis pohledávky daňově uznatelný
- 989 Ostatní náklady vynaložené
- 994 Sociální a zdravotní pojištění
- 995 Refundace mzdy

4. 1. 3 Analýza nákladů

Za účelem důkladného poznání nákladové struktury Školního lesního podniku a seznámení se současným systémem vnitropodnikového účetnictví byla provedena analýza nákladů. V průběhu zpracování účetní evidence a dat z let 1999 – 2005 bylo prozkoumáno složení nákladů jednotlivých výkonů, pomocných provozů a režii v podniku jako celku i z pohledu vnitropodnikových útvarů. Získané poznatky byly využity především jako podklad při návrhu systému kalkulace nákladů.

Zdrojem informací pro analýzu nákladů byly roční konečné účetní sestavy „Náklady a výnosy dle výkonů dle polesí a středisek“. Údaje z těchto účetních sestav byly přepsány a zpracovány do grafické podoby v programu Excel, kde byly vytvořeny tabulky, které mohou být cenným podkladem pro další analýzy a vědeckou činnost v oblasti nákladové problematiky.

Do samostatných tabulek byly převedeny jak přímé náklady výkonů jednotlivých útvarů, tak druhotné náklady pomocných provozů. Zvláštní pozornost byla věnována složení nákladů jednotlivých skupin režii výrobních a správních. Prostřednictvím těchto tabulek v nejdetailejším provedení, které pro svůj značný rozsah nejsou uvedeny v této práci, byly sestaveny sumární tabulky, z nichž bylo možné odvodit souhrnné informace. V příloze II je uvedena souhrnná tabulka zobrazující strukturu nákladových druhů obsažených v režii Školního lesního podniku.

V průběhu let 1999 – 2005 bylo v podniku účtováno průměrně na 57 účtů přímých výkonů. Na maximální počet přímých výkonů byly zachyceny náklady v roce 1999, kdy jejich počet tvořilo 61 výkonů. Minimum přímých výkonů bylo zaznamenáno v sestavě roku 2001 (54). Počet výkonů pomocných činností výrobních prostředků se stabilně pohyboval mezi 17 - 18 výkony. Během sedmiletého období bylo průměrně účtováno na 14 výkonů výrobní režie, 18 výkonů správní režie a průměrně 7 položek tvořily výkony představující režijní náklady ostatní a mimořádné.

Maximální hodnoty režijních nákladů se pravidelně objevují na výkonu 700 – Výrobní režie technologická, kde nejvyšší položku představují mzdy doplňkové dělnické a rovněž na výkonu 730 – Režie venkovních THP, kde vždy absolutně nejvyšší částku zaujímají mzdy THP. Také mzdy THP na ústředí tvoří ve všech letech nejvýraznější položku správní režie. Maximální položku z ostatních a mimořádných nákladů představuje výkon 989 – Ostatní náklady vynaložené. Na tomto výkonu jsou zúčtovány značně vysoké částky nákladů tvorby rezerv.

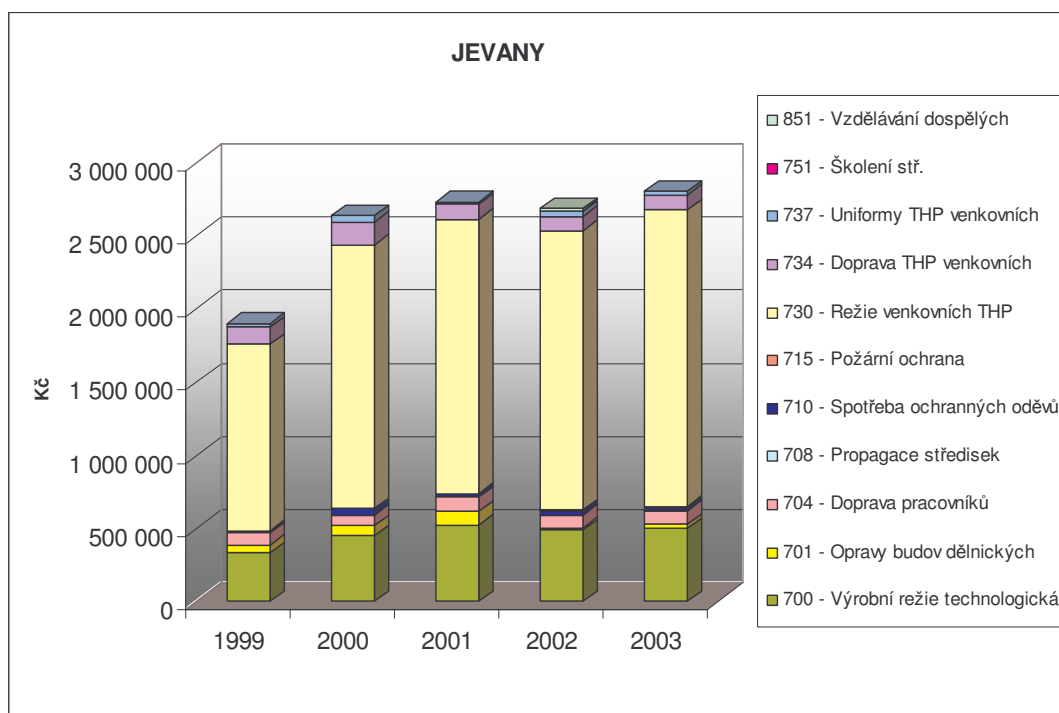
Na účtu výrobní režie technologické se průměrně objevuje 32 položek analytických účtů nákladových druhů, u správní režie všeobecné sledované na účtu 800 se vyskytuje průměrně až 34 položek. Mezi další skupiny režie s velmi různorodým složením analytických účtů patří:

701 – Opravy budov dělnických (21)

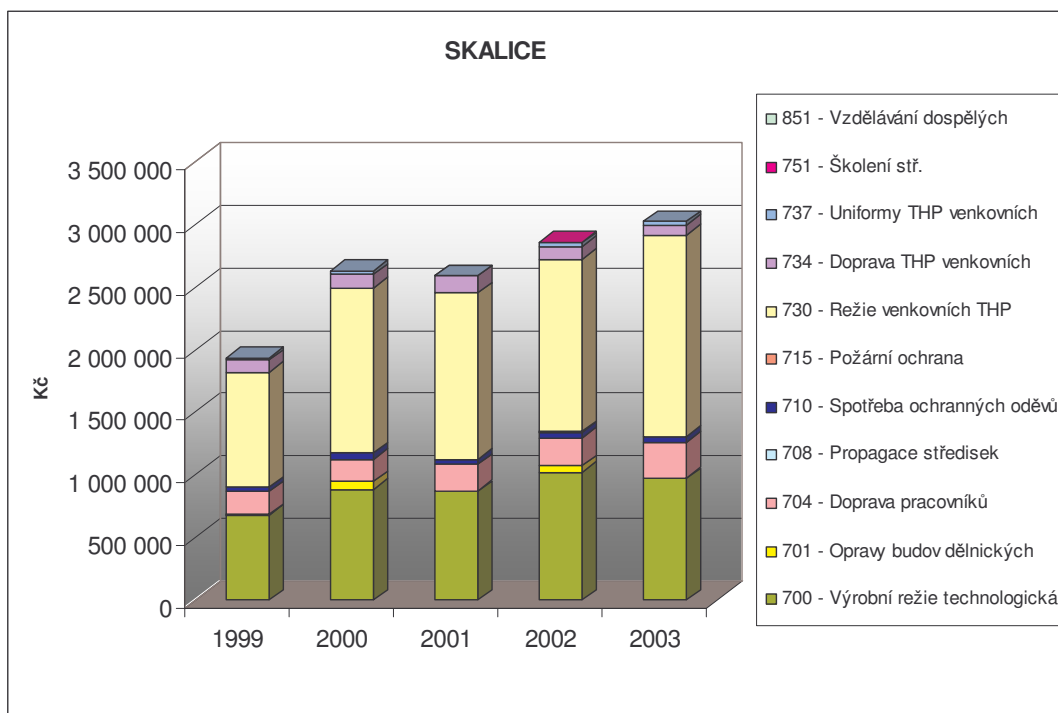
730 – Režie venkovních THP (16)

801 – Údržba zámku (22)

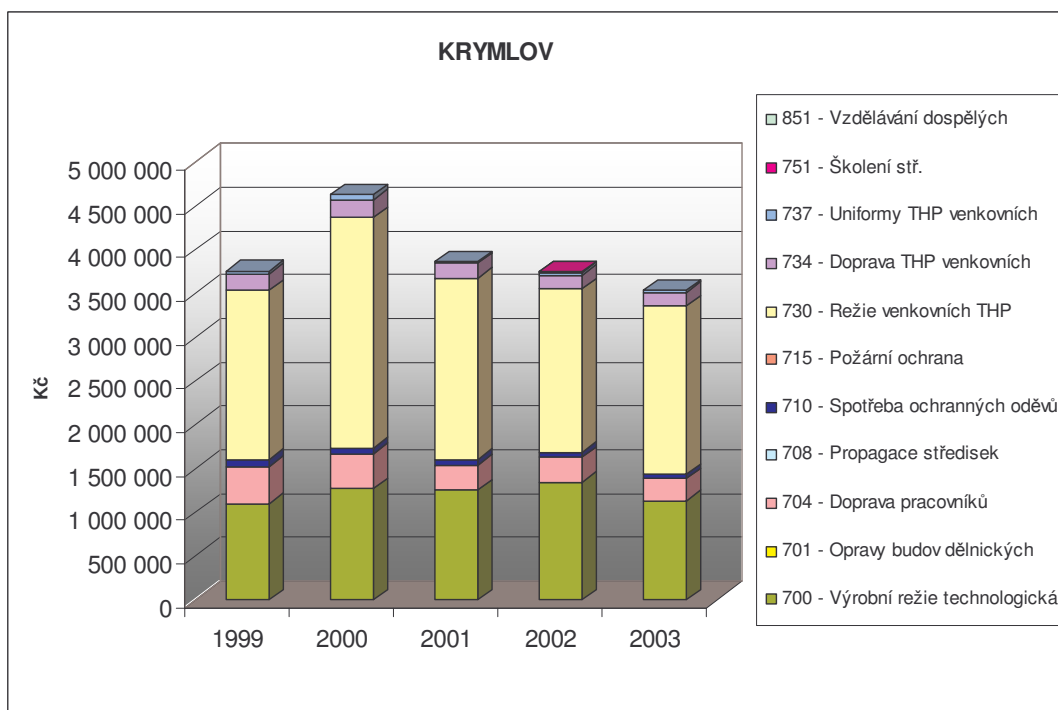
V grafech na obr. 4. 2 , 4. 3 a 4. 4 je zobrazena struktura výrobní režie na útvarech lesní výroby v jednotlivých letech. Graf na obr. 4. 5 znázorňuje strukturu nákladových druhů obsažených ve výrobní režii technologické na všech polesích v roce 2002.



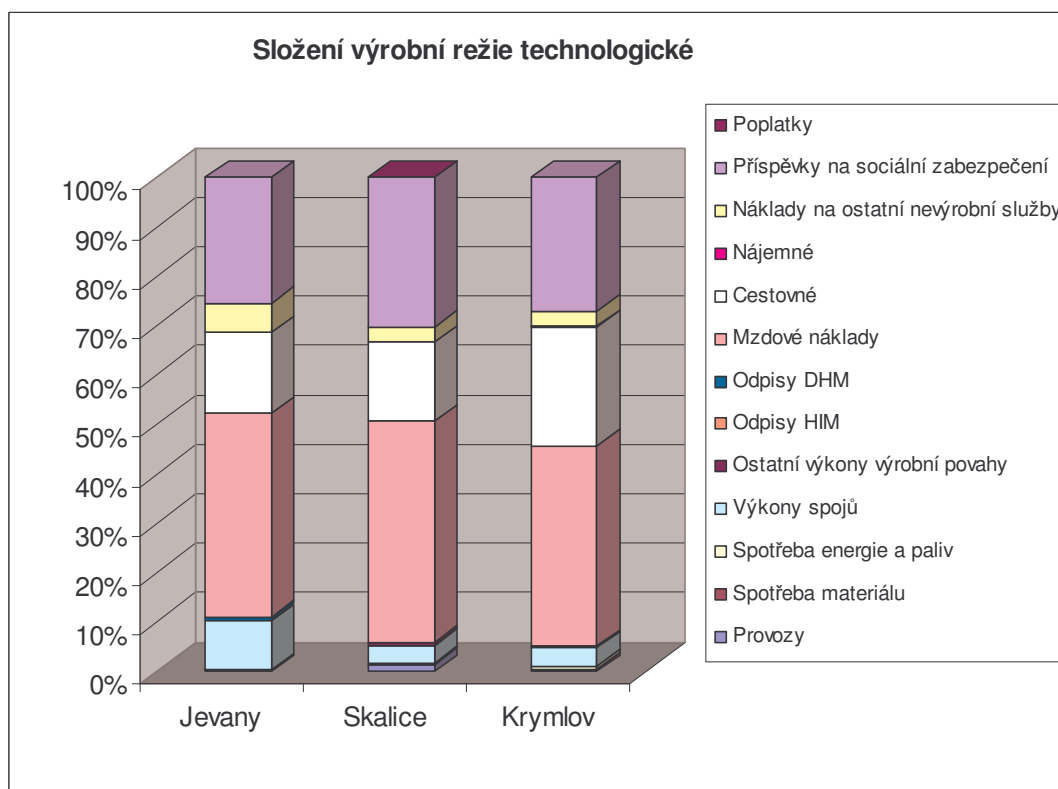
Obr. 4. 2 Struktura výrobní režie na polesí Jevany



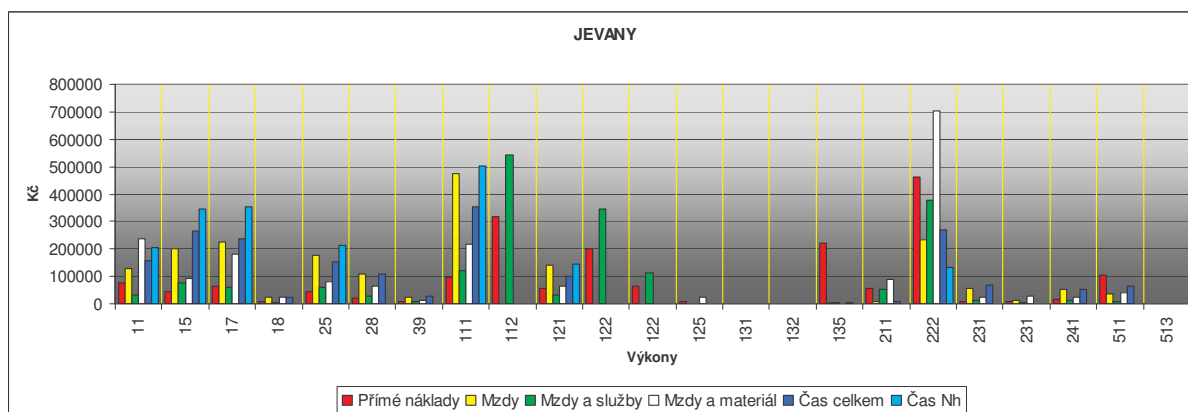
Obr. 4. 3 Struktura výrobní režie na polesí Skalice



Obr. 4. 4 Struktura výrobní režie na polesí Krymlov



Obr. 4. 5 Struktura nákladových druhů výrobní režie technologické v roce 2002



Obr. 4. 6 Výše výrobní režie na výkonech polesí Jevany (1999) v závislosti na zvolené rozvrhové základně

Během analýzy nákladů na jednotlivých výkonech a útvarech byla zaměřena pozornost také na hledání vhodné rozvrhové základny, respektive vhodné veličiny, která by mohla přicházet v úvahu pro rozvrh výrobní a správní režie na výkony. Současně bylo provedeno několik variant „zjednodušených“ přírážkových kalkulací nákladů výkonů.

Výsledky prvních šesti variant rozvrhu výrobní režie na výkony polesí Jevany jsou zachyceny v grafu na obr. 4. 6. Je třeba upozornit, že tyto kalkulace byly provedeny pouze z důvodu prozkoumání obsahu nákladových položek zúčtovaných na jednotlivých výkonech a pro ilustrativní zobrazení proměnlivosti výše režijních nákladů v závislosti na zvolené rozvrhové základně.

Hodnoty rozvržené výrobní režie jsou značně rozdílné a závisí na povaze výkonů a nákladů na výkonech zúčtovaných. Na některé výkony nebylo možno určit zvolenou veličinu spotřeby času, protože neexistuje taková evidence. Na některých výkonech se určité veličiny vůbec neobjevují, proto není možné k rozvrhu nákladů přistupovat zcela mechanicky.

4. 2 Návrh systému kalkulace nákladů

Pro návrh nového systému kalkulace nákladů v lesním podniku jsou použita data Školního lesního podniku v Kostelci nad Černými lesy. Výsledné kalkulace nákladů výkonů jsou počítány s konkrétními údaji vnitropodnikového účetnictví za rok 2002. Tyto kalkulace jsou vypočteny po uplynutí celého účetního období – kalendářního roku.

Hlavním informačním zdrojem pro sestavení kalkulací je konečná účetní sestava „Náklady a výnosy dle výkonů dle polesí a středisek“. V této sestavě je uveden úhrn nákladů a výnosů zúčtovaný v průběhu roku na jednotlivé výrobní a nevýrobní výkony, na pomocné provozy výrobních prostředků a na jednotlivé výkony režie výrobní a správní. Nákladové položky těchto výkonů jsou druhově členěny dle analytických účtů účtového rozvrhu podniku uvedeném v příloze I. Konečná sestava nákladů členěná dle výkonů a středisek, graficky upravená pro účely této práce, tvoří přílohu III.

Jako základ pro vytvoření nového systému kalkulace nákladů byla zvolena metoda transformačních tabulek, jejíž autorem je Vysušil, Macík (1985). Z teoretického hlediska lze transformační neboli převodovou tabulku chápat jako uspořádanou soustavu čísel. Proto je možné tyto tabulky označovat jako převodní nebo převodové matice.

4. 2. 1 Metoda transformačních tabulek

Metoda transformačních tabulek byla vyvinuta pro řešení problému vztahů mezi druhovým a kalkulačním tříděním nákladů. S dvojí podobou nákladů se setkáváme v každém podniku. Během výrobního procesu dochází k transformaci nákladů vstupních ve výstupní. Nákladové vstupy do výroby jsou vždy v druhovém členění, zatímco nákladové výstupy v členění kalkulačním.

Vazby mezi kalkulačním a druhovým členěním nákladů se jeví jako vzájemné vazby mezi podnikovým a vnitropodnikovým aspektem účetnictví a mezi kalkulací. Jejich základem je vztah mezi podnikem jako celkem na straně jedné a mezi jednotlivými výkony na straně druhé (Vysušil, 1996).

Metoda transformačních tabulek, která má maticovou formu zápisu, kombinuje druhové a kalkulační třídění nákladů.

4. 2. 1. 1 Transformační tabulka pro podnik jako celek

Pro vyjasnění vztahů mezi kalkulačními a druhovými náklady byla nejprve zkonstruována převodní tabulka pro podnik jako celek. Z této tabulky byla později sestavena převodní tabulka pro jednotlivá střediska, z které ve finále vznikla úplná transformační tabulka pro jednotlivé výkony. Podkladem pro sestavení transformační tabulky pro podnik jako celek, která je uvedena v tabulce 4. 1, byla konečná sestava nákladů členěná dle výkonů a středisek z přílohy III.

V jednotlivých sloupcích transformační tabulky jsou uvedeny náklady v kalkulačním členění. Řádky tabulky tvoří náklady v druhovém členění. V celkovém součtu se náklady rozepsané v obou typech členění shodují.

Položky kalkulačního členění nákladů tvoří přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady, nepřímé náklady představují položky výrobní režie a režie správní. Pokud se mají

položky ostatních přímých nákladů a nákladů režijních podrobně rozčlenit, je nutné přejít k druhovému členění.

V transformační tabulce jsou náklady v druhovém členění rozděleny do 24 základních nákladových druhů, které byly teoreticky odvozeny (Vysušil, 1992).

Do tabulky je pro úplnost přidáno šest doplňujících položek nákladových druhů, z nichž první je časové rozlišení mezd. Položka kurzové ztráty vyplývá ze skutečnosti, že podnik obchoduje se zahraničím. Dalšími položkami jsou odpis nedobytné pohledávky, opravné položky a rezervy.

Podrobné druhové členění nákladů se víceméně shoduje s prakticky používaným členěním nákladů podle nákladových druhů. Analytická evidence nákladů Školního lesního podniku je podrobnější a člení náklady celkem na 163 položek (z toho 20 vnitropodnikové náklady). V počátku bylo proto nutné tyto položky začlenit tak, aby obsahově odpovídaly.

Při vyplňování jednotlivých polí transformační tabulky byly nejdříve sečteny prvotní přímé náklady výkonů všech středisek. K rozdělení položek výrobní režie do složek druhových nákladů bylo využito analytické evidence výrobní režie na jednotlivých střediscích. U režie správní jsou k dispozici informace o složení nákladů podle druhů v evidenci na středisku ústředí.

Na závěr, po sečtení řádků a sloupců, je provedena křížová kontrola. Konečná hodnota matice odpovídá celkové spotřebě nákladů podniku.

DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ					
	Přímé náklady			Nepřímé náklady		
	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady	Výrobní režie	Správní režie	Celkem
Spotřeba materiálu	45 673 844			668 718	392 005	46 734 567
Spotřeba energie a paliv			7 161 779	53 811	44 483	7 260 073
Převravné				0	0	0
Výkony spojů				377 745	386 075	763 820
Opravy a udržování			10 522 231	1 169 792	490 303	12 182 326
Ostatní výkony výrobní povahy			11 696 601	3 777 429	783 540	16 257 570
Odpisy HIM			9 886 220	466 725	550 462	10 903 407
Zůstatková cena vyřazeného majetku			262 869	100 841	158 444	522 154
Odpisy DHIM			505 210	413 954	394 013	1 313 177
Mzdové náklady		17 289 243		10 182 020	5 674 418	33 145 681
Ostatní osobní náklady				0	0	0
Pojistné				0	0	0
Úroky				0	0	0
Cestovné			7 439	1 416 300	88 425	1 512 164
Nájemné				2 500	1 224 710	1 227 210
Náklady na ostatní nevýrobní služby			308 212	356 488	348 905	1 013 605
Příspěvky společnostem a organizacím				0	267 478	267 478
Příspěvky na sociální zabezpečení			4 915 993	4 532 913	2 045 030	11 493 936
Poplatky			451 355	5 170	195 000	651 525
Manka				0	0	0
Škody				0	0	0
Pokuty				0	206 000	206 000
Penále				0	0	0
Ostatní finanční náklady			517 541	0	0	517 541
Časové rozlišení mezd				0	-100 000	-100 000
Kurzové ztráty			48	0	595 838	595 886
Odpis nedobytné pohledávky				0	164 375	164 375
Opravná položka				0	705 554	705 554
Rezervy na péstební činnost				0	6 000 000	6 000 000
Rezervy na opravy HIM					3 317 000	3 317 000
Celkem	45 673 844	17 289 243	46 235 498	23 524 406	23 932 058	156 655 049

Tab. 4. 1 Transformační tabulka Školního lesního podniku

4. 2. 1. 2 Úplná transformační tabulka

Převedením veškerých nákladů Školního lesního podniku do maticové podoby transformační tabulky a jejím postupným rozepisováním vzniká úplná transformační tabulka až pro jednotlivé výkony. Úplná transformační tabulka spojuje všechny čtyři aspekty účetnictví a kalkulace (útvary, výkony, náklady druhové, náklady kalkulační) v jeden přehledný celek. Tato tabulka je nejpodrobnější variantou absorpční kalkulace, neboť obsahuje všechny detaily o vnitropodnikových útvarech i vnitropodnikových výkonech zároveň.

Dříve než byla vytvořena úplná transformační tabulka pro jednotlivé výkony, stala se transformační tabulka pro podnik jako celek podkladem pro sestavení transformační tabulky pro jednotlivá střediska. Příklad transformační tabulky střediska Jevany je uveden v tabulce 4. 2.

JEVANY	KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ				Celkem
	Přímé náklady			Nepřímé náklady	
DRUHOVÉ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady	Výrobní režie	
Spotřeba materiálu	593 995			79239	673 234
Spotřeba energie a paliv			123 386	9429	132 815
Přepravné				0	0
Výkony spojů				48182	48 182
Opravy a udržování			2 808 107	0	2 808 107
Ostatní výkony výrobní povahy			4 877 051	10716	4 887 767
Odpisy HIM			223 140	7032	230 172
Zůstatková cena vyřazeného majetku				0	0
Odpisy DHIM			20 353	8582	28 935
Mzdové náklady		1 190 190		1558630	2 748 820
Ostatní osobní náklady				0	0
Pojistné				0	0
Úroky				0	0
Cestovné				225617	225 617
Nájemné				0	0
Náklady na ostatní nevýrobní služby			14 759	31750	46 509
Příspěvky společnostem a organizacím				0	0
Příspěvky na sociální zabezpečení			343 456	607635	951 091
Poplatky			4 800	0	4 800
Manka				0	0
Škody				0	0
Pokuty				0	0
Penále				0	0
Ostatní finanční náklady				0	0
Časové rozlišení mezd				0	0
Kurzové ztráty				0	0
Odpis nedobytné pohledávky				0	0
Opravná položka				0	0
Rezervy na pěstební činnost				0	0
Rezervy na opravy HIM				0	0
Celkem	593995	1190190	8415052	2586812	12 786 049

Tab. 4. 2 Transformační tabulka střediska Jevany

Pokud se transformační tabulky všech středisek sečtou, výsledné hodnoty musí opět odpovídat úhrnným položkám celkové převodové matice za podnik.

Rozepsáním složek nákladů střediskových tabulek až na úroveň výkonů a připojením kalkulační části, vzniká úplná transformační tabulka. Při konstrukci této detailní tabulky musela být výše uvedená struktura transponována z důvodu nedostatku sloupců v programu

druhotných nákladů, které byly do této chvíle zaneseny v transformačních maticích jako náklady prvotní.

4. 2. 2. 1 Rozpouštění pomocných provozů

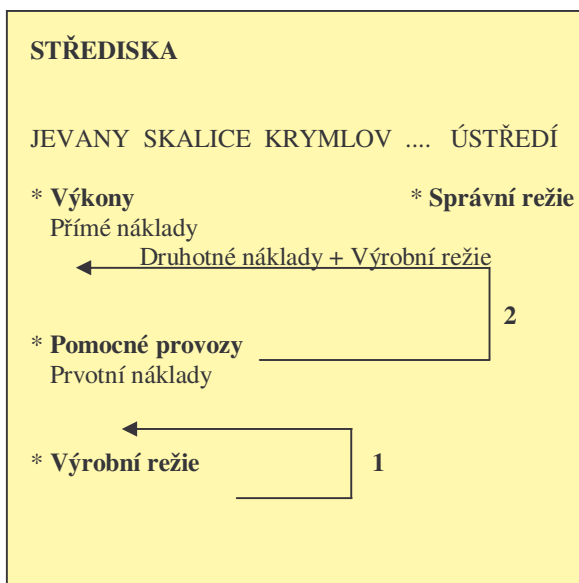
Jak již bylo dříve uvedeno, náklady na pomocné provozy vlastních prostředků jsou vynaloženy jako náklady prvotní a jelikož účty pomocných provozů nejsou konečným nositelem těchto nákladů, jsou proto jako druhotné rozpouštěny na výrobní i nevýrobní výkony. V konečné sestavě nákladů členěné dle výkonů a středisek Školního lesního podniku (viz příloha III) se u výkonů, na kterých pomocné provozy pracovaly nebo bylo využito jejich služeb, objeví účty vnitropodnikových nákladů s předčíslem 599.

Během roku se na tyto účty vnitropodnikových nákladů spojených s provozem prostředků přeúčtovávají druhotné náklady jednou měsíčně. Výše zaúčtované částky se odvíjí od aktivační sazby za technickou jednotku a údajů uvedených v „Deníku pomocných provozů“. Výkonovou jednotkou aktivační sazby pro osobní, dodávková a nákladní auta je kilometr. Pro ostatní provozy je výkonovou jednotkou hodina. Výjimku tvoří provoz kotelný, který se přeúčtovává dle jiných pravidel.

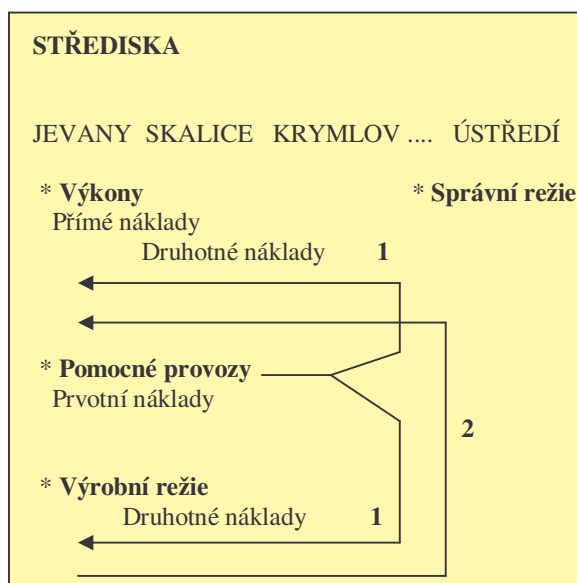
V průběhu roku se tedy u jednotlivých pomocných provozů eviduje počet hodin práce, případně počet ujetých kilometrů na určitém výkonu, který je přenásoben sazbou každoročně stanovenou a uvedenou v seznamu prostředků. Na konci účetního období je nutné provést dorovnání účtů pomocných provozů až do celkové výše skutečně spotřebovaných nákladů. V praxi to znamená, že součet všech nákladů daného provozu musí být shodný se sumou druhotných nákladů zúčtovaných na kterýkoliv výkon. Práce provozů je většinou využita na výkony domovského střediska, kde je provoz evidován. Provoz ovšem také může pracovat na výkonech ostatních středisek. Příkladem mohou být především provozy vedené na středisku dopravy a služeb.

Při pohledu do konečné sestavy nákladů v příloze III je možné vidět účty pomocných provozů obsahující prvotní (popř. také druhotné viz dále) náklady a zároveň na účtech výkonů již rozpuštěné náklady druhotné. Kromě výkonů různých činností a pomocných provozů vedených na všech útvech podniku s výjimkou ústředí, jsou zde ještě náklady výrobní režie vztahující se k danému středisku. Při kalkulaci nákladů je samozřejmě třeba tuto výrobní režii rozpustit na výkony střediska. Pro rozvrh výrobní režie na výkony přichází v úvahu několik možností. Bylo by možné rozpustit postupnou metodou nejprve náklady výrobní režie na pomocné provozy, a následně provozy navýšené o výrobní režii na přímé výkony (viz obr. 4. 7). Druhou možností je přímá metoda, kdy se provede rozpouštění provozů na úrovni přímých prvotních (popř. také druhotných viz dále) nákladů na výkony a následně rozvržení výrobní režie přímo na výkony.

V úplné transformační tabulce (viz CD příloha), byla použita u výrobních středisek Školního lesního podniku druhá varianta. Jedním z důvodů pro zvolení přímé metody je skutečnost, že existují položky režijních nákladů, které jsou tvořeny výhradně druhotnými náklady pomocného provozu (viz obr. 4. 8). Pro stanovení správné výše těchto režijních položek je tudíž nezbytné nejprve provést rozpouštění pomocných provozů. Dalším důvodem je možnost kontroly, která by při opačném postupu byla prakticky těžko proveditelná.



Obr. 4. 7 Postupná metoda



Obr. 4. 8 Přímá metoda

Takto poměrně snadno vyhlížející postup rozpouštění pomocných provozů a výrobní režie komplikuje situace, kdy pomocný provoz pracoval pro jiný pomocný provoz. K této situaci dochází u pomocných provozů evidovaných na středisku dopravy a služeb, proto je nutné v této fázi objasnit, k jakým vztahům a vazbám dochází mezi výkony a střediska.

Středisko dopravy a služeb je svojí povahou zvláštním typem střediska. Na tomto středisku se vyskytují pomocné provozy, ale také přímé výkony velice širokého a rozdílného zaměření. Jedny pomocné provozy a výkony odpovídají vnitropodnikové dopravě včetně mechanické dílny, která ovšem také může poskytovat své služby vnějším odběratelům. Druhé výkony slouží zaměstnancům podniku, ale rovněž jsou poskytovány externím odběratelům. Středisko dopravy a služeb tedy, ač je účetně vedeno jako jedno středisko, bylo pro účely této práce rozděleno na dvě samostatná střediska, z nichž prvnímu byl ponechán název doprava a druhé bylo označeno jako středisko služeb. K tomuto rozdělení, jehož podrobný popis je uveden v následující kapitole 4. 2. 2. 2 Rozvrhování výrobní režie, bylo přistoupeno zejména z důvodu existence společné výrobní režie a jejího následného rozpouštění.

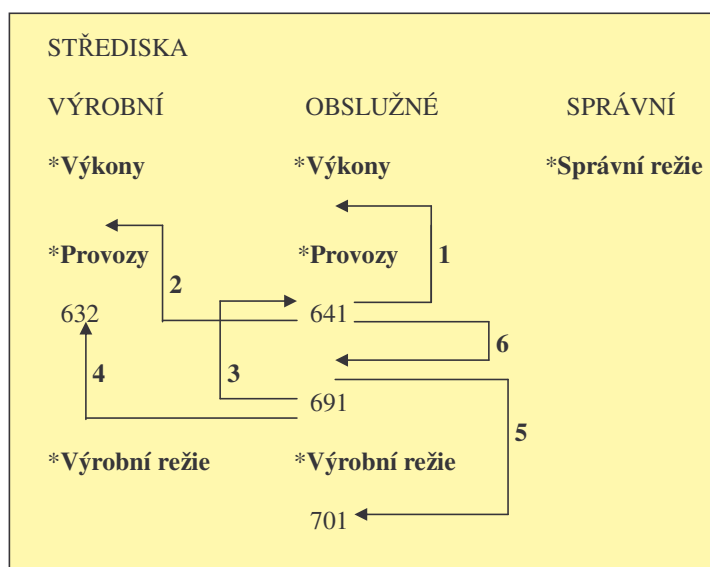
Oba útvary svým charakterem odpovídají typu obslužného střediska, a to proto, že jejich výkony slouží ostatním podnikovým útvarům. Služeb výkonů nebo pomocných provozů středisek dopravy a služeb využívaly všechny útvary podniku včetně správního střediska ústředí.

Aby bylo možné přistoupit k rozpouštění pomocných provozů, bylo nutné pro celkové vyjasnění vztahů nejprve sestavit převodní tabulky pomocných provozů pro všechna střediska podniku (viz příloha IV). Nejsou to převodní tabulky ve smyslu převodu druhového členění nákladů v kalkulační, ale slouží k převodu prvotních nákladů provozu v náklady druhotné. Tyto převodní tabulky obsahují informace o celkových nákladech zúčtovaných na provoz na daném středisku a částky poměrově rozúčtované na jednotlivé výkony dle skutečného využití prostředku. Z těchto částek byly vypočteny koeficienty, s kterými je již možné kalkulovat v úplné transformační tabulce (viz CD příloha).

Z převodních tabulek je patrné, že práce provozů výrobních středisek je většinou využita na výkony domovského střediska, kde je provoz evidován, zatímco pomocné provozy středisek obslužných pracovaly na nejrůznějších výkonech. Jedná se o provozy ostatních mechanismů, nákladních a osobních aut, mechanické dílny a dílny oprav JMP na středisku dopravy, dále provozů dodávkových aut, elektrikářské dílny a kotelny na středisku služeb.

U výše vyjmenovaných pomocných provozů obslužných středisek mohou nastat následující možnosti vazeb:

1. Provoz je zúčtován na výkon daného střediska – provoz z dopravy pracoval na výkonu střediska doprava
2. Provoz je zúčtován na výkon jiného střediska – provoz střediska doprava pracoval např. na výkonu výrobního střediska Jevany
3. Provoz je zúčtován na provoz na daném středisku – provoz mechanické dílny pracoval na provoz nákladních aut
4. Provoz je zúčtován na provoz na jiném středisku – provoz mechanické dílny pracoval pro provoz UKT na výrobním středisku
5. Provoz je zúčtován na výrobní režii daného střediska – provoz nákladních aut je zúčtován na účet 701 výrobní režie střediska doprava
6. Provoz je zúčtován sám na sebe – provoz nákladních aut přivážel náhradní díly pro nákladní auta



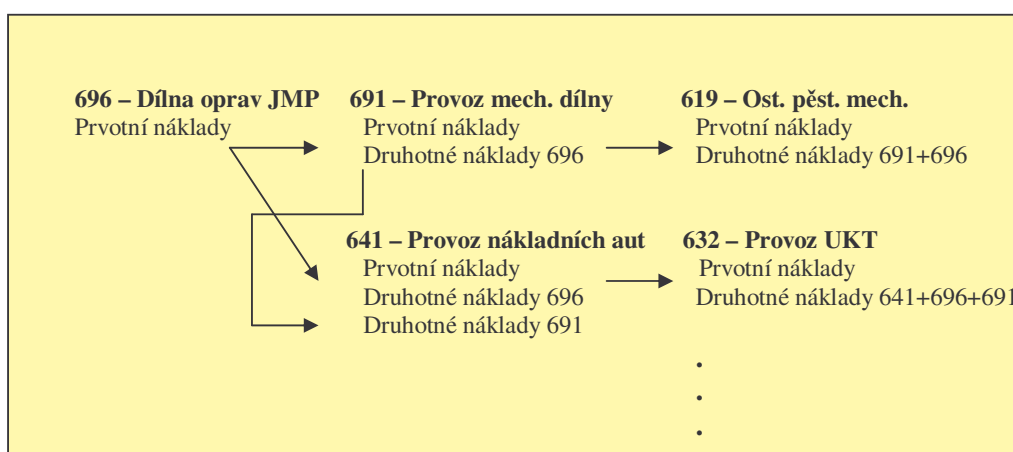
Obr. 4. 9 Vazby pomocných provozů obslužného střediska

Z převodních tabulek pomocných provozů lze sestavit šachovnicovou tabulku vzájemných vazeb pomocných provozů (viz tab. 4. 4), v níž jsou křížkem označeny veškeré kombinace vztahů mezi pomocnými provozy navzájem, které se vyskytly v daném účetním období.

	619	632	633	634	641	642	647	649	651	663	669	691	692	695	696
619 - Ost. pěst. mech.					x			x				x	x		x
632 - Provoz UKT					x							x			x
633 - Provoz LKT												x			
634 - Provoz les. traktorů												x			x
641 - Provoz nákl. aut					x							x			x
642 - Provoz kol. tr.												x			x
647 - Provoz os. aut												x			x
649 - Provoz dodávk. aut												x			
651 - Provoz JMP															
663 - Nakladače UN 053															
669 - Nakladače ostatní												x			
691 - Provoz mech. dílny												x	x		x
692 - Provoz. el. dílny														x	
695 - Provoz kotelny															
696 - Dílna oprav JMP															x

Tab. 4. 4 Šachovnicová tabulka vzájemných vazeb pomocných provozů

Z šachovnicové tabulky vzájemných vazeb pomocných provozů vyplývá pořadí, v kterém je nutné začít s rozpouštěním prvotních, ale později taktéž druhotných nákladů zúčtovaných na pomocné provozy. Princip zúčtování prvotních nákladů měnících se v druhotné a následně přeúčtování prvotních + druhotných nákladů v druhotné je patrný ze schématu na obr. 4. 10. Obecně nejprve musí být rozpuštěny provozy, které pracovaly na největším počtu ostatních provozů, jenž dále předávaly své výkony dalším provozům. Nejdříve tedy musí být rozpuštěny náklady provozů 696 – Dílna oprav JMP a 692 – Provoz elektrikářské dílny, které předávaly své výkony provozu mechanické dílny a 696 také provozu nákladních aut. Tyto provozy poté pracovaly pro řadu dalších provozů, jak je vidět ze šachovnicové tabulky (viz tab. 4. 4).



Obr. 4. 10 Postup rozpouštění nákladů pomocných provozů

Pro správné stanovení výše nákladů konečných výkonů výrobních středisek přebírajících výkony obslužného střediska je nutné zvýšit hodnotu výkonů obslužných středisek o podíl výrobní režie. Opět přichází v úvahu několik možností. Výrobní režii obslužného střediska je možné rozpustit nejprve na výkony a provozy tohoto střediska, které následně budou rozpuštěny na výkony ostatních výrobních středisek a středisko správně již zvýšené o tuto režii. V této práci byl zvolen postup, kdy pomocné provozy obslužného střediska byly nejprve rozpuštěny v přímých prvotních, popřípadě druhotných nákladech na ně zúčtovaných, a až poté byl podíl výrobní režie na ně připadající na výkony dorozdělen. Tento postup byl upřednostněn kvůli výše zmíněné existenci režijních položek s výskytem druhotných nákladů, kde je pro správné stanovení výše těchto režijních položek nezbytné nejprve rozpustit pomocné provozy. Dalším důvodem je možnost kontroly přesného rozpouštění provozů.

Nyní je možné přistoupit k vlastnímu rozpouštění pomocných provozů v úplné transformační tabulce (viz CD příloha). Nejméně složitým příkladem je rozpouštění pomocného provozu, který poskytoval své výkony pouze na výkony střediska, kde je tento provoz evidován, a zároveň, který ve svých prvotních nákladech neobsahuje žádné druhotné náklady jiného provozu. V takovém případě jsou celkové prvotní náklady rozdělené dle nákladových druhů a kalkulačního členění rozepsány na daném středisku a podle koeficientů vypočtených v převodní tabulce pomocných provozů (viz příloha IV) jsou jednotlivé položky nákladových druhů rozděleny mezi konečné výkony.

Další variantou je přítomnost druhotných nákladů zúčtovaných od jiného pomocného provozu v nákladech provozu rozpouštěného. Pro tento účel byl v transformační tabulce zřízen nový sloupec „Provozy“, který slouží pro rozdělení druhotných nákladů na konečné výkony.

Pro případ, kdy provoz pracoval zároveň na středisku jiném, než na kterém je vedený, byly v převodních tabulkách (příloha IV) u takových pomocných provozů vypočteny zvláštní koeficienty, podle kterých byly druhotné náklady na výkony rozdělovány. V transformační tabulce se objeví na středisku, jehož konečné výkony přijímaly výkony pomocných provozů z jiného střediska, zúčtovaná hodnota druhotných nákladů na výkony pouze v souhrnné částce ve sloupci „Provozy“. Tato grafická úprava v transformační tabulce byla zvolena především pro přehlednost. Rozpuštěné druhotné náklady nejsou v tomto případě rozděleny dle kalkulačního členění a nákladových druhů. Informaci o druhovém složení druhotných nákladů pomocných provozů jiných středisek lze získat ze základní sestavy nákladů a výnosů členěné dle středisek. Tato informace může být podstatná především u provozů střediska dopravy, kde například provoz nákladních aut tvoří v kalkulacích výkonů významné položky. Těmito postupy byly rozpuštěny veškeré náklady pomocných provozů na jednotlivé výrobní a nevýrobní výkony. Pouze náklady provozu kotelny byly rozděleny podle výpočtu, jehož základem je podíl vytápěné plochy.

4. 2. 2 Rozvrhování výrobní režie

Po kompletním rozpuštění nákladů pomocných provozů ze všech obslužných a výrobních středisek na výkony je možné přikročit k rozvrhování nákladů výrobní režie. Na Školním lesním podniku jsou náklady výrobní režie evidovány přímo na výrobním nebo obslužném středisku, s jehož výkony souvisí. Znamená to tedy, že výrobní režijní náklady střediska Jevany by měly být rozvrženy na výkony tohoto střediska, a dále pak lze postupovat stejným způsobem i u středisek ostatních s výjimkou správního střediska ústředí, na kterém jsou evidovány pouze náklady správní režie.

Podkladem pro rozvrh režijních nákladů je tzv. rozvrhová základna, o které je pojednáno v kapitole 3. 3. 4 Rozvrhování režijních nákladů. Rozvrh výrobní režie lze uskutečnit zjednodušenou metodou, kde se na konečné výkony podle zvolené rozvrhové základny rozpočítá celková suma nákladů výrobní režie. Při kalkulacích výkonů v úplné transformační tabulce (viz CD příloha) byl zvolen postup, který zachovává nejpodrobnější členění položek výrobní režie zachycené v evidenci podniku. V transformační tabulce byla tedy každá skupina nákladů výrobní režie rozvržena individuálně.

Protože kalkulace nákladů konečných výkonů výrobních středisek, které přebírají výkony obslužného střediska, je nutné zvýšit o hodnotu výkonů obslužného střediska i s podílem výrobní režie a jelikož výkony obslužného střediska povyšují některé hodnoty položek výrobní režie výrobních středisek, je třeba začít s rozvrhováním výrobní režie právě na obslužném středisku. Při opačném postupu by nebylo možné rozvrhnout položku výrobní režie výrobního střediska přebírající výkon obslužného střediska v patřičné výši.

Rozvrhování výrobní režie na obslužném středisku

Dříve než se započalo s vlastním rozvrhem režijních položek na výkony obslužného střediska dopravy a služeb, bylo toto středisko za účelem zpřesnění kalkulací rozděleno na dvě samostatná střediska, z nichž prvnímu byl ponechán název doprava a druhé bylo označeno jako středisko služeb. Hlavním důvodem bylo rozdělení společných režijních položek, které souvisely s výkony značně širokého zaměření. Pro zpřesnění kalkulací výkonů v úplné transformační tabulce tak bylo výhodné využít podkladů, které upřesňovaly souvislost vzniku nákladů s výkonem.

Středisko dopravy a služeb sice bylo do této chvíle účetně vedené jako jeden útvar, přesto ve skutečnosti byla v podniku výrobní režie sledována na dopravu a služby odděleně, nebylo to však součástí podnikových účetních sestav. Takto rozdělená výrobní režie se sledovala z důvodu kalkulací cen za poskytované služby pro externí odběratele a tyto kalkulace byly prováděny mimo účetní systém.

V úplné transformační tabulce (viz CD příloha) jsou jednotlivé výkony a pomocné provozy středisek dopravy a služeb barevně odlišeny. Středisku doprava byly ponechány výkony: 131 – Odvoz dřeva vlastními, 135 – Opravy lesních cest (Nejedná se o lesní cesty v pravém slova smyslu, které jsou vedeny na polesích. Zde se účtuje amortizace odstavné plochy pro nákladní auta a ostatní zařízení.), 251 – Práce pro cizí, 254 – Služby mechanizační dílny. Dále jsou na středisku dopravy evidovány tyto pomocné provozy: 619 – Ostatní pěstební mechanismy (název tohoto provozu neodpovídá skutečnosti, na tomto provozu je evidován vysokozdvihový vozík Desta), 641 – Provoz nákladních aut, 647 – Provoz osobních aut, 691 – Provoz mechanické dílny, 696 – Dílna oprav JMP. Na odděleném středisku služeb jsou vedeny tyto výkony a pomocné provozy: 253 – Aktivace účelové činnosti, 461 – Závodní jídelna, 462 – Internát, 463 – Ubytovna „Dům Marie Terezie kn. Savojské“, 464 – Ubytovna, 521 – Chata Strážné, 649 – Provoz dodávkových aut, 692 – Provoz elektrikářské dílny a 695 – Provoz kotelny.

Postup při rozdělování výrobní režie obslužného střediska

Účty výrobní režie původního střediska dopravy a služeb byly nejprve rozděleny na nově oddělená střediska. K tomuto rozdělení posloužila mimoúčetní podniková evidence. Z výrobní režie technologické, která činila celkem 1 334 920,- Kč, připadlo na středisko dopravy 800 952,-Kč, na středisko služeb 533 968,- Kč. Náklady výrobní režie v úplné transformační tabulce byly tedy rozděleny v poměru 6:4. Následující skupiny výrobních režijních nákladů 701 – Opravy budov dělnických, 704 – Doprava pracovníků, 710 – Spotřeba ochranných oděvů, 730 – Režie venkovních THP, 749 – Zúčtování režijních výrob byly ponechány v celé výši na středisku dopravy. Středisku služeb připadla celková částka z účtů 709 – Knihy a časopisy, 760 – Potřeby pracovníků oddělení služeb a 780 – Režie THP. Náklady na požární ochranu střediska dopravy činily 8 751,- Kč, 16 500,- Kč z účtu 715 – Požární ochrana připadlo středisku služeb. Dále byly rozděleny náklady z účtů 737 – Uniformy THP venkovních a 751 – Školení středisek. Vlastní rozdělení jednotlivých položek nákladů výrobní režie bylo provedeno přímo v úplné transformační tabulce (viz CD příloha). Částky výrobní režie, rozdělené rovněž dle nákladových druhů, připadající na obslužná střediska jsou v tabulce pro snadnou orientaci barevně rozlišeny.

Na středisku dopravy a služeb byla také evidovaná správní režie na účtech 800 – Správní a společná režie a 801 – Údržba zámku. Tyto položky budou podrobněji popsány v kapitole 4. 2. 2. 3 Rozvrhování správní režie.

Po takovéto úpravě už mohly být položky výrobní režie dále rozpouštěny na přímé výkony a pomocné provozy obslužných středisek dopravy a služeb. U skupin výrobních režii, kde je obtížné nalézt souvislost s určitou veličinou, byla záměrně zvolena rozvrhová základna na úrovni celkových přímých nákladů, protože celkové přímé náklady tvoří dostatečně širokou základnu pro rozvrh. Při rozvrhu položek výrobní režie na pomocné provozy, který probíhal současně s rozvrhem výrobní režie na výkony, byly k celkovým přímým nákladům připočteny i náklady druhotné. Výše mzdových nákladů byla rozvrhovou základnou u skupin režii, které určitým způsobem souvisí s množstvím odvedené práce.

Podle rozvrhové základny ve výši celkových přímých nákladů byly rozvrženy tyto vyčleněné skupiny výrobní režie: 700 – Výrobní režie technologická, 701 – Opravy budov dělnických, 709 – Knihy polesí a střediska, 715 – Požární ochrana, 730 – Režie venkovních THP,

737 – Uniformy THP venkovních, 751 – Školení středisek, 760 – Potřeby pracovníků oddělení služeb, 780 – Režie THP.

Režijní náklady z účtů 704 – Doprava pracovníků a 710 – Spotřeba ochranných oděvů byly rozpuštěny dle přímých mezd.

Zvláštní položka režijních nákladů 749 – Zúčtování režijních výrob je vedena na středisku dopravy. V této položce režie se vyskytují náklady provozů, v tomto konkrétním případě 619 – Ostatní pěstební mechanizmy, 641 – Provoz nákladních aut a 691 – Provoz mechanické dílny. Jedná se o výši nákladů za práci provozu, která nebyla zúčtována na žádného odběratele, to znamená na žádný výkon, na žádný jiný provoz nebo režii ani na výkon 251 – Práce pro cizí. K tomuto případu může dojít z několika důvodů. Vedoucí střediska doprava mohl chybně dokladově vykázat činnost daného provozu, a i když provoz pracoval pro nějaký výkon, částka nebyla správně zúčtována. Dalším důvodem mohla být nízká, v extrémním případě nulová produktivita práce provozu, kdy z naplánované ceny za aktivací hodinu/sazby za kilometr nebyla reálná možnost uhradit veškeré vzniklé náklady provozu. O tyto náklady, které byly vynaloženy, ale nebyly zúčtovány, se zvýšila výrobní režie střediska. Otázka je, jak tuto režii rozpustit, zda rovnoměrně na všechny ostatní provozy, a nebo pouze na konkrétní provozy v režii 749 zúčtované. V úplné transformační tabulce byla tato položka režie 749 rozpuštěna v plné výši zpět na příslušné provozy a tím byl zvýšen celkový koeficient pro rozvrh výrobní režie pouze u těchto provozů.

Po kompletním rozpuštění výrobní režie obslužných středisek byl v úplné transformační tabulce vypočten koeficient režijní přírážky pro všechny pomocné provozy. Výpočet koeficientů navyšující náklady pomocných provozů o podíl výrobní režie střediska je uveden v samostatné vyjmuté části transformační tabulky (viz tab. 4. 5). V konečné podobě úplné transformační tabulky jsou již po dodatečném rozvržení režie provozů na výkony původní vypočtené koeficienty zkráceny v důsledku navýšení hodnot, z kterých byl výpočet proveden.

DOPRAVA - SLUŽBY	VÝKONY										PROVOZY								Celkem	
	131	135	251	251-1	253	254	461	462	463	464	521	619	641	647	691	696	649	692		695
Celkem režie na přímé výkony - Doprava	0	582	15671	0		0														16 252
Celkem režie na provozy - Doprava												35932	1373286	82684	309170	26450				1 827 522
Provoz náklady celkem												35932	6606297	537431	649429	171918				
Koeficient												1	0,2079	0,1539	0,4761	0,1539				
Celkem režie na přímé výkony - Služby					0		613418	102568	100680	8384	63423									888 473
Celkem režie na provozy - Služby																	16096	19272	196736	232 104
Provoz náklady celkem																	119519	143103	1460845	
Koeficient																	0,1347	0,1347	0,1347	
Celkem výrobní režie																				2 964 350

Tab. 4. 5 Koeficienty režijní přírážky pomocných provozů vedených na obslužných útvarech

Rozpuštění výrobní režie střediska dopravy a služeb převedených na provozy dále na výkony

V okamžiku, kdy už známe koeficienty režijní přírážky pomocných provozů, je možno přistoupit k rozpouštění výrobní režie středisek dopravy a služeb dále na výkony, na kterých se práce pomocných provozů objevila.

Na těchto výkonech, kde pomocné provozy pracovaly, byly náklady navýšeny o výrobní režii daného obslužného střediska přenásobením zúčtované částky vypočteným koeficientem.

Pro kontrolu se přenásobením koeficientem provedlo současně v konečné sestavě nákladů členěné dle výkonů a středisek (příloha III) a rovněž v převodní tabulce pomocných provozů (příloha IV).

V konečné sestavě nákladů členěné dle výkonů a středisek (příloha III) lze tedy vedle druhotných nákladů pomocného provozu spatřit též výši nákladů výrobní režie a celkovou sumu nákladů druhotných + výrobní režie.

Při postupném násobení nákladů pomocných provozů koeficientem nelze postupovat zcela automaticky. Je třeba se soustředit na skupiny pomocných provozů, které byly vedeny jak na obslužných útvarech, tak zároveň na útvarech výrobních. Jde například o provoz dodávkových aut, který byl veden na středisku služeb, ale také na středisku ozeleňovacím a středisku živočišném. O výrobní režii obslužného střediska je potřebné zvýšit pouze ty výkony, jež využívaly práce dodávkových aut vedených na středisku služeb. Na živočišném středisku nebyl o výrobní režii navýšen žádný výkon, jelikož všechna práce dodávkových aut byla vykonána provozem vedeným na středisku živočišném. Složitější situace nastává v případě střediska ozeleňovacího, kde práce dodávkových aut byla vykonávána jak dodávkovým autem ze střediska služeb, tak také dodávkovým autem ze střediska ozeleňovacího. Za těchto okolností je nutné se vrátit zpět do převodních tabulek (příloha IV) pomocných provozů a vyhledat, jaká část nákladů pomocného provozu pochází ze střediska služeb, a následně dopočítat připadající část výrobní režie. Podobná situace nastává i v případě provozů nákladních aut, které jsou současně evidovány na středisku dopravy a na středisku ozeleňovacím.

Podíl výrobní režie vztahující se k práci pomocných provozů obslužných středisek byl do úplné transformační tabulky (viz CD příloha) zaznamenán do nově přidaného sloupce „Režie na provozy“. Celková hodnota výrobní režie pomocného provozu ve sloupci „Režie na provozy“ byla na jednotlivé výkony rozdělena ve stejném poměru jako ostatní skupiny nákladových druhů. Pro rozvrh byly použity poměrové koeficienty dle použití pomocných provozů vypočtené v převodní tabulce pomocných provozů (příloha IV).

Během rozvrhování výrobní režie obslužných středisek byla objevena existence složitých vazeb. Například práce provozu nákladních aut byla zúčtována na účet 701 – Výrobní režie technologická střediska dopravy. Jedná se vlastně o zpětnou vazbu, kdy část režie z účtu 701 má být rozpuštěna na provoz 641, ale součástí této režie je zúčtovaná částka provozu 641.

Následnou analýzou byl zjištěn výskyt těchto zpětných vazeb u provozu 641 – Provoz nákladních aut, a to z celkového nákladu 6 606 297 Kč bylo na výrobní režii zaúčtováno pouze 3 150 Kč, což představuje 0,05 % z celkových nákladů provozu 641. Provoz mechanické dílny – 691 byl zúčtován částkou 3 250 Kč na režijní účet 701. Tato částka činí 0,5 % z celkových nákladů provozu 691. Stejně tak ze střediska služeb byl zúčtován na výrobní režii 701 a 704 částkou 240 Kč 649 – Provoz dodávkových aut. Z celkové sumy nákladů provozu 649 tato částka představuje 0,2 %. Problematiku zpětných vazeb lze řešit metodou lineární algebry, kterou popisuje Rayburn (1989) a Vysušil (1992). Vzhledem k nepatrné výši částek obsažených ve zpětných vazbách se metoda lineární algebry v tomto případě nepoužila.

Další skutečnost, která ovlivní následný postup rozvrhu výrobní režie obslužných středisek, vyplývá ze složitosti vazeb již dříve zmíněných v předchozí kapitole o rozpouštění pomocných provozů ve schématu na obrázku číslo 4. 9 a 4. 10.

Pomocný provoz z obslužného střediska zúčtováný na provoz výrobního nebo i obslužného střediska zvyšuje taktéž náklady provozu o jistý podíl výrobní režie. Po rozdělení výrobní režie pomocných provozů obslužných středisek na výkony zbývá tedy stále ještě dorozdělit část výrobní režie, která přešla v důsledku použití práce provozu na jiný provoz. Za tímto účelem byl do transformační matice (viz CD příloha) přiřazen další sloupek „Režie provoz na provoz“.

Postup rozdělení výrobní režie provozů na provoz

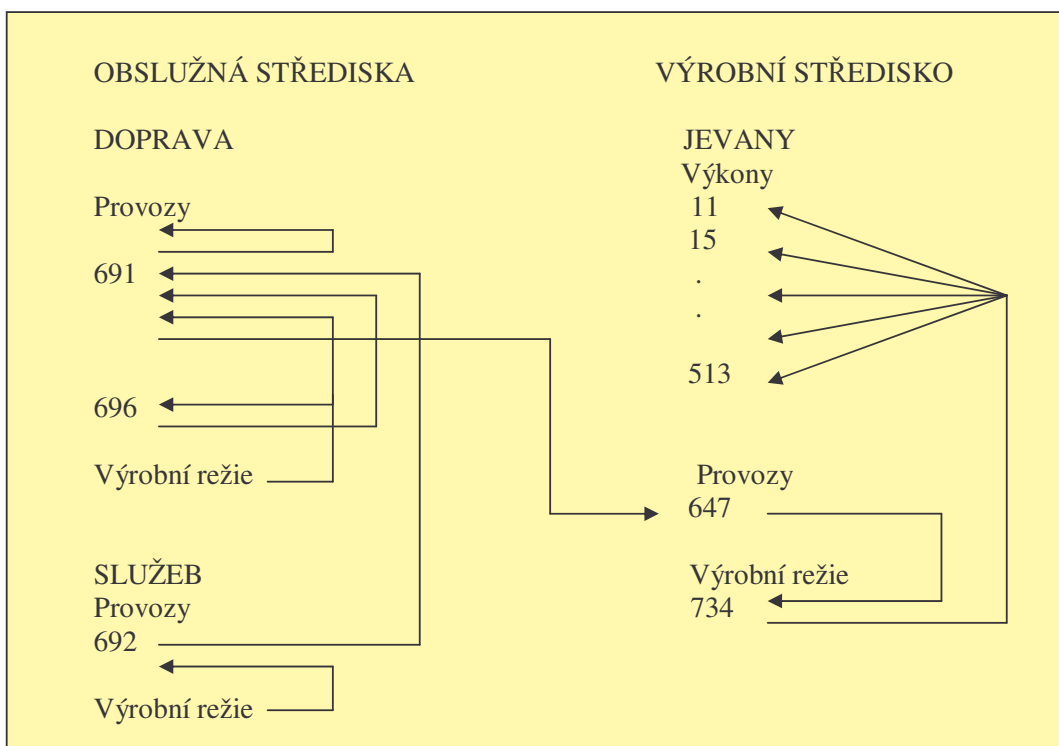
Tento postup lze vysvětlit na příkladu, kdy provoz ze střediska doprava pracoval pro provoz jiného střediska např. Jevany. Práce pomocného provozu z dopravy tak navýší náklady provozu střediska Jevany o část výrobní režie. Provoz ze střediska Jevany může být poté dále rozpouštěn na následující výkony:

1. přímý výkon daného střediska – Jevany
2. přímý výkon jiného střediska – např. Skalice
3. režii daného střediska – Jevany
4. režii jiného střediska – Skalice

Těmto výkonům je tedy v konečné kalkulaci připočtena poměrná výše druhotných nákladů pomocného provozu ze střediska doprava, výše druhotných nákladů provozu ze střediska Jevany spolu s podílem výrobní režie provozu dopravy připadající na provoz ze střediska Jevany. Podíl výrobní režie se poté objeví v kolonce „Režie provoz na provoz“.

Pro určení správné výše částky výrobní režie provozu na provoz byla ze základní převodové tabulky pomocných provozů středisek doprava a služby vytvořena druhá převodová tabulka (příloha IV), ve které byl vypočten koeficient poměrného rozdělení přímých a druhotných nákladů pomocných provozů. Tyto koeficienty byly použity pro rozdělení režie provozů na provozech. Celková hodnota výrobní režie provozů na provozech tak byla pomocí koeficientů rozdělena na výkony, na kterých provoz pracoval. Takto vypočtené částky byly následně doplněny do transformační tabulky do kolonky „Režie provoz na provoz“, odkud se dále rozvrhli pomocí poměrových koeficientů už přímo na konečné výkony nebo byly zúčtovány na režii, která se na přímé výkony rozpouští až v následujícím kroku.

Ještě složitější kombinace nastává v případě, kdy provoz pracoval pro provoz a tento provoz pracoval pro provoz další. Tato situace bude pochopitelnější jako konkrétní příklad (viz obr. 4. 11). Provoz osobních aut – 647 byl použit k dopravě venkovních THP, a tudíž zúčtován na účet výrobní režie 734 – Doprava THP venkovních. Na provozu 647 byla zúčtována práce mechanické dílny (691 – Provoz mechanické dílny). Na provozu mechanické dílny byla zúčtována práce elektrikářské dílny (692 – Provoz elektrikářské dílny), práce dílny JMP (696 – Provoz dílny JMP) a práce mechanické dílny, to znamená, že mechanická dílna pracovala sama pro sebe. Jako příklad práce mechanické dílny pro mechanickou dílnu může sloužit oprava náradí, používaného v mechanické dílně, dělníkem z této dílny.



Obr. 4. 11 Příklad kombinace vazeb pomocných provozů

Teoreticky celý postup rozpouštění probíhá takto – na elektrikářskou dílnu je účtována výrobní režie ze střediska služeb, na mechanickou dílnu a dílnu oprav JMP je účtována výrobní režie střediska doprava. Práce těchto dílen je zaúčtována včetně výrobní režie na 691 - Provoz mechanické dílny. Práce mechanické dílny, ve které je obsažena práce elektrikářské dílny, dílny oprav JMP a práce mechanické dílny samotné včetně podílů výrobní režie, je přeúčtována na 647 – Provoz osobních aut evidovaný na polesí Jevany. Práce provozu osobních aut zvýšená o podíl druhotných nákladů včetně výrobní režie ze středisek dopravy a služeb je rozpuštěna na výkon výrobní režie 734 – Doprava THP venkovních. Režie 734 je dále rozvržena na přímé výkony. Prakticky ovšem takto složité vazby tří provozů v řadě, na které je třeba převádět podíly výrobní režie obslužných středisek, existují v celkové sumě výrobní režie 3 901,- Kč. V konečném rozpuštění pomocných provozů a následném rozvrhu výrobní režie na přímé výkony by se tato početní operace promítla pouze v haléřových částkách. Proto výše zmíněný příklad je, jen co se výrobní režie týče, v transformační tabulce zachycen zjednodušeně bez vazby třetího provozu.

Rozvrhování výrobní režie výrobních středisek

Jelikož služeb výkonů nebo pomocných provozů obslužných středisek využívala všechna výrobní střediska podniku včetně správního střediska ústředí, bylo pro zpřesnění kalkulací konečných výkonů nutné výrobní režii obslužných středisek nejprve rozpustit na výkony a provozy těchto obslužných středisek, a poté rozpustit na výkony ostatních výrobních středisek a středisko správní zvýšené již o tuto část výrobní režie.

Naopak pomocné provozy vedené na polesích Jevany, Skalice a Krymlov, stejně tak jako pomocné provozy ze střediska ozeleňovacího, živočišného a dřevařského pracovaly většinou na domovském středisku, a tudíž není nutno výrobní režie daných středisek nejprve rozpouštět na provozy, a následně na výkony, ale zde může být aplikován přímý postup rozvrhování výrobní režie na výkony po rozpuštění provozů v přímých nákladech. Jako rozvrhovou základnu lze použít sumu celkových přímých nákladů včetně druhotných nákladů

pomocných provozů. Volbou této rozvrhové základny se ve skutečnosti výrobní režie dostane přeneseně také na již rozpuštěné provozy. Výše druhotných nákladů provozů na finálních výkonech tedy zároveň ovlivní výši zúčtované výrobní režie.

V úplné transformační tabulce (viz CD příloha) byla k výkonům rozvrhována výrobní režie evidovaná na jednotlivých polesích. Každá skupina výrobních režijních nákladů zachycená v evidenci podniku byla na finální výkony střediska rozvržena individuálně. U každého výkonu je možno vidět rozvržené položky výrobní režie střediska rozepsané dle nákladových druhů.

Rozvrhovou základnou pro náklady výrobní režie technologické na polesích Jevany, Skalice a Krymlov byla výše celkových přímých nákladů včetně zúčtovaných druhotných nákladů pomocných provozů. Z této skupiny režie byly ovšem vyčleněny položky účetních druhů – doplňkové mzdy, pojistné a cestovné, které byly rozvrženy dle přímých mezd.

Mzdy doplňkové dělnické tvoří značnou část nákladů na režii 700 – Výrobní režie technologická. Na polesí Jevany představuje částka doplňkových mezd včetně zákonného pojištění 67 %, na polesí Skalice 75 % a na polesí Krymlov 68 % z celkové výrobní režie technologické. Tyto doplňkové mzdy včetně zákonného sociálního a zdravotního pojištění, které se k nim vztahuje, byly rozvrženy na výkony dle přímých mezd. Tím pádem se doplňkové mzdy neobjeví na výkonech, na kterých nebyly účtovány žádné mzdové náklady. Například výkon 112 – Přibližování cizími tak nebude navýšen o mzdové náklady spojené s dovolenou vlastních dělníků, když na tomto výkonu pracovaly pouze dělníci cizí.

Obdobně podle přímých mezd byla rozdělena nákladová položka výrobní režie technologické – cestovné. Na tuto položku jsou zúčtovány náhrady cestovní, náhrady mycích, dezinfekčních a čistících prostředků a náklady na stravné vlastních výrobních dělníků.

Při rozdělování režie na výkony je třeba přihlídnout k výkonům zvláštní povahy 125 – Výkup dřeva na odvozním místě a 133 – Výkup dřeva na ES. Je zřejmé, že tyto výkony se od ostatních výkonů výrobní povahy podstatně liší. Částka účtovaná na tyto účty se odvíjí od fakturované prodejní ceny za dříví, které podnik nakupuje od jiného subjektu. Zde zaúčtované náklady nekorespondují s výrobními náklady vlastního podniku, ale jde o náklady vyjádřené tržní cenou. Z hlediska rozvrhování režie by nebylo správné stavět tuto tržní cenu na rovinu výrobních nákladů ostatních výkonů. Z tohoto důvodu byla upravena celková suma nákladů jednotlivých středisek při výpočtu koeficientu pro rozvrh určitých skupin výrobní a správní režie.

Na polesích na výkon 125 – Výkup dřeva na odvozním místě nebyla účtovaná žádná položka výrobní režie týkající se výrobních dělníků, naopak režie týkající se THP pracovníků na tento výkon účtována byla.

Skupiny režii 704 – Doprava pracovníků a 710 – Spotřeba ochranných oděvů se na výkonu 125 neobjeví, protože pro jejich rozvrh byla použita výše přímých mezd.

Nákladové položky skupin režii 715 – Požární ochrana, 730 – Režie venkovních THP, 734 – Doprava venkovních THP, 737 – Uniformy THP venkovních a 851 – Vzdělávání dospělých byly rozpuštěny dle celkových přímých nákladů včetně druhotných, a to bez úprav i na výkon 125.

4. 2. 2. 3 Rozvrhování správní režie

Po rozpuštění pomocných provozů výrobních středisek, rozpuštění pomocných provozů obslužných středisek včetně podílu výrobní režie obslužných středisek a po rozpuštění výrobní režie výrobních středisek na výkony zbývá rozvržení správní režie evidované na správním středisku ústředí.

Jednotlivé účty správní režie se nejprve podle zvoleného klíče rozdělí na jednotlivá střediska, a poté se poměrná část správní režie rozvrhne podle zvolené rozvrhové základny na jednotlivé výkony výrobních středisek - polesí Jevany, Skalice a Krymlov. Správní režie se na ostatních útvarech objeví jako souhrnná částka jednotlivých účtů správní režie a zároveň v položkách účetních druhů. Konečné rozvržení správní režie na výkony středisek dopravy, služeb, pilařsko-dřevařského, ozeleňovacího, živočišného a bytového nebylo provedeno, protože cílem této práce byla kalkulace výkonů pěstební, těžební a jiné lesní činnosti. Rozvrh správní režie na všechna střediska byl však podmínkou pro správné přidělení správní režie na výrobní výkony jednotlivých středisek lesní výroby (Jevany, Skalice, Krymlov). Jelikož správní výkony ústředí slouží celému podniku jako celku, není možné náklady na tyto správní výkony brát izolovaně.

Dokonalý rozvrh správní a výrobní režie na jednotlivé výkony a konečné výrobky středisek dopravy, služeb, pilařsko-dřevařského, ozeleňovacího, živočišného a bytového je téma na další podrobnou studii vazeb výkonů a výrobků na každém z výše zmíněných středisek a součástí vnitřního podrobnějšího nákladového účetnictví jednotlivých středisek.

Postup rozvrhování správní režie

Na Školním lesním podniku byla z organizačních důvodů část správní režie vedena na středisku dopravy a služeb, jelikož zaměstnanci tohoto střediska se podíleli převážně v zimních měsících na některých činnostech. Tato režie je povahově čistě správní a mohla být vedena stejně tak na středisku ústředí. Proto byly položky správní režie 800 – Správní režie všeobecná a 801 – Údržba zámku v transformační tabulce převedeny k položkám správní režie na středisko ústředí a jejich rozvrh probíhal současně s ostatními náklady správní režie.

Na druhou stranu se v konečné sestavě nákladů členěné dle výkonů a středisek (příloha III) na správním středisku objevily také náklady ze skupiny účtů režie výrobní, přestože náklady evidované na středisku ústředí logicky spadají do skupin režie správní. Jedná se o náklady ze skupin režii 700 – Výrobní režie technologická a 730 – Režie venkovních THP.

Hlavní nákladovou položkou sledovanou na účtu 700 je nájemné za les, který slouží lesní výrobě, proto tento náklad je veden pod hlavičkou režie výrobní.

Jelikož všechny náklady z účtu 700 věcně souvisí s lesní výrobou, byly v úplné transformační tabulce (viz CD příloha) rozděleny pouze na střediska lesní výroby, tedy na polesí Jevany, Skalice a Krymlov.

Východiskem pro vymezení stávajících hranic jednotlivých polesí bylo prostorové uspořádání lesa. Z hlediska odpovědnosti za vznik nákladů, nemůže vedoucí pracovník střediska ovlivnit, zda jeho část lesního úseku leží na vlastním či pronajatém pozemku. Z tohoto důvodu bylo nájemné za les rozděleno stejnou poměrnou částí na všechna tři polesí. U ostatních nákladů zařazených do skupiny režie 700 na ústředí se postupovalo obdobně, a to za předpokladu, že všechny zúčtované nákladové druhy souvisely stejnou měrou s lesní výrobou na polesích. Náklady převedené na polesí se poté rozvrhly na jednotlivé výkony dle celkových přímých nákladů včetně výrobní režie.

Tyto režijní náklady by se měly promítnout v konečné ceně dříví, které opouští dané polesí, a dále zvýšením vnitropodnikové předávací ceny do ostatních výrobních středisek, především pilařsko-dřevařského, kde takto navýšené náklady ovlivní konečnou cenu řeziva. Na druhou

stranu nájemné za les by se nemělo objevit na výkonech ostatních výrobních útvarů, pokud tato střediska nehospondaří s pronajatým lesním majetkem.

730 – Režie venkovních THP je další skupinou výrobní režie vedené na správním středisku ústředí. Na tuto režii se účtuje časové rozlišení mezd venkovních THP. Jedná se o zálohu na podíly ze zisku, které se vyplácejí obvykle až v prvním čtvrtletí následujícího roku, avšak účetně patří do nákladů stávajícího účetního období. V účetní sestavě roku 2002 došlo k omylu při zaúčtování časového rozlišení mezd na dva účty výrobní režie 700 a 730 vedených na ústředí, proto tyto náklady z účtu 700 jsou v matici převedeny na účet 730 a položka režie 700 se o tyto náklady snižuje.

Při rozvrhování v úplné transformační tabulce (viz CD příloha) bylo třeba tyto náklady nejprve rozdělit na střediska poměrem dle podílu jednotlivých středisek na dosaženém zisku, a následně přidělenou částku rozpočítat na výkony středisek. Rozdělení celkové sumy nákladů na střediska proběhlo v následujícím poměru: Jevany 15 %, Skalice 12 %, Krymlov 14 %, doprava/služby 10 %, PDV 18 %, ozeleňovací 20 %, živočišné 11 %, bytové 0 %.

Náklady režie 730 by logicky měly být rozděleny na výkony dle výše mezd THP na přímých výkonech jednotlivých středisek. Mzdové náklady THP se však na přímých výkonech primárně nevyskytují, protože jde o náklady výrobní režie vedené na jednotlivých útvarech. Mzdové náklady THP byly rozděleny na přímé výkony dle celkových přímých nákladů v rámci přiřazování nákladů výrobní režie na jednotlivé výkony. Náklady evidované na ústředí na účtu 730 byly tedy nejprve převedeny na všechna střediska dle podílu zisku dosaženého daným střediskem, a následně rozvrženy na výkony dle celkových mezd THP, které byly v první fázi rozpouštění výrobní režie na jednotlivých útvarech na výkony rozvrženy. Jedná se tedy o rozvrh výrobní režie evidované na správním středisku podle výrobní režie evidované na výrobním, respektive obslužném středisku. U obslužných středisek tak mohlo dojít k malé nepřesnosti, protože tyto náklady by bývaly mohly být rozpuštěné dříve, nežli bylo provedeno rozdělení výrobních režijních nákladů na výkony a provozy střediska dopravy a služeb (viz kapitola 4. 2. 2. Rozvrhování výrobní režie). Tím pádem následné zvýšení provozů o tuto část režie, by se eventuálně objevilo v kolonce „Režie na provozy“, popřípadě „Režie provoz na provoz“. V konečné kalkulaci výkonů by se tato operace projevila pouze v několika haléřových částkách.

Velkou skupinu režijních nákladů tvoří účet 800 – Správní a společná režie, na které jsou zaúčtovány nejrůznější nákladové druhy, kde největší položku tvoří mzdové a se mzdami související náklady (prémie, doplňkové mzdy, zákonné pojištění). Jedná se o mzdy managementu a administrativních zaměstnanců ústředí. Náklady na řízení a správu organizace jsou nevyhnutelné náklady související se všemi obory podnikání. Tyto náklady byly vynaloženy na řízení jednotlivých středisek i na podnik jako celek. Není možné jednoznačně určit, pro které středisko ústředí pracovalo více a pro které méně. Z tohoto důvodu byla zvolena široká rozvrhová základna, a to na úrovni celkových přímých nákladů včetně výrobní režie. Tento postup se dá obhájit i úvahou, že čím více výrobních nákladů spotřebovaly výkony daného střediska, tím více bylo třeba nákladů správních, které souvisí například s množstvím času potřebného k získání informací pro rozhodování, k přípravě smluv, objednávek, faktur atd.

V rámci rozdělování správní režie na střediska byla celková suma nákladů obsažená v rozvrhové základně upravena o jistý objem nákladů výkonů 125 – Výkup dřeva na odvozním místě a 133 – Výkup dřeva na ES. Na polesích Jevany, Skalice, Krymlov se od celkové sumy nákladů odečetla celá částka přímých nákladů zaúčtovaná na výkon 125 a pro rozvrh se použily pouze náklady režie výrobní. Na středisku pilařsko-dřevařském, kde je

evidován výkon 133, se od celkové sumy nákladů střediska odečetla částka 26 306 294,- odpovídající tržní hodnotě vykoupeného dříví. Naopak náklady vynaložené na provoz nákladních aut a veškerá výrobní režie připadající na výkon 133 byla do celkové sumy započítána.

Položka režie 803 – Doprava THP ústředí obsahuje náklady na provoz služebních aut technicko-hospodářských pracovníků ústředí. Svými vlastnostmi byl tento náklad přiřazen ke skupině nákladů, která je rozpouštěna na přímé výkony jednotlivých středisek dle celkových přímých nákladů včetně výrobní režie.

Náklady spojené s pořízením materiálu se evidují na účtu 806 – Náklady pořízení MTZ. Výše materiálových nákladů na přímých výkonech by se nabízela jako vhodná základna pro rozvrh nákladů této režie, ale jelikož materiálové náklady se vyskytují také na pomocných provezech a režii, a to jak výrobní režii, tak i správní, docházelo by tím již k určitému zkrácení. Navíc pořizovaný materiál v rámci celého podniku se svojí povahou značně liší a náklady spojené s jeho pořízením se vždy nemohou dávat do poměru s jeho cenou. Proto pro rozdělení této režie byla zvolena stejná rozvrhová základna jako v předešlém případě. Použitím této širší základny se předejde výrazným nadhodnocením nebo podhodnocením daného výkonu, jež by způsobila úzká rozvrhová základna, kterou jsou materiálové náklady na přímých výkonech.

807 – Občerstvení a dary, 808 – Propagace, obě tyto režie byly rozděleny dle celkových přímých nákladů včetně výrobní režie z výše zmíněných důvodů o široké rozvrhové základně. V případě propagace by šly vyčlenit skupiny produktů, které se týkají pouze nějakého střediska a výkonu. V této konkrétní situaci se považují vynaložené propagační náklady za náklady na propagaci podniku jako celku.

Na účtu 809 – Knihy a časopisy se evidují náklady na odborné publikace, které využívají především pracovníci ústředí. Pokud se jedná o odborné publikace související s výrobou na jednotlivých útvech, objeví se, respektive měla by se objevit tato položka ve výrobní režii. Náklady této správní režie byly opět rozvrženy dle celkových přímých nákladů včetně režie.

Další skupiny režie - 810 – Uniformy THP, 812 – Kancelářské náklady, 815 – Požární náklady jsou opět svojí povahou bez jakékoliv přímé souvislosti k přímým výkonům středisek, a proto i zde byly pro rozvrh zvoleny celkové přímé náklady včetně režie.

V případě režii 851 – Vzdělávání dospělých, 852 – Vzdělávání mládeže jde o náklady vynaložené na školení a další vzdělávání zaměstnanců ústředí. Rozvrhovou základnou byly opět celkové přímé náklady včetně výrobní režie. Pokud jde o zaměstnance středisek, náklady na jejich vzdělávání jsou přímo účtovány na účet 851 – Vzdělávání dospělých na daném útvaru a patří do výrobní režie střediska.

Na účtu 853 – Zdravotní péče jsou evidovány náklady na příspěvky na stravování zaměstnanců v závodní jídelně. Zaměstnanci se stravují v závodní jídelně v tomto poměru: 77 % zaměstnanci ústředí, 10 % zaměstnanci pilařsko-dřevařského střediska, 10 % zaměstnanci ozeleňovacího střediska a 3 % zaměstnanci střediska živočišného. Ve shodném poměru byly náklady z účtu 853 rozděleny na jednotlivá střediska. To znamená, že 77 % nákladů zůstává na účtu 853 – Zdravotní péče na středisku ústředí, které dále byly rozděleny na výkony jako předcházející skupiny správní režie dle celkových přímých nákladů včetně režie výrobní.

Jednu malou položku tvořily náklady z účtů 879 – Civilní služba, které byly vedeny na ústředí a také na středisku dopravy a služeb. Po sečtení byly na výkony rozvrženy oba současně dle celkových přímých nákladů včetně režie výrobní.

Další rozvrhované položky tvoří náklady správní režie převedené ze střediska dopravy a služeb. Na účtu 800 – Správní režie všeobecné zaujímají největší část mzdové a související náklady. V tomto případě se jedná o mzdy uklízeček, ostrahy a pomocného personálu zámku, který současně slouží jako sídlo ústředí.

Účet 801 – Údržba zámku obsahuje náklady související s opravami a údržbou zámku. Obě skupiny režie byly rozvrženy dle celkových přímých nákladů včetně výrobní režie.

V režijních nákladech střediska ústředí se také evidují odbytové náklady 826 – Odbytové náklady ostatní. Na středisku dopravy jsou to účty 821 – Odvoz dřeva z ES a 822 – Nakládání dříví. Jedná se o skupinu nákladů odbytové režie. Náklady těchto účtů by měly být kalkulované přímo k prodávanému produktu a započítané do fakturované částky odběrateli, proto tato odbytová režie nebyla předmětem rozpouštění a kalkulování na výkony jednotlivých středisek.

Poslední skupinu nákladů správní režie tvoří ostatní a mimořádné náklady. Z této skupiny byly vyčleněny náklady z účtů 912 – Prodej materiálu, který je evidovaný na ústředí i na středisku dopravy a služeb, a 913 – Prodej JMP, na němž byl evidován odprodej motorových pil z podnikových zásob. Na účet 912/913 se účtuje dodatečný odpis do výše pořizovací ceny. Tyto náklady byly podniku uhrazeny ve formě výnosů za prodej, proto se dále nerozpouštěly na výkony ostatních středisek.

Mezi nekalkulovatelné náklady byly zařazeny položky z účtů 988 – Odpis pohledávky daňově uznatelné, ze skupiny nákladů 989 – Ostatní náklady vynaložené byly vyčleněny rezervy na opravu hmotného majetku a rezervy na pěstební činnost v lesích. Ostatní položky z účtu 989 byly do kalkulací výkonů zahrnuty a rozpuštěny dle celkových přímých nákladů včetně výrobní režie, stejně jako pokuty a penále evidované na účtu 984.

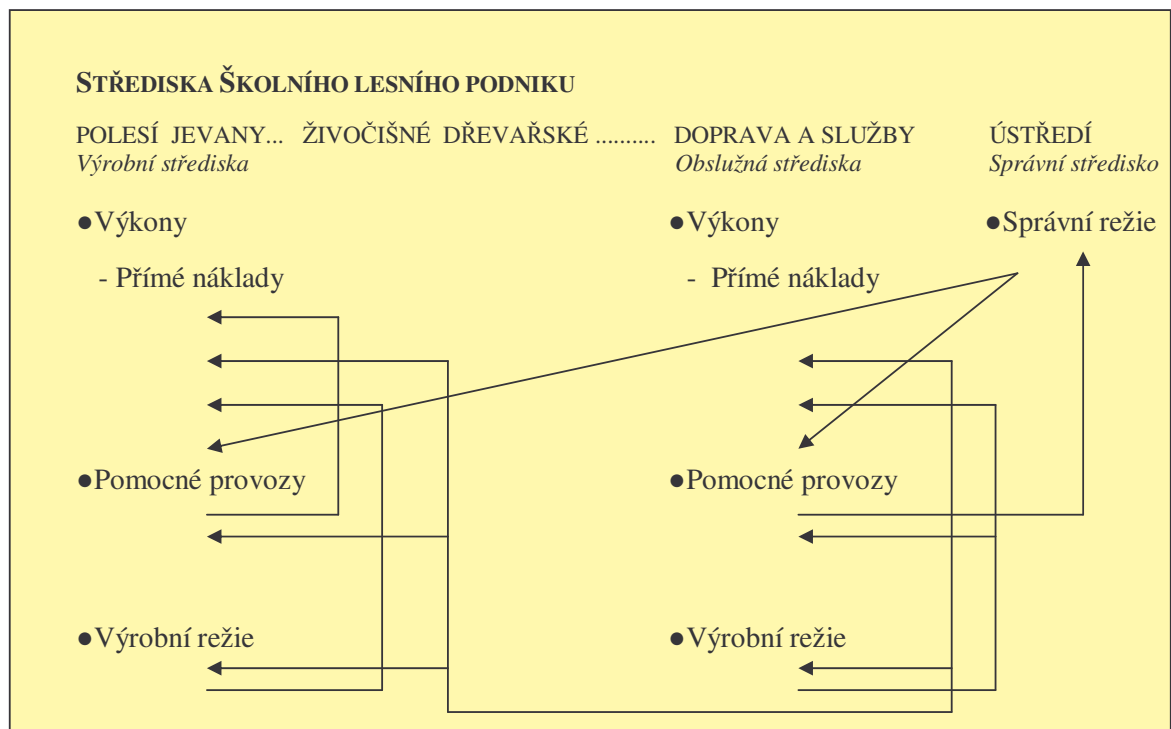
4. 2. 2. 4 Uzavření úplné transformační tabulky

Rozpuštěním druhotných nákladů pomocných provozů a rozvržením nákladů režie výrobní a správní byla dokončena kalkulace vlastních nákladů výkonů středisek lesní výroby. Celkový pohled na zvolený postup kalkulace nákladů je patrný ze schématu na obrázku číslo 4. 12.

Tímto způsobem byly rozpuštěny veškeré skutečné náklady pomocných provozů, výrobní a správní režie. Konečný zůstatek účtů pomocných provozů je tedy nulový, také náklady účtů výrobní režie byly beze zbytku převedeny na výkony jednotlivých polesí. Sečtením nákladů přímých, druhotných a výrobní režie získáváme u jednotlivých výkonů hodnotu vlastních nákladů výroby. Rozdělením nákladů správního střediska na ostatní útvary a následným rozvržením na výkony středisek lesní výroby vzniká kalkulace na úrovni vlastních nákladů výkonu.

Kalkulace výkonů provedené v úplné transformační tabulce, jsou uvedeny v kalkulačním a druhovém členění nákladů. Po sečtení výsledných hodnot kalkulací v součtových řádcích úplné transformační tabulky jsou k dispozici celkové náklady středisek lesní výroby. Postupným sečtením celkových nákladů matic výrobních a obslužných útvarů bychom měli obdržet celkové náklady Školního lesního podniku. K celkové sumě nákladů středisek je však

nutné připočíst náklady odbytové režie a náklady zařazené do skupiny nekalkulovatelných nákladů, které nebyly rozvrhovány. Dále byly k celkové sumě připočteny zbytky nákladů výrobní režie obslužných středisek, které nebyly na finální výkony rozděleny v důsledku zpětných a složitých vazeb tří pomocných provozů v řadě. Uzavřením úplné transformační tabulky, která spojuje všechny čtyři aspekty účetnictví, vznikl propojený kalkulační systém, v němž existuje možnost kontroly.



Obr. 4. 12 Schéma postupu rozpouštění druhotných a režijních nákladů

5. VÝSLEDKY A DISKUSE

Převedením veškerých nákladů Školního lesního podniku do maticové podoby transformační tabulky bylo dosaženo plné shody mezi druhovým členěním nákladů, jež je zobrazeno ve výsledovce, a mezi kalkulačním členěním, které bývá zachyceno v kalkulacích výkonů. Z této matice je možno získat poznatky o složení režii, které se jinak nikde v úplnosti neprojeví. Jak uvádí Vysušil (1992), analytická hodnota převodových matic na jakékoli úrovni je nesporná, celopodnikové matice mají význam i nadpodnikový.

Postupným rozepisováním transformační tabulky Školního lesního podniku vznikla úplná transformační tabulka až pro jednotlivé výkony, která je hlavním výstupem této práce. Úplná transformační tabulka v nejpodrobnější podobě včetně výpočtových vzorců tvoří zvláštní samostatnou CD přílohu disertační práce. Tato tabulka obsahuje 62 sloupců a 3 640 řádků, pro svůj rozsah tudíž nemůže být k dispozici v tištěné podobě. Pro představu o struktuře, uspořádání a rozsahu této tabulky byla k práci přiložena vytištěná úplná transformační tabulka výrobního střediska Jevany.

V úplné transformační tabulce byly spojeny všechny čtyři aspekty účetnictví a kalkulace (útvary, výkony, náklady druhové, náklady kalkulační) v jeden celek. Pro snadnou orientaci byla tabulka graficky barevně upravena. Jednotlivé útvary řazené pod sebou obsahují náklady tříděné dle nákladových druhů a dle kalkulačních položek. V řádcích kalkulačního členění nákladů jsou uvedeny přímé náklady, k nimž byly přiřazeny druhotné náklady pomocných provozů. Náklady nepřímé obsahují skupiny nákladů režie výrobní značené žlutou barvou. Na konec následují nepřímé náklady režie správní (fialová barva). V pravé části tabulky jsou vypočteny kalkulace výkonů na různých úrovních nákladů. Tabulka obsahuje u každého střediska několik součtových řádků a sloupců, v nichž je provedena křížová kontrola.

Na příkladu kalkulace výkonu 111 – Obnova lesa střediska Jevany (tab. 5. 1) lze pozorovat výhody, které do kalkulace vnáší nově použitá metoda transformačních tabulek oproti běžně používané metodě kalkulace uvedené v tabulce 5. 2.

Co se týče kalkulace na úrovni přímých nákladů, položky přímých mezd a přímého materiálu jsou bezproblémové. V kalkulaci uvedené v tabulce 5. 1 máme navíc možnost rozlišit, o jaké nákladové druhy se jedná v případě kalkulační položky ostatních přímých nákladů. Mimochodem o tom, zda některý náklad je přímý či nepřímý, rozhoduje podrobnost evidence nákladů. Čím je prvotní evidence nákladů v podniku dokonalejší, tím je řádek ostatních přímých nákladů vyplněn úplněji.

V kalkulaci výkonů jsou známy jednotlivé nákladové druhy i u rozpuštěných druhotných nákladů pomocných provozů, které byly na daném středisku evidovány. Podrobné členění dle nákladových druhů chybí u provozů primárně evidovaných na jiných útvarech. Podrobnější rozpis přímo v transformační tabulce by činil problémy a zúčtované částky těchto provozů z jiných středisek nejsou zpravidla příliš vysoké. Výjimku tvoří rozpuštěné náklady provozu nákladních aut, jehož druhotné náklady zúčtované na výkony jiných středisek dosahují významných částek, v této situaci pak informace o druhovém složení nákladů může být podstatná. V případě potřeby je možné informaci o druhovém složení druhotných nákladů pomocných provozů jiných středisek získat ze základní „sestavy nákladů a výnosů dle výkonů a středisek“, popřípadě přímo z „přehledu nákladů a výnosů dle strojů“.

Pomocné provozy obslužných středisek jsou do kalkulace přeneseny i s podílem výrobní režie daného střediska. Při zveřejňování účetních údajů externím uživatelům vyžadují takovýto postup i obecně uznávané účetní principy (GAAP).

Do kalkulace vlastních nákladů výroby, které stanovují správnou velikost nákladů pro tvorbu vnitropodnikových cen, jsou započteny náklady výrobní režie. Pro tvorbu cen prodejních slouží kalkulace na úrovni vlastních nákladů výkonu, jejíž součástí jsou náklady správní režie.

KALKULACE VÝKONU 111 - OBNOVA LESA NA STŘEDISKU JEVANY																					
KALKULAČNÍ ČLENĚNÍ NÁKLADŮ	DRUHOVÉ ČLENĚNĚNÍ NÁKLADŮ																				
	Provozy	Režie na provozy	Režie provoz na provoz	Spotřeba materiálu	Spotřeba energie	Výkony spojů	Opravy a udržování	Ost. výkony výrobní povahy	Odpisy HIM	Odpisy DHM	Mzdové náklady	Cestovné	Nájemné	Ost. nevýrobní služby	Příspěvky organizacím	Soc. a zdrav. pojištění	Poplatky	Pokuty	Časové rozl. mezd	Kurzové ztráty	Celkem
Přímé náklady																					
Přímý materiál				152174,00																	152174,00
Přímé mzdy											57406,00										57406,00
Ostatní přímé náklady								21840,00								15058,00					36898,00
Přímé náklady celkem				152174,00				21840,00			57406,00					15058,00					246478,00
Druhotné náklady																					
Provozy	166,00	77,00	1,00	422,00			8,00	210,00	842,00		101,00			5,00		31,00					1863,00
Provozy z jiných středisek na výkony																					0,00
Druhotné náklady celkem	166,00	77,00	1,00	422,00			8,00	210,00	842,00		101,00			5,00		31,00					1863,00
Přímé + druhotné náklady	166,00	77,00	1,00	152596,00			8,00	22050,00	842,00		57507,00			5,00		15089,00					248341,00
Nepřímé náklady																					
Výrobní režie																					
700				39,63		1183,69			15,04	79,57	10934,46	4328,66		715,93		6756,46					24053,44
701				12,04				263,26	157,72												433,02
704	14,20	1,91	0,35									4782,35									4798,82
710				1626,46																	1626,46
715														63,96							63,96
730				4,46	231,25						33317,57	1443,00				11869,39					46865,67
734	2458,49	1,52	0,03																		2460,04
737				761,38						131,04											892,42
851				395,77																	395,77
Výrobní režie celkem	2472,69	3,43	0,38	2839,74	231,25	1183,69	0,00	263,26	172,76	210,61	44252,02	10554,01	0,00	779,90	0,00	18625,85	0,00	0,00	0,00	0,00	81589,60
Nepřímé náklady																					
Správní režie																					
700				55,30				49,93	2521,18				10443,20	977,11			468,28				14514,99
730											75,54								87,96		163,50
800	877,59	120,08	1,00	96,53				1190,06	799,31	1233,25	16728,91	281,91	25,51	181,17		6150,24	371,07		-400,49	37,77	27693,93
803	1365,12	205,02	9,55																		1579,69
806	844,76	149,52	5,26	8,46	4,17			7,02			1,13				0,39						1020,70
807				221,17																	221,17
808				37,21				248,17									1,16				286,54
809				203,58																	203,58
810				406,70																	406,70
812				202,89		1230,87															1433,75
815														85,86							85,86
851								180,37													180,37
852								345,29													345,29
853															656,63						656,63
879									1,59		4,78	5,62		19,21		22,88					54,08
800	0,91	0,12							1,19		1162,75					326,95					1491,91
801	122,12	22,49	0,64	43,05	137,65		1563,16	139,51	17,98	21,33	128,00				36,36	4,33					2236,62
984																	656,76				656,76
989	5,74	1,19	0,11					44,95						463,19		71,19				1861,85	2448,22
Správní režie celkem	3216,24	498,43	16,56	1274,88	141,82	1230,87	1563,16	2205,31	3339,66	1256,17	18101,10	287,54	10468,70	1726,53	656,63	6536,82	916,03	656,76	-312,53	1899,62	55680,29
Kalkulace výkonu	5854,93	578,86	17,94	156710,61	373,07	2414,56	1571,16	24518,57	4354,42	1466,79	119860,13	10841,54	10468,70	2511,43	656,63	40251,67	916,03	656,76	-312,53	1899,62	385610,90

Tab. 5. 1 Kalkulace výkonu 111 – Obnova lesa na středisku Jevany provedená metodou transformačních tabulek

KALKULACE VÝKONU 111 - OBNOVA LESA NA STŘEDISKU JEVANY	
Přímý materiál	152 174
Přímé mzdy	57 406
Ostatní přímé náklady	36 898
Přímé náklady celkem	246 478
Druhotné náklady	1 863
Přímé + druhotné náklady	248 341
Výrobní režie	66 071
Vlastní náklady výroby	314 412
Správní režie	118 988
Kalkulace výkonu	433 400

Přímý materiál	10 100 865
Výrobní režie	2 687 313
Koeficient režijní přírážky	0,266048
Správní režie podniku	39 139 837
Koeficient režijní přírážky podniku	0,123650
Správní režie střediska	4 839 643
Koeficient režijní přírážky střediska	0,479131

Tab. 5. 2 Kalkulace výkonu 111 – Obnova lesa na středisku Jevany provedená zjednodušenou metodou

U kalkulace provedené běžným způsobem v tabulce 5. 2 ztrácíme cenné informace o tom, jaké je druhové členění režijních nákladů na výrobek. Není totiž známo, co vše je v režijních přírážkách obsaženo a v jaké výši. Naproti tomu kalkulace v tabulce 5. 1 podává detailní obraz o složení výrobní a správní režie na výkon.

V kalkulacích jednotlivých výkonů bylo zachováno nejpodrobnější členění položek režie zachycené v evidenci podniku a každá skupina nákladů režie byla rozvržena individuálně. V tomto postupu bylo možno uplatnit zpřesňující propočty režijních nákladů a přistoupit k rozvrhu nákladů podle diferencovaných rozvrhových základů.

Najít skutečnou souvislost mezi vzniklou reží a samotným výkonem je v celé řadě případů obtížné, ne-li nemožné. Při volbě vhodné rozvrhové základny se vycházelo z logického úsudku, z požadavků na vlastnosti rozvrhové základny uváděných v literatuře i z hlediska početně – technické dostupnosti údajů.

Pro rozvrh vyčleněných skupin výrobní režie, která určitým způsobem souvisí s množstvím odvedené dělnické práce na výkonech, byla zvolena rozvrhová základna na úrovni přímých mezd. Často je uváděno, že peněžní základna by měla být nahrazena základnou naturální, důvodem je ovlivnění výše přímých mezd rozdílnou výší mzdových tarifů. V tomto případě přichází v úvahu normovaný čas, tedy normohodiny nebo skutečně odpracovaný čas. Ani jedna z těchto veličin nemohla být pro rozvrh režijních nákladů na Školním lesním podniku použita, protože ne u všech výkonů jsou tyto veličiny důsledně evidovány.

Použitím přímých mezd jako rozvrhové základny je vyloučeno zvýšení nákladů výkonů prováděných cizími pracovníky o položky režie, které souvisí pouze s prací vlastních pracovníků.

Ostatní skupiny výrobních režijních nákladů se rozvrhovaly podle celkových přímých nákladů včetně nákladů druhotných. Tyto náklady tvoří dostatečně širokou základnu a v případě skupin reží, které příčinně nesouvisí s určitou veličinou nebo by se tato příčinná souvislost velice těžko hledala, jeví se celkové přímé náklady jako nejpřijatelnější.

Široká rozvrhová základna na úrovni celkových výrobních nákladů (součet nákladů přímých, druhotných a výrobní režie) byla zvolena také pro většinu nákladů správní režie. Připočtené náklady výrobní režie tak rozvrhovou základnu rozšiřují a tím je snížen negativní dopad známý při použití úzkých rozvrhových základů. Na druhou stranu, byla-li výrobní režie nevhodně rozvržena, zahrnutím nákladů výrobní režie do rozvrhové základny by se chybný rozvrh mohl násobit také u režie správní. V případě Školního lesního podniku, kde jsou náklady výrobní režie evidovány přímo na středisku, s jehož výkony souvisí, je rozšíření rozvrhové základny na úroveň celkových výrobních nákladů určitě vhodný postup pro rozvrh nákladů správní režie na střediska. Pokud jde o rozvrh správní režie na výkony, bylo kalkulováno také dle celkových výrobních nákladů. Hlavním důvodem byla existence výkonů 125 – Výkup dřeva na odvozním místě a 133 – Výkup dřeva na ES.

Částka účtovaná na tyto výkony se odvíjí od fakturované prodejní ceny za dříví, které podnik nakupuje od jiného subjektu. Zde zaúčtované náklady nekorespondují s výrobními náklady

vlastního podniku, ale jde o náklady vyjádřené tržní cenou. Z hlediska rozvrhování režie by nebylo správné stavět tuto tržní cenu na rovinu výrobních nákladů ostatních výkonů. Proto celková suma nákladů ve jmenovateli při výpočtu rozvrhových koeficientů některých skupin režie byla snížena o výši nákladů výkonů 125 – Výkup dřeva na odvozním místě a 133 – Výkup dřeva na ES. Tímto postupem se na výkony 125 a 133 rozvrhla část výrobní režie týkající se technicko-hospodářských pracovníků, ale o režii technologickou a ostatní náklady týkající se dělnické práce tyto výkony zvýšeny nebyly. U rozvrhu správní režie, kde cena nakupovaného dřeva byla úplně z rozvrhové základny vyloučena, neexistuje žádná jiná veličina, podle které by mohl rozvrh proběhnout, kromě zúčtovaných nákladů výrobní režie.

Diferenciace rozvrhové základny byla uplatněna nejenom pro celé skupiny režijních nákladů, ale také pro jednotlivé nákladové druhy. Příkladem může být rozpuštění doplňkových mezd dle mzdových nákladů ve skupině nákladů výrobní režie technologické, kde rozvrhovou základnu jinak tvořila výše celkových přímých nákladů včetně nákladů druhotných.

V případě rozvrhu příspěvků na stravování v závodní jídelně byla zvolena nepeněžní rozvrhová základna, kterou byl počet stravujících se zaměstnanců. Na základě nepeněžních rozvrhových základen jsou samozřejmě rozpouštěny všechny náklady pomocných provozů.

Z kalkulace výkonů byly vyčleněny některé náklady do skupiny nákladů tzv. nekalkulovatelných. Přesto jsou tyto náklady stále součástí transformační tabulky a v případě potřeby specifické kalkulace pro konkrétní účel mohou být snadno dostupné a použitelné. Tyto náklady jsou umístěny v samém závěru transformační tabulky. Největší částku z nich tvoří rezervy na pěstební činnost v lesích. Jedná se o zákonné rezervy, jejichž tvorba je upravena zákonem o rezervách a zohledněna zákonem o daních z příjmů. Rezervy představují pro podnik cizí zdroj, zvyšují náklady a snižují hospodářský výsledek běžného období a tím jsou zadrženy částky na budoucí výdaje. Přesná suma budoucích výdajů není při tvorbě rezerv známa. Peněžní prostředky ve výši rezerv se ukládají na zvláštní vázaný účet. Rezerva na pěstební činnost se vytváří podle výše vytěženého objemu dřevní hmoty v m³. Výši této rezervy si poplatník stanoví sám v rozpočtu nákladů na pěstební činnost. Rezerva se čerpá při realizaci prací pěstební činnosti, a pokud tyto práce nejsou realizovány v rozpočtovém objemu, rezerva se ruší. Jelikož se jedná o výši nákladů na budoucí výdaje za výkony pěstební činnosti, které jsou přesně definovány zákonem, nebyla částka rezerv v transformační tabulce rozvržena k žádným výkonům.

Po přičtení nekalkulovatelných nákladů k celkové sumě nákladů jednotlivých středisek podniku, je možno celou matici uzavřít. Výsledek úplné transformační tabulky by měl být shodný s celkovými náklady Školního lesního podniku. Zde vznikla malá diference, která byla způsobena zanedbáním zpětných vazeb při výpočtu koeficientů pro rozvrh výrobní režie obslužných středisek. I když problematiku zpětných vazeb lze řešit metodou lineární algebry, kterou popisuje Rayburn (1989) a Vysušil (1992), nebyla tato metoda vzhledem k nepatrné výši částek obsažených ve zpětných vazbách použita.

V tabulkách 5. 3, 5. 4 a 5. 5 jsou uvedeny výsledné kalkulace výkonů středisek lesní výroby. Na jednotlivé výkony jsou náklady vyjádřeny v kalkulačním členění. Ke každému výkonu zde byla vypočtena výrobní, správní a celková režijní přírážka k přímým nákladům, jakožto k přímým a druhotným nákladům celkem. Průměrná, maximální a minimální režijní přírážka na jednotlivé výkony je vypočtena ve spodní části tabulky. V tabulkách 5. 6, 5. 7, 5. 8, 5. 9 a 5. 10, kde jsou zobrazeny kalkulace ostatních útvarů, nejsou uvedeny režijní přírážky k individuálním výkonům, ale pouze celková průměrná režijní přírážka na dané středisko.

JEVANY	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady Provozy	Výrobní režie	Správní režie	Úplně vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Výkony	Přímý materiál	Přímé mzdy													
11	152 174	57406	36 898	1 864	81589,603	55680,29	385 612	246 478	248 342	137 270	33,1	22,6	55,7	32,9	22,4	55,3
15	766	195269	252 319	0	192703,42	108164,4	749 222	448 354	448 354	300 868	43,0	24,1	67,1	43,0	24,1	67,1
16	5 304	36944	9 272	0	29331,063	13638,54	94 490	51 520	51 520	42 970	56,9	26,5	83,4	56,9	26,5	83,4
17	53 910	62904	57 892	3 411	69285,834	41747,13	289 150	174 706	178 117	111 033	39,7	23,9	63,6	38,9	23,4	62,3
18	1 929	18339	17 589	22 517	22006,99	13901,82	96 283	37 857	60 374	35 909	58,1	36,7	94,9	36,5	23,0	59,5
25	0	79524	156 779	516	90083,269	55162,99	382 065	236 303	236 819	145 246	38,1	23,3	61,5	38,0	23,3	61,3
28	16 866	16507	7 424	4 486	17869,747	10656,37	73 809	40 797	45 283	28 526	43,8	26,1	69,9	39,5	23,5	63,0
31	0	0	5 200	0	1112,7915	1065,662	7 378	5 200	5 200	2 178	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
39	7 767	13731	10 197	3 352	14303,754	8327,21	57 678	31 695	35 047	22 631	45,1	26,3	71,4	40,8	23,8	64,6
111	6 495	464283	304 157	466	395988,16	197617,4	1 369 006	774 935	775 401	593 606	51,1	25,5	76,6	51,1	25,5	76,6
112	0	0	1 469 135	0	314392,5	301077,2	2 084 605	1 469 135	1 469 135	615 470	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
121	0	0	0	367 665	78679,709	75347,44	521 692	0	367 665	154 027	0	0	0	21,4	20,5	41,9
122-1	0	0	1 454 750	0	311314,13	298129,2	2 064 193	1 454 750	1 454 750	609 443	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
122-5	0	0	446 278	0	95502,765	91458	633 239	446 278	446 278	186 961	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
125	17 024	0	0	0	3474,0019	1344,723	21 843	17 024	17 024	4 819	20,4	7,9	28,3	20,4	7,9	28,3
131	0	0	0	4 699	1005,4765	962,8922	6 667	0	4 699	1 968	0	0	0	21,4	20,5	41,9
135	61 600	5472	2 449 519	70 517	556348,39	530645,4	3 674 102	2 516 591	2 587 108	1 086 994	22,1	21,1	43,2	21,5	20,5	42,0
222	87 142	18022	788 103	148 362	231836,88	214968,9	1 488 435	893 267	1 041 629	446 806	26,0	24,1	50,0	22,3	20,6	42,9
231	348	21529	13 766	2 244	18775,545	9559,499	66 223	35 643	37 887	28 335	52,7	26,8	79,5	49,6	25,2	74,8
231-1	0	0	4 480	0	958,7127	918,109	6 357	4 480	4 480	1 877	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
241	31 741	31355	39 076	-35	37393,619	23545,71	163 076	102 172	102 137	60 939	36,6	23,0	59,6	36,6	23,1	59,7
511	29 121	29557	440 947	3 863	122391,28	105646,8	731 526	499 625	503 488	228 038	24,5	21,1	45,6	24,3	21,0	45,3
513	5 000	0	0	0	1069,9919	1024,675	7 095	5 000	5 000	2 095	21,4	20,5	41,9	21,4	20,5	41,9
CELKEM	477 187	1 050 842	7 963 781	633 927	2 687 418	2 160 590	14 973 745	9 491 810	10 125 737	4 848 008						
PRUMĚR											34,3	23,0	57,2	31,4	21,6	53,1
MAXIMUM											58,1	36,7	94,9	56,9	26,5	83,4
MINIMUM											20,4	7,9	28,3	20,4	7,9	28,3

Tab. 5. 3 Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Jevany

SKALICE	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady Provozy	Výrobní režie	Správní režie	Úplně vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Výkony	Přímý materiál	Přímé mzdy													
11	797 549	198257	113 784	41 254	290383,24	239206,5	1 680 434	1 109 590	1 150 844	529 590	26,2	21,6	47,7	25,2	20,8	46,0
15	499	191809	516 995	0	218900,29	154040,9	1 082 244	709 303	709 303	372 941	30,9	21,7	52,6	30,9	21,7	52,6
16	0	101520	43 822	7068,854195	81623,132	38825,35	272 859	145 342	152 411	120 448	56,2	26,7	82,9	53,6	25,5	79,0
17	180 971	356963	294 040	12 847	334426,43	195673,4	1 374 921	831 974	844 821	530 100	40,2	23,5	63,7	39,6	23,2	62,7
18	212 992	21185	152 068	73 430	82719,028	90037,48	632 432	386 245	459 675	172 757	21,4	23,3	44,7	18,0	19,6	37,6
25	179	103863	67 314	516	85954,571	42774,55	300 601	171 356	171 872	128 729	50,2	25,0	75,1	50,0	24,9	74,9
28	7 655	61347	43 948	2 931	52974,544	28015,66	196 871	112 950	115 881	80 990	46,9	24,8	71,7	45,7	24,2	69,9
39	6 380	22677	45 053	2562,175196	24776,648	16835,59	118 284	74 110	76 672	41 612	33,4	22,7	56,1	32,3	22,0	54,3
111	8 303	962816	621 402	4 900	797442,03	397318,6	2 792 181	1 592 521	1 597 421	1 194 761	50,1	24,9	75,0	49,9	24,9	74,8
112	0	0	0	239 801	36813,907	45920,92	322 536	239 801	239 801	82 735	15,4	19,1	34,5	15,4	19,1	34,5
121	0	0	0	887176,44556	136198,06	169890,7	1 193 265	0	887 176	306 089	0	0	0	15,4	19,1	34,5
122-1	0	0	0	586 073	89973,089	112230,6	788 277	586 073	586 073	202 204	15,4	19,1	34,5	15,4	19,1	34,5
122-5	0	0	350 762	0	53848,481	67169,51	471 780	350 762	350 762	121 018	15,4	19,1	34,5	15,4	19,1	34,5
125	131 560	0	0	0	18422,466	8549,998	158 532	131 560	131 560	26 972	14,0	6,5	20,5	14,0	6,5	20,5
126	0	31134	18 854	0	25530,513	12528,66	88 047	49 988	49 988	38 059	51,1	25,1	76,1	51,1	25,1	76,1
131	0	0	0	3 687	565,97698	705,9883	4 959	0	3 687	1 272	0	0	0	15,4	19,1	34,5
132	0	0	4 520	0	693,90394	865,5618	6 079	4 520	4 520	1 559	15,4	19,1	34,5	15,4	19,1	34,5
135	104 978	6449	1 869 364	91 627	321853,35	397472	2 791 743	1 980 791	2 072 418	719 325	16,2	20,1	36,3	15,5	19,2	34,7
211	864	2552	4 873	0	2736,1758	1829,622	12 855	8 289	8 289	4 566	33,0	22,1	55,1	33,0	22,1	55,1
231	5 000	23656	10 079	30296,3751	24165,133	15465,36	108 662	38 735	69 031	39 630	62,4	39,9	102,3	35,0	22,4	57,4
231-1	0	5121	8 125	0	4970,5778	3022,793	21 239	13 246	13 246	7 993	37,5	22,8	60,3	37,5	22,8	60,3
511	973	0	1 099 714	539	169058,64	210880,3	1 481 165	1 100 687	1 101 226	379 939	15,4	19,2	34,5	15,4	19,1	34,5
513	4 780	0	0	0	733,81877	911,4963	6 425	4 780	4 780	1 645	15,4	19,1	34,4	15,4	19,1	34,4
CELKEM	1 462 683	2 089 349	6 090 591	1 158 835	2 854 764	2 250 172	15 906 394	9 642 623	10 801 458	5 104 936						
PRUMĚR											31,5	22,2	53,7	28,4	20,8	49,2
MAXIMUM											62,4	39,9	102,3	53,6	25,5	79,0
MINIMUM											14,0	6,5	20,5	14,0	6,5	20,5

Tab. 5. 4 Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Skalice

KRYMLOV	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady Provozy	Výrobní režie	Správní režie	Úplně vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Výkony	Přímý materiál	Přímé mzdy													
11	938 155	423636	125 313	28 250	588284,4	353481,1	2 457 119	1 487 104	1 515 354	941 765	39,6	23,8	63,3	38,8	23,3	62,1
15	2 616	415289	178 742	4100	370070,7	163053,9	1 133 872	596 647	600 747	533 125	62,0	27,3	89,4	61,6	27,1	88,7
16	10 761	166942	47 913	0	145056,52	62253,51	432 926	225 616	225 616	207 310	64,3	27,6	91,9	64,3	27,6	91,9
17	217 171	811910	237 705	26 050	751144,59	343318,9	2 387 300	1 266 786	1 292 836	1 094 463	59,3	27,1	86,4	58,1	26,6	84,7
18	243 476	101668	89 394	30 078	164756,92	105764,2	735 137	434 538	464 616	270 521	37,9	24,3	62,3	35,5	22,8	58,2
25	1 014	185490	144 223	3 200	180613,6	86431,72	600 972	330 727	333 927	267 045	54,6	26,1	80,7	54,1	25,9	80,0
28	14 711	22443	10 621	12 569	26509,987	14592,64	101 447	47 775	60 344	41 103	55,5	30,5	86,0	43,9	24,2	68,1
39	5 515	35220	18 168	12623,72575	36190,93	20908,04	128 626	58 903	71 527	57 099	61,4	35,5	96,9	50,6	29,2	79,8
111	8 344	481101	311 730	115 273	480211,73	234616,4	1 631 276	801 175	916 448	714 828	59,9	29,3	89,2	52,4	25,6	78,0
112	0	0	830 671	0	193993,28	172248,7	1 196 913	830 671	830 671	366 242	23,4	20,7	44,1	23,4	20,7	44,1
121	0	148578	220 162	806719,769	356720,64	257512,3	1 789 693	368 740	1 175 460	614 233	96,7	69,8	166,6	30,3	21,9	52,3
122-1	0	0	148 485	0	34676,896	30789,99	213 952	148 485	148 485	65 467	23,4	20,7	44,1	23,4	20,7	44,1
122-5	0	0	132 131	0	30857,614	27398,81	190 387	132 131	132 131	58 256	23,4	20,7	44,1	23,4	20,7	44,1
125	11 555	0	0	0	2561,819	992,5007	15 109	11 555	11 555	3 554	22,2	8,6	30,8	8,6	8,6	30,8
126	0	29127	24 794	0	28708,154	13880,14	96 509	53 921	53 921	42 588	53,2	25,7	79,0	53,2	25,7	79,0
131	0	0	0	9 819	2293,0152	2035,993	14 148	0	9 819	4 329	23,4	20,7	44,1	23,4	20,7	44,1
135	97 580	14307	1 035 301	159 866	313162,79	272357,8	1 892 575	1 147 188	1 307 054	585 521	27,3	23,7	51,0	24,0	20,8	44,8
211	0	2914	849	0	2491,0779	1050,323	7 304	3 763	3 763	3 541	66,2	27,9	94,1	66,2	27,9	94,1
231	0	2349	685	4 480	3054,4744	1775,78	12 344	3 034	7 514	4 830	100,7	58,5	159,2	40,7	23,6	64,3
429	0	0	216	0	50,444216	44,78996	311	216	216	95	23,4	20,7	44,1	23,4	20,7	44,1
511	2 198	1079	135 003	1 725	33293,419	29131,49	202 430	138 280	140 005	62 425	24,1	21,1	45,1	23,8	20,8	44,6
CELKEM	1 553 096	2 842 053	3 692 106	1 214 753	3 744 703	2 193 639	15 240 350	8 087 255	9 302 008	5 938 342						
PRŮMĚR											48,9	28,5	77,4	39,8	23,1	62,9
MAXIMUM											100,7	69,8	166,6	66,2	29,2	94,1
MINIMUM											22,2	8,6	30,8	22,2	8,6	30,8

Tab. 5. 5 Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Krymlov

DOPRAVA	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady Provozy	Výrobní režie	Správní režie	Úplně vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Výkony	Přímý materiál	Přímé mzdy													
131	0	0	0	1 089 864	0	0	1 089 864	0	1 089 864							
135	0	0	3 780	0	582	0	4 362	3 780	3 780							
251	0	9819	14 873	1050640,412	15 671	0	1 091 003	24 692	1 075 332							
251-1	0	0	0	-15 207	0	0	-15 207	0	-15 207							
253	0	0	0	1 370 851	0	0	1 370 851	0	1 370 851							
254	0	0	0	5 790	0	0	5 790	0	5 790							
461	2 869 600	958093	727 191	99 182	613 418	0	5 267 483	4 554 884	4 654 066							
462	55 355	121885	584 373	46,38121873	102 568	0	864 228	761 613	761 659							
463	27 361	269207	451 024	2 461	100 680	0	850 733	747 592	750 053							
464	1 727	492	60 034	1 692	8 384	0	72 328	62 253	63 945							
521	72 981	145767	252 193	16980,82512	63 423	0	551 345	470 941	487 922							
Správní režie							673 801									
CELKEM	3 027 024	1 505 263	2 093 468	3 622 299	904 725	1 386 631	11 826 581	6 625 755	10 248 054	2 291 356						
PRŮMĚRNÁ REŽIJNÍ PŘÍRÁŽKA											13,7	20,9	34,6	8,8	13,5	22,4

Tab. 5. 6 Výsledné kalkulace výkonů střediska dopravy a služeb

Přímé	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady	Výrobní režie	Správní režie	Úplné vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady													
131	0	0	0	2 319 643			2 319 643	0	2 319 643							
133	26 306 294	0	0	455337,2962			26 761 631	26 306 294	26 761 631							
134	609 036	816557	1 798 167	1444822,411			4 668 582	3 223 760	4 668 582							
136	0	5394	1 481 179	0			1 486 573	1 486 573	1 486 573							
141	0	0	0	0			0	0	0							
431	3 318	0	29 185	0			32 503	32 503	32 503							
439	2 596	449804	368 747	120 605			941 752	821 147	941 752							
451	3 445	177073	657 357	806008,8157			1 643 884	837 875	1 643 884							
452	955 101	1935980	7 891 407	1 205 574			11 988 062	10 782 488	11 988 062							
511	0	0	428 274	0			428 274	428 274	428 274							
Výrobní režie							9 468 581									
Správní režie							4 172 095									
CELKEM	27 879 790	3 384 808	12 654 316	6 351 990	9 468 581	4 172 079	63 911 580	43 918 914	50 270 904	13 640 661						
PRŮMĚRNÁ REŽIJNÍ PŘÍRÁŽKA											21,6	9,5	31,1	18,8	8,3	27,1

Tab. 5. 7 Výsledné kalkulace výkonů střediska pilařsko-dřevařského

Ozeleňovací	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady	Výrobní režie	Správní režie	Úplné vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady													
62	9 027 623	2315209	2083533	647 111			14 073 476	13 426 365	14 073 476							
511	0	0	10 440	0			10 440	10 440	10 440							
513	636	0	0	0			636	636	636							
Výrobní režie							2789020,715									
Správní režie							2 110 834									
CELKEM	9 028 259	2 315 209	2 093 973	647 111	2789020,7	2 110 826	18 984 407	13 437 441	14 084 552	4 899 847						
PRŮMĚRNÁ REŽIJNÍ PŘÍRÁŽKA											20,8	15,7	36,5	19,8	15,0	34,8

Tab. 5. 8 Výsledné kalkulace výkonů střediska ozeleňovacího

Živočišné	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady	Výrobní režie	Správní režie	Úplné vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady													
253	0	0	0	69 718			69 718	0	69 718							
429	43 450	173133	54 797	122137			393 517	271 380	393 517							
511	93	0	1 930	0			2 023	2 023	2 023							
522	8 070	0	21 778	0			29 848	29 848	29 848							
Výrobní režie							950 731									
Správní režie							185 030									
CELKEM	51 613	173 133	78 505	191 855	950 731	185 030	1 630 867	303 251	495 106	1 135 761						
PRŮMĚRNÁ REŽIJNÍ PŘÍRÁŽKA											313,5	61,0	374,5	192,0	37,4	229,4

Tab. 5. 9 Výsledné kalkulace výkonů střediska živočišného

Bytové	Prvotní přímé náklady			Druhotné náklady	Výrobní režie	Správní režie	Úplné vlastní náklady	Přímé náklady	Prvotní přímé+druhotné náklady	Režijní náklady	Výrobní režijní přírážka k přímým nákladům	Správní režijní přírážka k přímým nákladům	Celková režijní přírážka k přímým nákladům	Výrobní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Správní režijní přírážka k přímým+druhotným n.	Celková režijní přírážka k přímým+druhotným n.
	Přímý materiál	Přímé mzdy	Ostatní přímé náklady													
313	0	7743	0	0			7 743	7 743	7 743							
511	6 941	2827	531 193	26794			567 755	540 961	567 755							
513	216 143	127451	264 096	27024			634 714	607 690	634 714							
Výrobní režie							15 123									
Správní režie							152 278									
CELKEM	223 084	138 021	795 289	53 818	15 123	152 277	1 377 613	1 156 394	1 210 212	167 400						
PRŮMĚRNÁ REŽIJNÍ PŘÍRÁŽKA											1,3	13,2	14,5	1,2	12,6	13,8

Tab. 5. 10 Výsledné kalkulace výkonů střediska bytového

Z výsledků je patrné, že oproti zjednodušenému způsobu kalkulace v dnešní praxi běžně používaném, kde se režijní náklady přičítají podle jediné přírážky, může dojít k podstatným rozdílům ve výsledných hodnotách kalkulace. Na výkonech prováděných na polesích se výrobní režijní přírážka k přímým a druhotným nákladům celkem pohybuje od 14 % do 66 %. Celková režijní přírážka k přímým a druhotným nákladům celkem je u výkonů středisek lesní výroby v rozmezí 20 až 94 %. Z celopodnikového hlediska se výrobní režijní přírážka k přímým a druhotným nákladům celkem pohybuje ve velmi širokém rozmezí 1 – 192 % a celková režijní přírážka k přímým a druhotným nákladům celkem 14 – 229 %.

V dnešní době, kdy konkurenční tlak nutí podniky k zhospodárnění výroby, kdy rychlost a přesnost informací nabývá stále většího významu v ekonomickém životě, je na místě otázka, jak zjednodušené kalkulace (viz tab. 5. 2) ovlivňují kvalitu rozhodování.

Prostřednictvím nově navrženého systému dochází k zpřesnění kalkulací výkonů v konečné hodnotě, ale navíc tento systém podává podrobný obraz o složení režii výkonů. Pohledem zpět do systému je tedy možno zjistit, proč který výkon je nákladově náročnější než jiný a která nákladová složka to způsobila.

Při důkladném pohledu na některé rozvrhované náklady správní režie je patrné, že druhotné položky jsou na výkony rozděleny v procentech stejných jako v celopodnikové matici. Podmínkou pro takovýto rozvrh je, aby náklady nepřímé byly očištěny od nákladů přímých. Jinými slovy, už při prvotní evidenci nákladů by měla být snaha zachytit maximální objem položek přímo na výkon a do nepřímých nákladů zařadit jen ty položky, pro které neexistuje žádný podklad k přiřazení. Pro takové nepřímé náklady pak nezbyvá nic jiného, než pro rozvrh použít celopodnikové relace. Pokud ovšem existuje jiný správnější podklad pro rozvrh, je vhodné ho vždy uplatnit.

Proti námitce, že se z matic jednotlivých výkonů nedozvíme oproti celkové matici nic nového, neboť relace v oblasti nepřímých nákladů jsou totožné s relacemi matice za celý podnik, uvádí Vysušil (1992) tyto argumenty:

Nejsou-li k dispozici žádné informace o výkonech, pokud jde o jejich režie, je lépe mít informace, které vyplynou z matice, než žádné.

System se nebrání různým opravám, přesunům a zpřesněním režíí jednotlivých výkonů. Je však nezbytné mít k dispozici vůbec nějaké informace o složení těchto režíí, a pak teprve shromažďovat dokonalejší informace, aby opravy vedly ke zdokonalení výkonů, a ne naopak. Kromě toho je možné tyto matice považovat za první pracovní materiál v problematice, která zatím není zpracovaná.

V úplné transformační tabulce Školního lesního podniku jsou relace v oblasti nepřímých nákladů totožné s relacemi matice za celý podnik u některých položek režie správní, druhotné položky režie výrobní odpovídají poměrům útvárových matic. U řady položek však byla rozvrhová základna diferencována, bylo využito řady zpřesňujících propočtů a také meziútvárové předávání výkonů ovlivnilo do značné míry původní poměry.

Je zřejmé, že v nově navrženém systému by se jistě daly nalézt další podněty k zpřesnění kalkulací, bylo by možné zlepšit jejich vypovídací schopnost použitím jiných rozvrhových základů, učinit opravy a přesuny určitých položek. Některé návrhy už jsou známy nyní, jiné se mohou objevit časem. Volba metody, postupu a techniky kalkulace jsou do určité míry subjektivní. Jak píše Rayburn (1989), ve skutečnosti neexistuje žádný „opravdový náklad“ výkonu, pokud není prováděn pouze jeden druh výkonu. V takovém případě by všechny náklady byly alokovány tomuto jednomu výkonu. Nicméně, pokud existuje více výkonů, vzniklé náklady musí být mezi tyto výkony rozděleny. Jestliže je prováděn více než jeden

druh výkonu, dva účetní mohou dojít k odchylnému rozdělení nákladů. Oba účetní ale však mohou správně aplikovat různou metodu přidělování nákladů výkonům. Výsledkem je pak rozdíl v nákladech, který závisí na tom, kdo danou alokaci nákladů prováděl.

Obecně platí, že kvalita kalkulace je tím vyšší, čím méně nepřímých nákladů je na výkony rozpočítáváno. O tom, zda náklad je připočítatelný přímo či nepřímo, rozhoduje způsob a detailnost evidence. Náklady na zjišťování přímých nákladů a jejich evidenci by však neměly přesáhnout výsledný užitek.

Prvotní zachycení a evidence režijních nákladů na ŠLP je poměrně detailní, proto pro zavedení nově navržené metody není nutné systém evidence dále zpodrobňovat a tím zvyšovat náklady na evidenční systém. Naopak je vhodné s těmito informacemi pracovat a dále je využívat pro řízení a kontrolu nákladů. Takovéto využití umožňuje kalkulační metoda transformačních tabulek, v které se detailní členění projeví. Naproti tomu při provedení kalkulace běžně používanou metodou, kde se položky výrobní a správní režie zobrazí jen jako jedna agregovaná hodnota, se tyto detailní informace ztratí.

Pro potřeby řízení režijních nákladů se členění nákladů zpodrobňuje podle konkrétních výrobních, organizačních a technologických podmínek. Na Školním lesním podniku se náklady člení na 163 položek, z toho 20 položek představují náklady vnitropodnikové. V některých podnicích členění režijních nákladů obsahuje kolem 200 položek, podle názoru Hradeckého, Krále (1995) by pro potřeby řízení plně postačovalo členění na 80 – 120 položek.

Na Školním lesním podniku vedle analytického členění nákladových druhů existuje členění jednotlivých skupin režii, které dále zpodrobňuje konečný rozvrh nepřímých nákladů. Je evidentní, že některé skupiny režii obsahují větší objem nákladů než druhé. Po rozpuštění skupin režii s velmi nízkým objemem zúčtovaných nákladů se na výkonech někdy objevují pouze minimální částky. A tak by mohl vzniknout názor, že tyto položky je vhodné eventuelně sloučit. Sloučení by bylo možné, samozřejmě při zachování druhového členění nákladů, ovšem jen u takových skupin režii, které se rozvrhují podle shodné rozvrhové základny. V úplné transformační tabulce bylo přesto nejpodrobnější členění plně zachováno. Vysvětlením pro takovýto postup je maximální využití informací z prvotní nákladové evidence. Naopak u skupin režii obsahující vysoké objemy nákladů by se mělo uvažovat o podrobnějším rozčlenění, především u takových skupin režii, kde byla volena různá rozvrhová základna pro jednotlivé nákladové druhy.

Další otázkou je, zda podrobné teoretické členění je v podniku dodržováno v praxi a také, zda veškeré přímé náklady jsou zúčtovány přímo na výkon, nebo pro zjednodušení či ulehčení administrativní práce nejsou automaticky zařazeny mezi náklady režijní. A tak jako další možné zpřesnění kalkulačního systému by mohla následovat analýza skutečného zachycování nákladů v podniku provedená dle dostupných účetních dokladů.

Dle Hradeckého, Krále (1995) je vytvoření nástrojů a metod řízení, které mají z hlediska potřeb managementu maximální vypovídací schopnost, nákladné a pracné. Řízení režijních nákladů je však nutné k přežití podniku a tak současné podniky se tedy budou snažit, aby nástroje a metody řízení (nejen režijních nákladů) zavedly do praxe. Ve srovnání s dobou minulou se mohou leckteré z těchto nástrojů a metod zdát příliš podrobné a pracné; prudký vzrůst informačních potřeb dnešního managementu však přináší i pracnost při získávání příslušných informací, která však může být podstatně ztlumena racionálním řešením účetních postupů a jejich automatizací.

Nově navržený systém kalkulace přispívá nejen ke zlepšení vypovídací schopnosti a zpřesnění výsledných kalkulací výkonů středisek lesní výroby, ale je možné ho využít také

jako nástroj pro rozpočtování, plánování, evidenci a kontrolu nákladů. Navržené řešení zdokonaluje soustavu prvotních informací tak, aby tato soustava lépe sloužila k evidenci a tvorbě vnitropodnikových cen i cen pro externí odběratele výrobků či služeb. Jednou z předností propojeného kalkulačního systému je možnost kontroly. Režijní náklady za celé období musí být rozpočítány na výkony. To znamená, že zvýší-li se u některých výkonů určité položky, u jiných výkonů se musí snížit, aby byl dodržen celkový objem nákladů.

Pomocí metody transformačních tabulek lze vytvářet plánové kalkulace výkonů a rozpočty středisek, je zde možné evidovat také skutečně vzniklé náklady i odchylky od nákladů plánovaných. Při provádění plánových kalkulací a rozpočtů na příští období, kde se vychází z výsledných kalkulací s detailním členěním nákladů období minulého, lze zakalkulovat očekávanou změnu u individuálního nákladového druhu. Pro účely rozpočtování je však nutné navržený systém doplnit o členění nákladů na variabilní a fixní.

Systém lze stále upravovat a existuje řada možností, jak ho nadále rozvíjet. Velkým přínosem by bylo také zařazení měrných jednotek výkonů přímo do systému, začlenění nedokončené výroby a změn stavu zásob. Maticové pojetí kalkulace by mělo být prvním krokem k dalším moderním metodám řízení. Od statických kalkulací lze přistoupit ke kalkulacím dynamickým a dalším zpřesňujícím propočtům pomocí výpočetní techniky.

Vybudování nákladového účetnictví v každém podniku má zcela konkrétní individuální podobu. A to protože, jak popisuje Jöbstl (1985), ve světě existují různé sociální, ekonomické a technologické podmínky mezi zeměmi a oblastmi. Dokonce i podniky ve stejné zemi mohou potřebovat různé systémy v závislosti na jejich velikosti, organizační úrovni, stupni mechanizace atd. Přenos modelu nákladového účetnictví je tudíž možný jen do určité míry. Přesto tato nově navržená metodika by mohla sloužit jako podrobný návod pro managery lesních podniků při sestavování vlastního účetního modelu, stejně tak by mohla být základem při vytváření účetního softwaru pro ostatní lesní podniky.

Struktura včetně vzorců použitá v transformační tabulce může být testována na Školním lesním podniku samotném v budoucích letech. Pro plnohodnotné využití je však třeba rozpracovat do podrobné podoby také ostatní výrobní střediska. Pro středisko pilařsko-dřevařské by užitečným podkladem mohla být studie zabývající se problematikou kalkulací v dřevozpracujícím průmyslu (Kníže et al., 1996), na středisku ozeleňovacím a živočišném lze využít některých poznatků uplatňovaných při kalkulacích v zemědělství (Nepřechová, Novák, 1996; Novák, 1997, 1999).

Z jednoho úhlu pohledu může být zpracování problematiky a vytvoření systému na praktickém příkladu s konkrétními hodnotami bráno jako nevýhoda, jelikož do systému byly zahrnuty specifické podmínky i jisté výjimky v organizaci a účtování Školního lesního podniku. Na druhou stranu při práci s konkrétním podnikem a konkrétními čísly byly objeveny skutečnosti, které by se jinak jen ztěžilo odhalovaly. Třebaže číselné hodnoty nejsou v této práci nijak podstatné, mnoho problémů vyvstalo až při vlastním zpracování čísel. Významným přínosem bylo vyhledání vzájemných vztahů mezi útvary, činnostmi a výkony. Takovéto vztahy a vazby nejsou ve studiích zpracovaných pouze schematicky detailně popsány.

Kalkulace patří mezi informační nástroje s velmi širokým využitím. Jejich význam je tím větší, čím lépe vyjadřují reálnou podnikovou ekonomiku. Kalkulace ve formě vnitropodnikových cen umožňují zobrazit vztahy mezi odpovědnostními útvary, ovlivňují chování zaměstnanců a působí motivačně na vedoucí pracovníky jednotlivých útvarů. Kalkulace slouží jako podklad pro tvorbu plánu nákladů, výnosů a zisku a funguje jako

nástroj řízení hospodárnosti. Kalkulacemi lze ověřit, zda rozhodnutí o objemu, sortimentu a ceně prodávaných výkonů umožní reprodukovat veškeré vynaložené náklady. Mají význam při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti výkonů a při obhajobě cen individuálních zakázek.

Kalkulace také přispívá k rozhodnutí o budoucím sortimentním složení vyráběných výkonů a o způsobu jejich zajištění. Jedná se o problematiku porovnávání nákladové náročnosti prací prováděných vlastními nebo cizími pracovníky a o rozhodovací úlohy typu „vyrábit či koupit“.

Znalost příčinných vztahů mezi konkrétními skupinami režijních nákladů a produkovanou sortimentní strukturou, mezi výší režijních nákladů a změnami v objemu výrobků, je důležitá pro úvahy o různé efektivnosti vyráběných výrobků. Na rozdíl od podniků průmyslových je v lesních podnicích rozhodování o tom, zda zrušit či zavést výrobu určitého sortimentu, preferovat či potlačit výrobu konkrétního typu výrobku, ovlivněno zvláštnostmi lesní výroby. Dlouhá produkční doba působí značné obtíže při stanovení výrobní ceny dřeva. Pro ocenění dřeva je rozhodující poloha a místo jeho výroby. Růstové podmínky ovlivňují technické vlastnosti dříví, a to i u stejného druhu dřeviny. Při vyšší výnosnosti určitého druhu dřeviny nelze přejít k jejímu výhradnímu pěstování. Lesní produkce sama svojí dřevinnou skladbou a složením tloušťkových stupňů předem stanovuje sortimentní strukturu. Lesní podnik je více vázán a podstatně omezen zákonnými předpisy a musí přihlížet k veřejným zájmům. Velká prostorová rozptýlenost působí zvýšení režijních nákladů a ztěžuje řízení výroby. Správné režie je trvalou položkou a nemůže být pružně měněna jako v jiných výrobních oborech.

V neposlední řadě kalkulace podává informace o vázanosti ekonomických zdrojů v nedokončené a hotové výrobě, polotovarech vlastní výroby a aktivovaných výkonech. Kalkulace je nástrojem pro oceňování produktů podnikové činnosti ve finančním účetnictví a slouží pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob.

V České republice je základem platné soustavy podvojného účetnictví podnikatelských subjektů dvouřadový účetní model s druhovým členěním nákladů. Podle české účetní legislativy se věcná shoda mezi náklady a výnosy zajišťuje úpravou provozních výnosů. Metodika výpočtu provozního výsledku je tedy založena na koncepci vyprodukovaného hospodářského výsledku; jako výnosy se zde uznávají nejenom tržby z prodeje výrobků, ale i výkony v běžném období vyprodukované, dosud nerealizované. Položka „změna stavu zásob vlastní výroby“ nepředstavuje skutečné výnosy, ale jde pouze o techniku výpočtu realizovaného provozního výsledku hospodaření (Kovanicová, 2002).

Náklady na pěstování lesa se považují za náklady na zajištění a udržení příjmů. Hodnota nově vysazeného lesa nenabývá charakteru dlouhodobého majetku a při běžném hospodaření se o lese jako o rozpracované výrobě neúčtuje. O rozpracované výrobě v lese se začíná účtovat až v okamžiku zahájení těžby. V průběhu těžebního procesu dochází k postupnému zvyšování vlastních nákladů výroby a tím zvyšování hodnoty zásob. Zásoby dříví se evidují na lokalitách P, OM a ES v průměrných výrobních nákladech veškerého dříví, bez ohledu na sortiment a jeho tržní cenu. Nedokončená výroba těžební činnosti se účtuje jako výše zásob rozpracované dřevní hmoty ke konci každého měsíce podle jednotlivých lokalit ve vykalkulovaných cenách fázové kalkulace.

Fázová metoda kalkulace se používá ve výrobních procesech, u nichž dochází k sekvenčnímu předávání rozpracované výroby od počáteční až do dokončující fáze. Náklady vynaložené v každé výrobní fázi se sledují samostatně, předmětem kalkulace tedy nejsou podnikové výkony, ale výrobní fáze. Přímé náklady se účtují na jednotlivé fáze výroby, náklady režijní se rozvrhují na jednotlivé výrobní fáze pomocí vhodně zvolené rozvrhové základny. Kalkulace nákladů je zaměřena na výsledný produkt. V každé fázi výroby se aplikuje prostá metoda kalkulace samostatně, a to z toho důvodu, že jednotlivými výrobními fázemi nemusí

procházet při postupném zpracování produktu vždy stejný počet kalkulovaných výkonů. V každé fázi výroby se tedy určí náklady na kalkulovaný meziprodukt nebo polotovar. Součet nákladů na jednotku produkovaného výkonu za všechny fáze představuje pak náklady na jednotku konečného výkonu, resp. finálního výrobku. Kromě proměnlivého množství vyráběných produktů v každé fázi se zjišťují a kalkulují náklady v každé fázi výroby zvlášť také proto, že v každé fázi dochází ke vzniku nedokončené výroby, a nelze tudíž při kalkulaci vycházet z výkonů zadávaných ke zpracování.

Vzhledem k tomu, že každá fáze zachycuje jen své náklady, tj. zpracovávací náklady a nepřebírá výkony fáze předchozí, nezachycuje se při této metodě vnitřní obrát. Evidence nákladů je u fázové metody poměrně jednoduchá. Výsledná kalkulace je součtem kalkulací podle jednotlivých fází a je vyjádřena v kalkulačním členění nákladů (Vysušil, Macík, 1985). V souladu se zákonem se zásoby oceňují na bázi historických cen. Nedokončená výroba a výrobky, které jsou zahrnuty pod společný název zásoby vlastní výroby, se oceňují ve vlastních nákladech, jimiž se rozumí přímé náklady na ně vynaložené, popř. i část nepřímých nákladů, které se k této činnosti vztahují.

Vlastními náklady se rozumí buď skutečná výše nákladů, popřípadě výše podle operativních/plánových kalkulací, které stanoví podnikatel podle konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínek svého podniku. Kovanicová (2002) uvádí, že v případě ocenění dle plánových kalkulací se ovšem ocenění zásob odklání od principu historických cen a jeho důsledné uplatnění by vyžadovalo upravit ocenění zásob vyjádřené v operativních/plánových normách o rozdíly mezi těmito normami a skutečnými náklady.

Ocenění zásob vlastní výroby je zpravidla metodicky upraveno vnitropodnikovou účetní směrnicí. Na Školním lesním podniku se pro ocenění používá výše nákladů podle plánových (operativních) kalkulací. Náklady podle plánových kalkulací jsou náklady stanovené v konkrétních technických, technologických, ekonomických a organizačních podmínkách určených technickou přípravou výroby pro uskutečňování výkonů. Plánové kalkulace jsou provedeny fázovou metodou a vypočtené hodnoty jsou platné pro celé účetní období. Přestože v účetní směrnici Školního lesního podniku je uvedeno, že se surové dříví dle lokalit oceňuje ve vlastních nákladech + režie, ve skutečnosti se podíl výrobní režie do hodnot fázové kalkulace dříví nezapočítává. Také Michalčík (1999) s režiiemi v hodnotách dříví podle lokalit uložení nepočítá. Ani v příkladu fázové kalkulace uvedené v práci Janáska, Kupčáka (2004) není v hodnotě stavu zásob dříví režie započtená. Ve stejné práci je naopak do kalkulace sazenic v lesních školkách, o kterých se také účtuje na účtu změny stavu zásob vlastní výroby a jejich hodnota tedy vstupuje do zdanitelných výnosů, zahrnuta režie ve výši 40 %. Navíc zde není definováno, o jakou režii se vlastně jedná.

K otázce, které náklady z těch, které podniku vznikají v důsledku toho, že provozuje činnost, mají být k zásobám vlastní výroby přiřazovány, se vyjadřuje Kovanicová (2002) takto: Účetní zásada opatrnosti požaduje, aby byla tato aktiva oceněna opatrně, tj. aby byla oceněna (až na nepatrné výjimky) na bázi skutečných vlastních nákladů výroby. Ty zahrnují:

- 1) Jednicové náklady, které lze přímo přiřadit k jednici výrobku (na 1 ks, m³)
- 2) Výrobní režii, tj. náklady, jejichž vznik není vyvolán výrobkem bezprostředně, ale které jsou nutné k zajištění chodu výrobních dílen, provozů, (např. materiál na čištění strojů, otop a osvětlení dílny, plat mistra, odpisy výrobního zařízení, telefon apod.)

Náklady označované jako správní režie (administrativní režie) se (až na určité výjimky) nezahrnují do ocenění zásob vlastní výroby (neaktivují se). Protože jsou nezbytné pro zachování chodu podniku v daném účetním období, stávají se součástí nákladů, které vstupují do výpočtu výsledku hospodaření daného období. Tento postup je vyjádřením požadavku, aby správní režie byla uhrazena z tržeb v daném období dosažených.

Zahrnování správní režie do vlastních nákladů vyráběných a skladovaných výkonů není žádoucí, protože tím by se zvyšovalo jejich ocenění, což není v souladu se zásadou opatrnosti. Vždy existuje určité riziko, že tyto výkony nebudou realizovány. Proto se (až na určité výjimky) požaduje „hradit“ správní režii plně z výsledku hospodaření běžného období, tj. přiřazovat ji v celém rozsahu k výrobním nákladům prodaných výkonů. Dále je třeba ještě zmínit odbytové náklady. Protože tyto náklady souvisejí s prodejem, jsou přiřazovány k výrobním nákladům realizovaných výrobků.

Jak vyplývá z výše uvedeného textu, zásoby dříví by tedy teoreticky měly být oceněny úplnými vlastními náklady výroby. Do celkové hodnoty zásob vlastní výroby by kromě přímých a druhotných nákladů měla být započtena i odpovídající výše výrobní režie.

U některých výrob s krátkým výrobním cyklem je možno oceňovat nedokončenou výrobu pouze v přímých nákladech a o výrobní režii zvýšit až hodnotu hotových výrobků. Tento postup by však u zásob dříví nebyl vhodný, jelikož se jedná o výrobu, kde dochází k sekvenčnímu předávání rozpracované výroby od počáteční až do dokončující fáze. Tudíž se zde využívá metody fázové kalkulace, v které se režijní náklady rozvrhují na jednotlivé výrobní fáze. V každé fázi výroby se tedy určují náklady na kalkulovaný meziprodukt samostatně.

Objem vynaložených nákladů a objem dosažené produkce není u výrob biologického charakteru v přímé závislosti. Lepší nebo horší přírodní a klimatické podmínky ovlivňují velikost nákladů vynaložených na produkci nedokončené výroby tak i výrobků. Způsob ocenění neodpovídá realizačním cenám prodávaných výrobků, které mohou být s ohledem na poptávku po prodávaných výrobcích v rozporu s jejich oceněním v účetnictví.

Není zanedbatelné, že prostřednictvím meziproduktu dochází k ovlivňování velikostí nákladů z roku na rok a tím i ovlivňování hospodářského výsledku v následujícím roce. Tyto skutečnosti mají tedy přímý vliv (záporný i kladný) na velikost hospodářského výsledku. S tím souvisí i kvalita a vypovídací schopnost účetnictví (Valder, 2000).

V tabulce 5. 11 je uveden vlastní výpočet výsledných hodnot fázové kalkulace ocenění zásob dříví dle lokalit v roce 2002. Výpočet byl proveden s reálnými údaji a s využitím kalkulací výkonů vypočtených v úplné transformační tabulce. Základní struktura vzorce fázové kalkulace (Kupčák, 2000) byla upravena dle konkrétních podmínek Školního lesního podniku. Kalkulace byla pro srovnání provedena na úrovni přímých nákladů a na úrovni vlastních nákladů výroby.

Hodnota kalkulace má vzestupný charakter podle technologického postupu těžební činnosti. Postupným vkládáním nákladů do výroby nabývá dříví na hodnotě. Nárůst hodnoty je doprovázen posunem dříví z lokality na pni na lokalitu pařez, odvozní místo a expediční sklad. Do kalkulace jsou postupně přičítány náklady na těžbu, přibližování, odvoz dříví a související výkony včetně výkupu dříví na jednotlivých lokalitách.

Do hodnoty fázové kalkulace na lokalitě „ES“ je také započtena částka na opravu a údržbu lesních cest. U tohoto výkonu 135 – Opravy a udržování lesních cest, který představuje nezanedbatelnou nákladovou položku, je třeba se pozastavit. Výkon 135 je sice evidován jako přímý výkon středisek lesní výroby, na němž jsou zúčtovány přímé, druhotné a režijní náklady, ale jelikož lesní cesty neslouží výhradně jen pro odvoz dříví, dalo by se uvažovat, že pro určité účely by tento výkon mohl být rozpuštěn jako položka režijní.

Pro postup rozpouštění přichází v úvahu několik možností, jednou z nich je například využití druhotných nákladů vybraných pomocných provozů (611, 619, 621, 624, 632, 633, 634, 641, 642, 647, 649)) jako rozvrhové základny, a to pouze na těchto vybraných výkonech:

Pěstební činnost

11 Obnova lesa	16 Ošetřování mladých lesních porostů
15 Odstraňování klestu	17 Ochrana mladých lesních porostů
18 Oplocování mladých lesních porostů	33 Hnojení lesních porostů
25 Prořezávky	35 Vyvětňování lesních porostů
28 Ochrana lesa	39 Ostatní pěstební práce
31 Meliorace	

Těžební činnost

111 Těžba dříví vlastními	123 Výroba dříví na odvozním místě
112 Těžba dříví cizími	125 Výkup dříví na odvozním místě
113 Výkup dříví na lokalitě pařez	126 Manipulace dříví na odvozním místě
121 Přibližování dříví vlastními	128 Opravy a udržování svážnic
122-1 Přibližování dříví cizími (P-OM)	131 Odvoz dříví vlastními
122-5 Přibližování dříví cizími (P-VM)	132 Odvoz dříví cizími

Jiná lesní činnost

211 Sběr semen	231-1 Vánoční stromky
222 Výroba sazenic ve školkách	231-9 Klest ozdobná
231 Drobná lesní výroba	241 Myslivost

Takovýto postup rozvrhu vychází z úvahy, že lesní cesty jsou využívány prostředky pracujícími na různých výkonech, a tak tyto výkony přebírají část nákladů vynakládaných na opravy a údržbu cest. Nedostatkem této metody je ovšem skutečnost, že na výkonech prováděných cizími pracovníky se práce pomocných prostředků neobjevuje. Řešením je pak (pouze za účelem rozvrhu odpovídající výše nákladů na opravu a údržbu cest) doplnění přibližných částek na výkony prováděné cizími, které lze odvodit z totožných výkonů prováděných vlastními zaměstnanci.

Dalším výkonem, který se vyskytuje ve fázové kalkulaci a je ho třeba více objasnit, je odvoz dříví. Výkon 131 – Odvoz dříví se objevuje hned na několika útvarech. Pokud jsou zaznamenány náklady na výkonu 131 na polesích, jedná se o interní dodávky dříví v rámci útvaru pro vlastní spotřebu a tyto náklady nejsou předmětem uvedené fázové kalkulace. Náklady výkonu 131 na pilařsko-dřevařském středisku představují náklady na odvoz dříví z tohoto střediska k odběrateli. Tyto náklady také nejsou součástí vypočtené fázové kalkulace. Do hodnoty fázové kalkulace na lokalitě „ES“ by měly být započteny náklady výkonu 131 evidovaném na středisku dopravy. Tento výkon tvoří náklady na odvoz veškerého dříví z lesa. Ovšem i zde existuje jistá nepřesnost. Na tomto výkonu jsou sledovány jak náklady na odvoz dříví z odvozního místa na manipulační sklad určené k dalšímu zpracování, tak náklady na odvoz surového dříví přímo z odvozního místa k odběrateli. Tyto dvě nákladové položky by bylo vhodné sledovat odděleně a do fázové kalkulace pro ocenění zásob dříví započítat pouze dopravu z odvozního místa na manipulační sklad. Doprava z odvozního místa k odběrateli by měla být započtena k ceně prodávaného dříví.

Číslo výkonu	Název výkonu	Měrná jednotka	Přímé náklady	Vlastní náklady výroby	Průměrný přímý náklad na 1 m ³	Průměrný vlastní náklad výroby na 1 m ³	Fázová kalkulační v přímých nákl. na 1 m ³	Fázová kalkulační ve vl. nákl. výroby na 1 m ³
		m ³	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
111	Těžba dříví vlastními	24 602	3 289 269	4 962 911	134	202		
112	Těžba dříví cizími	18 985	2 539 607	3 084 807	134	162		
113	Výkup dříví na lokalitě pařez	0	0	0				
Fázová hodnota lokality "P"		43 587	5 828 876	8 047 718	134	185	134	185
121	Přiblížování vlastními	22 785	2 430 301	3 001 900	107	132		
122-1	Přiblížování cizími P-OM	20 562	2 189 308	2 625 272	106	128		
122-5	Přiblížování cizími P-VM	11 648	929 171	1 109 380	80	95		
123	Výroba dříví na OM	0	0	0				
125	Výkup dříví na OM	149	160 139	184 597	1075	1239		
126	Manipulace dříví na OM	2 800	103 909	158 148	37	56		
128	Opravy svážnic		0	0				
Fázová hodnota lokality "OM"		57 944	5 812 828	7 079 297	100	122	234	307
131	Odvoz dříví vlastními	41 391	1 089 864	2 282 884	26	55		
132	Odvoz dříví cizími	0	0	0				
133	Výkup dříví na ES	25 523	26 761 631	26 847 235	1049	1052		
134	Manipulace dříví na ES	94 044	4 668 582	5 546 276	50	59		
135	Opravy a údržba lesních cest		5 966 581	7 157 945	37	44		
136	Údržba manipulačních skladů		1 486 573	1 766 049	9	11		
Fázová hodnota lokality "ES"		160 958	39 973 231	43 600 389	248	271	482	578

Tab. 5. 11 Výsledná fázová kalkulační ocenění zásob dříví dle lokalit na Školním lesním podniku v roce 2002

Výkon	Druhotné náklady	Opravy a údržba cest	
		Přímé náklady	Vlastní náklady výroby
11	71 368	63 172	75 786
15	0	0	0
16	7 069	6 257	7 506
17	38 254	33 861	40 622
18	124 368	110 086	132 068
25	0	0	0
28	19 214	17 007	20 403
31	0	0	0
33	0	0	0
35	0	0	0
39	10 350	9 161	10 991
111	120 638	106 785	128 107
112	93 095	82 404	98 858
113	0	0	0
121	2 061 561	1 824 820	2 189 188
122-1	1 860 427	1 646 783	1 975 601
122-5	1 053 898	932 873	1 119 142
123	0	0	0
125	0	0	0
126	0	0	0
128	0	0	0
131	18 204	16 113	19 331
132	0	0	0
211	0	0	0
222	135 353	119 810	143 733
231	37 021	32 770	39 313
231-1	0	0	0
231-9	0	0	0
241	-35	-31	-37
131	1 089 864	964 709	1 157 335
Celkem	6 740 648	5 966 581	7 157 945
Koeficient	0,885164287	0,885164287	1,061907615
Pěstební činnost		239 545	287 376
Těžební činnost		4 593 665	5 510 896
Jiná lesní činnost		152 548	183 008

Tab. 5. 12 Rozpuštění nákladů výkonu 135 – Opravy a udržování lesních cest jako režijní položky

V tabulce 5. 12 je proveden rozvrh nákladů výkonu 135 – Opravy a udržování lesních cest na vybrané výkony podle výše druhotných nákladů zúčtovaných pomocných provozů, a to pouze těch druhů provozů vyjmenovaných výše. Rozpuštěním nákladů výkonu 135 jako položky výrobní režie došlo k rozdělení nákladů na výkony pěstební, těžební a jiné lesní činnosti. Dosazením rozdělených nákladů na opravu a údržbu lesních cest připadajících na výkon 131 a na výkony těžební činnosti do fázové kalkulace v tabulce 5. 11 dochází ke snížení hodnoty kalkulace na lokalitě „ES“ ze 482,- Kč na 480,- Kč v přímých nákladech. V úplných vlastních nákladech výroby se hodnota fázové kalkulace na lokalitě „ES“ sníží z 578,- Kč na 554,- Kč.

Toto je jeden z možných způsobů jak zvýšit vypovídací schopnost kalkulace. V současné praxi Školního lesního podniku se do hodnoty fázové kalkulace zásob dříví započítává celková suma nákladů zúčtovaná na výkonu 135 – Opravy a udržování lesních cest.

Výsledné fázové kalkulace skutečných nákladů vynaložených za uplynulý rok mohou sloužit jako podklad pro ocenění zásob dříví na jednotlivých lokalitách v následujícím roce. Při vytváření plánové fázové kalkulace pro budoucí období je však navíc nutné přihlídnout ke všem plánovaným a očekávaným skutečnostem. Jedná se o plánovaný podíl prací prováděných vlastními či cizími pracovníky. Velký vliv na vypočtenou hodnotu má také plánovaný počet m³ i předpokládaný sortiment a jakost vykupovaného dříví. Těžební náklady a náklady na přibližování je třeba podrobněji rozkalkulovat podle technologického plánu těžeb. Nejen pro účely fázové kalkulace, ale také pro účely efektivnějšího řízení by stálo za to přistoupit k povýšení podvýkonů těžeb a přibližování na úroveň výkonů.

K dalším faktorům, které je třeba brát v úvahu, patří očekávané výkyvy cen, změny určitých sazeb apod.

Pro stanovení zásluh jednotlivých útvarů je nutné řešit problematiku vnitřních předacích neboli vnitropodnikových cen. Pro tento účel je vhodné použít fázovou kalkulaci dříví na úrovni úplných vlastních nákladů výroby, a to v případě předávání dříví ze středisek lesní výroby na manipulační sklad. Po rozmanipulování dříví na jednotlivé sortimenty před vstupem na pilu je třeba již cenu zásob dříví určit pro každou skupinu sortimentů zvlášť. Pro stanovení ceny dle sortimentů lze použít rozčítací, popř. odčítací metody kalkulací. Určitým podkladem by mohla být metoda výpočtu, kdy se náklady dřeva jako sdruženého produktu rozvrhují pomocí výběru standardního sortimentu (Cukerová, Šálka, 2000).

6. ZÁVĚR

Na praktickém příkladu Školního lesního podniku v Kostelci nad Černými lesy byla použita kalkulační metoda transformačních tabulek. Převedením veškerých nákladů podniku do maticové podoby transformační tabulky bylo dosaženo plné shody mezi druhovým a kalkulačním členěním nákladů. V úplné transformační tabulce byly spojeny všechny čtyři aspekty účetnictví a kalkulace (útvary, výkony, náklady druhové, náklady kalkulační) v jeden přehledný celek. Tato tabulka představuje nejpodrobnější variantu absorpční kalkulace, neboť obsahuje všechny detaily o vnitropodnikových útvarech i vnitropodnikových výkonech zároveň. Významným přínosem bylo vyhledání vzájemných vztahů mezi útvary, činnostmi a výkony.

Prostřednictvím nově navrženého systému dochází k zpřesnění kalkulací výkonů v konečné hodnotě, ale navíc tento systém podává podrobný obraz o složení režii výkonů. Pohledem zpět do systému je tedy možno zjistit, proč který výkon je nákladově náročnější než jiný a která nákladová složka to způsobila.

Nově navržený systém kalkulace přispívá nejen ke zlepšení vypovídací schopnosti a zpřesnění výsledných kalkulací výkonů středisek lesní výroby, které by měly sloužit managementu pro správnou představu o ekonomické situaci podniku, ale je možné ho využít také jako nástroj pro rozpočtování, plánování, evidenci a kontrolu nákladů.

Pomocí metody transformačních tabulek lze vytvářet plánové kalkulace výkonů a rozpočty středisek, je zde možné evidovat také skutečně vzniklé náklady i odchylky od nákladů plánovaných. Pro účely rozpočtování je však nutné navržený systém doplnit o členění nákladů na variabilní a fixní.

Kalkulace vyjadřující vztah vynaložených nákladů ke kalkulační jednotce mají význam, při dlouhodobých analýzách nákladové náročnosti prováděných výkonů, při obhajobě cen individuálně prováděných zakázek, pro věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob a pro rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh.

Navržené řešení zdokonaluje soustavu prvotních informací tak, aby tato soustava lépe sloužila k evidenci a tvorbě vnitropodnikových cen i cen pro externí odběratele výrobků či služeb. Jednou z předností propojeného kalkulačního systému je možnost kontroly. Režijní náklady za celé období musí být rozpočítány na výkony. To znamená, že zvýší-li se u některých výkonů určité položky, u jiných výkonů se musí snížit, aby byl dodržen celkový objem nákladů.

Vybudování nákladového účetnictví v každém podniku má zcela konkrétní individuální podobu a přenos modelu nákladového účetnictví je tudíž možný jen do určité míry, přesto tato nově navržená metodika by mohla sloužit jako podrobný návod pro managery lesních podniků při sestavování vlastního účetního modelu, stejně tak by mohla být základem při vytváření účetního softwaru pro ostatní lesní podniky.

Systém kalkulace metodou transformačních tabulek byl zpracován v programu Excel a ve své nejpodrobnější podobě včetně výpočtových vzorců tvoří zvláštní samostatnou CD přílohu disertační práce. Do systému je možné nadále vnášet individuální úpravy, přesuny a provádět určitá zpřesnění. Systém lze stále upravovat a existuje řada možností, jak ho nadále rozvíjet. Velkým přínosem by bylo také zařazení měrných jednotek výkonů přímo do systému, začlenění nedokončené výroby a změn stavu zásob. Maticové pojetí kalkulace by mělo být prvním krokem k dalším moderním metodám řízení. Struktura včetně vzorců použita v transformační tabulce může být testována na Školním lesním podniku samotném v budoucích letech.

SUMMARY

Nowadays, the realization of costing meets a lot of problems not only in the practise but also in the theoretical sphere. The aim of the work was to deepen the knowledge on questions of cost calculation in the forest enterprise.

In conditions of the School Forest Enterprise in Kostelec nad Černými lesy, the Matrix Cost Calculation Method was used. To include all the costs of the forest enterprise to the matrix concept makes possible to transform completely classification by elements of costs and cost by products classification. Within the complete transformation table all the four aspects of accounting and costing (departments, operations, and cost classification by elements and by product) are summarised in one unit. This table means the most detailed variation of the full absorption costing, as all the details on both individual departments and individual operations are included. To reveal the inter-relations among departments, activities and operations was the contribution of the work.

On the base of the newly proposed system the calculations of the costs can be more precise, and the system also gives detailed review of the indirect costs of individual operations. Looking back to the system so makes possible to find, why some operations are more costly than the others and which type of indirect cost was the cause.

The newly proposed system of costing is a contribution not only to more illustrative and precise results of costing of the forestry companies, it also can be used as a tool in budgeting, planning, and controlling, and at the same time a base of information on the real economic situation for the managers.

Based on the costing method proposed, plan costing and budgeting of the cost centres can be prepared. The real costs and cost variance of the plan costs can be registered. In budgeting, however, the system proposed has to be completed with the classification of variable and fixed costs.

Full cost calculations can be applied in the long-term cost analyses of operations, in stating of the price of individual orders, and they can show the real value of the stock.

The solution proposed improves the system of primary information in a way more suitable to the recording and stating of both internal transfer price and price for external customers. System control is one of the advantages of the method. Indirect costs for the whole period have to be recalculated to individual operations. It means that when some items are increased, some others have to be lowered to have the total volume the same.

Building of the cost accounting system in each enterprise is specific, thus the model can be applied with certain limitations. In spite of this the method proposed could be an instruction for the forest managers, how to prepare their own individual accounting model, or/and it could be a base of accounting software for the forest management units.

The matrix cost calculation system was processed in the Excel Programme. The most detailed version of calculations, including the formulas is presented on CD enclosure of the work. The system can be further modified, transformed, specified, and developed. To include the measuring units into the system, same as the work in process, and the stock state could be one of possible further ways how to develop the system. The matrix system should be a first step to modern method of management. The system proposed, including formulas, could be tested directly in the School Forest Enterprise in the future.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. BARTUNĚK, J.: *Ekonomika lesního hospodářství*, VŠZ v Brně, 1994. ISBN 80-7157-30-X
2. BŘEZINOVÁ, H.: *Účetní závěrka v mezinárodním rámci*, Praha: ČZU, 2000. ISBN 80-213-0628-9
3. CUKEROVÁ, V., ŠÁLKA, J.: 2000. *Cena a náklady na výrobu dřeva ako združeného produktu*, Journal of forest science, 46: 287 – 297
4. HRADECKÝ, M., KRÁL, B.: *Řízení režijních nákladů*, Praha: Prospektrum, 1995. ISBN 80-7175-025-5
5. JANÁSEK, M., KUPČÁK, V.: *Vybrané účetní a daňové aspekty v lesním hospodářství*, Pelhřimov: SVOL 2004.
6. JÖBSTL, H. A.: *Cost calculations in logging*, In: Logging and Transport in Steep Terrain, FAO-Forestry Paper No. 14 Rev. 1, Rome 1985. P. 241-260
7. JÖBSTL, H. A.: *Contributions to Managerial Economics in Forestry*, First edition, Wien: Österr. Agrarverlag, 1995. ISBN 3 7040 1122-3
8. KLIMENT, F.: *Kalkulační klíče pro rozdělování podnikové režie*, Praha: O. Janáček Nakladatelství, 1927.
9. KLIMENT, F.: *Vědecká kritika? Odpověď Ing. dr. Františka Klimenta, autora knihy: Normalisace cenových kalkulací průmyslových a Ing. dr. Jaroslava Kubeši, autora spisu: Bilanční zisk profesoru Františku Salavcovi*, Praha: Orbis, 1938.
10. KNÍŽE, J., ŠATANOVÁ, A., RAJNOHA, R.: *Kalkulácie a cenová politika podnikov DSP v trhovom hospodárstve*, Zvolen: Technická univerzita, 1996. ISBN 80-228-0506-8.
11. KOVANICOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*, XII. aktualizované vydání, Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-066-5
12. KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., KOVANICOVÁ, D., MISTERKOVÁ, J.: *Účetnictví, kalkulace a rozpočty ve vnitropodnikovém řízení*, Praha: VŠE, 1992. ISBN 80-7079-614-6
13. KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., MISTERKOVÁ, J., POSPÍŠILOVÁ, M.: *Vnitropodnikové účetnictví*, Praha: Trizonia, 1994. ISBN 80-855-73-31-8
14. KRÁL, B., FIBÍROVÁ, J., JANOUT, J., POSPÍŠILOVÁ, M.: *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha: Prospektrum, 1997. ISBN 80-7175-060-3
15. KRÁL, B., HOLÍNSKÁ, E., MISTERKOVÁ, J., POSPÍŠILOVÁ, M.: *Nákladové účetnictví*, Praha: VŠE, 1998. ISBN 80-7079-905-8X
16. KUPČÁK, V.: *Finanční účetnictví v lesním hospodářství*, 1. vydání, Brno: MZLU, 2000. ISBN 80-7157-444-9

17. MANN, R., MAYER, E.: *Controlling – metoda úspěšného podnikání: příručka pro tvorbu systému řízení zisku*, přel. Brčák, A. 1. vydání, Praha: 1992. ISBN 80-85603-20-9
18. MICHALČÍK, M.: *Hospodářská informatika* [online], Brno: 1999. [cit. 2006-02-21]. <<http://old.mendelu.cz/~ldf/studium/den/txt/Hosp/informatika.htm>>.
19. NEPLECHOVÁ, M., NOVÁK, J.: *Účetnictví a kalkulace nákladů v zemědělství*, Praha: Bilance, 1996.
20. NOVÁK, J.: *Kalkulace nákladů v zemědělství*, Praha: ÚZPI, 1997. ISSN 0231-9470
21. NOVÁK, J., VOJTÍŠEK, M., PICKOVÁ, A.: *Účetní a manažerské pojetí nákladů*, Praha: VÚZE, 1997. ISBN 80-85898-53-5
22. NOVÁK, J.: *Příspěvek na úhradu a jeho využití v nadpodnikové praxi*, Praha: ÚZPI, 1999. ISBN 80-7271-030-3
23. OGEROVÁ, B., FIBÍROVÁ, J.: *Řízení nákladů*, Vydání 1., Praha: HZ Editio, 1998. ISBN 80-86009-24-6
24. PETEROVÁ, J., ŽÍDKOVÁ, D.: *Kalkulace nákladů a cen*, Praha: ČZU, 2002. ISBN 80-213-0931-8
25. PÍČ, J., VINOHRADSKÝ, K., BRANICKÝ, M.: *Ekonomika zemědělských podniků*, Praha: SZN, 1984.
26. PRICE, C.: *The theory and application of forest economics*, Oxford: Basil Blackwell, 1989. ISBN 0-631-15365-9
27. RAYBURN, L. G.: *Principles of Cost Accounting – Using a Cost Management Approach*, Boston: IRWIN, 1989 Fourth Edition. ISBN 0-256-06827-5
28. RIMAILHO, E.: *Organisace výroby a kalkulace výrobní ceny*, Praha: Orbis, 1933.
29. SEKOT, W.: Die Bedeutung forstlicher Testbetriebsnetze für die Implementierung von Kostenrechnung und Betriebsvergleichen in der betrieblichen Praxis. In *From theory to Practice, Gaps and Solutions in Managerial Economics and Accounting in Forestry. International Symposium organised by Faculty of Forestry of the Czech University of Agriculture, Prague in collaboration with IUFRO, Prague May 13-15, 1999*. SISAK, L., JÖBSTL, H., MERLO, M. Praha: ČZU, 2000. P. 85-94. ISBN 80-213-0638-6
30. SCHROLL, R., JANOUT, J., KRÁL, B., KRÁLÍČEK, V.: *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*, Praha: Trizonia, 1993. ISBN 80-85573-23-7
31. SYNEK, M. et al.: *Manažerská ekonomika*, Praha: Grada, 1996. ISBN 80-7169-211-5
32. SZORÁD, D.: *Metodická východiska stanovení ceny dřeva na pni*, Brno: MZLU, 2000. Disertační práce.

33. ŠIŠÁK, L., PULKRAB, K., BUKÁČEK, J.: *Kalkulace výrobních cen sadebního materiálu pro běžné výrobní poměry na území České republiky ve středních polohách*, Praha: ČZU, 2000. Studie
34. VALDER, A., MITÁČOVÁ, I.: *Účetnictví I.*, Praha: ČZU, 2000. ISBN 80-213-0632-7
35. VALDER, A.: *Účetnictví II.*, Praha: ČZU, 2000. ISBN 80-213-0653-X
36. VYSUŠIL, J., MACÍK, K.: *Kalkulace a strukturní analýza*, Praha: Institut řízení, 1985.
37. VYSUŠIL, J.: *Střediskové hospodaření*, Praha: Institut řízení, 1992. ISBN 80-7014-043-7
38. VYSUŠIL, J.: *Optimální cena – odraz správné kalkulace*, Praha: Profess, 1996. ISBN 80-85235-17-X
39. WEINGARTL, V.: *Stručné základy lesnické ekonomiky zvláště spravovědy*, Praha: Cesta, 1946.

Dále byly použity:

<http://WWW.slp.cz>
Interní materiály ČZU ŠLP

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 4. 1	Organizační struktura Školního lesního podniku.....	52
Obr. 4. 2	Struktura výrobní režie na polesí Jevany	60
Obr. 4. 3	Struktura výrobní režie na polesí Skalice	61
Obr. 4. 4	Struktura výrobní režie na polesí Krymlov.....	61
Obr. 4. 5	Struktura nákladových druhů výrobní režie technologické v roce 2002	62
Obr. 4. 6	Výše výrobní režie na výkonech polesí Jevany (1999) v závislosti na zvolené rozvrhové základně	62
Obr. 4. 7	Postupná metoda	68
Obr. 4. 8	Přímá metoda	68
Obr. 4. 9	Vazby pomocných provozů obslužného střediska.....	69
Obr. 4. 10	Postup rozpouštění nákladů pomocných provozů	70
Obr. 4. 11	Příklad kombinace vazeb pomocných provozů	76
Obr. 4. 12	Schéma postupu rozpouštění druhotných a režijních nákladů.....	82

SEZNAM TABULEK

Tab. 4. 1	Transformační tabulka Školního lesního podniku	64
Tab. 4. 2	Transformační tabulka střediska Jevany	65
Tab. 4. 3	Schéma úplné transformační tabulky	66
Tab. 4. 4	Šachovnicová tabulka vzájemných vazeb pomocných provozů	69
Tab. 4. 5	Koeficienty režijní přírážky pomocných provozů vedených na obslužných útvarech	73
Tab. 5. 1	Kalkulace výkonu 111 – Obnova lesa na středisku Jevany provedená metodou transformačních tabulek	84
Tab. 5. 2	Kalkulace výkonu 111 – Obnova lesa na středisku Jevany provedená zjednodušenou metodou	85
Tab. 5. 3	Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Jevany	87
Tab. 5. 4	Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Skalice	87
Tab. 5. 5	Výsledné kalkulace výkonů střediska lesní výroby Krymlov	88
Tab. 5. 6	Výsledné kalkulace výkonů střediska dopravy a služeb	88
Tab. 5. 7	Výsledné kalkulace výkonů střediska pilařsko-dřevařského	89
Tab. 5. 8	Výsledné kalkulace výkonů střediska ozeleňovacího	89
Tab. 5. 9	Výsledné kalkulace výkonů střediska živočišného	89
Tab. 5. 10	Výsledné kalkulace výkonů střediska bytového	89
Tab. 5. 11	Výsledná fázová kalkulace ocenění zásob dříví dle lokalit na Školním lesním podniku v roce 2002	97
Tab. 5. 12	Rozpuštění nákladů výkonu 135 – Opravy a udržování lesních cest jako režijní položky	98

POUŽITÉ ZKRATKY

ČZU	Česká zemědělská univerzita
ČZU ŠLP	Školní lesní podnik v Kostelci nad Černými lesy České zemědělské univerzity v Praze
DHIM	drobný hmotný investiční majetek (dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný)
ES	expediční sklad
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (obecně uznávané účetní zásady)
HIM	hmotný investiční majetek (dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný)
JMP	jednomužná motorová pila
LKT	lesní kolový traktor
MN	mýtní nahodilá těžba
MÚ	mýtní úmyslná těžba
OM	odvozní místo
P	lokalita pařez
PN	předmýtní nahodilá těžba
ŠLP	Školní lesní podnik
THP	technicko-hospodářský pracovník
UKT	univerzální kolový traktor
VM	vývozní místo

PŘÍLOHY

PŘÍLOHA I

ANALYTICKÉ ÚČTY NÁKLADŮ ŠLP

Účet	Název
501 000	Spotřeba materiálu
501 020	Sp. drob. hm. majetku
501 021	Spotřeba DDHM
501 030	Knihy
501 031	Časopisy
501 080	Ochranné pomůcky a oděvy
501 201	Sp. osiv a sadby
501 202	Sp. náhradních dílů
501 203	Sp. stavebního materiálu
501 204	Sp. pneumatik
501 205	Sp. ostat. materiálu
501 208	Sp. olejů a mazacích tuků
501 209	Výkup dřeva
501 211	Sp. benzínu
501 213	Sp. nafty
501 214	Sp. topných olejů
501 215	Spotřeba materiálu
501 216	Sp. uhlí
501 219	Sp. potravin
501 220	Sp. potravin - cizí
501 221	Sp. rašeliny
501 222	Sp. nakoupených sazenic
501 223	Sp. vlastních sazenic
501 412	Ochranné pomůcky chem.
502 000	Spotřeba energie
502 012	Spotřeba el. energie
502 013	Spotřeba vody
504 200	Prodané zboží
510 000	Služby
511 000	Opravy a udržování
511 011	Opravy ostatní
511 012	Opravy budov a staveb
511 013	Opravy strojů
511 014	Opravy výpočetní techniky
511 016	Opravy a udržování aut.
512 000	Cestovné
512 011	Cestovné do limitu
512 012	Zahraniční cestovné
512 099	Cestovné daňově neuznat.
513 000	Náklady na reprezentaci
513 200	Náklady na reprezentaci služby
513 210	Náklady na reprezentaci materiál
513 220	Náklady na reprezentaci práce
513 222	Náklady na reprezentaci vl. výr.
511 290	Náklady na reprezentaci ostat.
518 000	Ostatní služby
518 002	Náklady poštovné
518 011	Pořízení DDNM
518 012	Znalecké posudky

PŘÍLOHA I

Účet	Název
518 030	Různé služby nespec.
518 031	Inzerce a konkurz
518 032	Praní prádla, čištění
518 033	Odvoz odpadků
518 035	Ostraha
518 038	Právnícké sl., poradenství
518 040	Náklady na poštovné
518 041	Telefony
518 043	Poplatky za rozhlas a TV
518 050	Leasing
518 051	Naj. plac. organiz.
518 060	Školení
518 200	Ost. sl. žel. dopravy
518 209	Ostatní služby
518 210	Přibliž. dř. cizími - 1
518 211	Ostatní služby
518 215	Přibliž. dř.cizími - 5
518 222	Ost. sl. sil. dopravy
518 230	Ost. sl. požární ochrany
518 240	Ost. sl. inv. vl. rež.
518 290	Ost. sl. ost. přepravy
518 632	Náhrady za použ. traktoru
518 633	Náhrady za LKT
518 651	Náhrady za použ. JMP
518 660	Náhrady vlast. nářadí
521 000	Mzdové náklady
521 211	Mzdy dělnické
521 213	Prémie dělnické
521 214	Odměny dělnické
521 215	Mzdy doplňkové dělnické
521 218	Naturálie dělnické
521 251	Mzdy THP
521 253	Prémie THP
521 254	Odměny THP
521 255	Mzdy doplňkové THP
521 258	Naturálie THP
521 260	Čas. rozlišení mezd
521 280	Mzdové náklady odstupné
521 290	Mzdy OON
524 000	Zákonné soc. pojištění
524 010	Zákonné soc. pojištění
524 020	Zákonné zdr. pojištění
524 030	Zák. úraz. pojištění
527 000	Zák. soc. náklady
527 012	Příspěvky stravování zam.
528 010	Ostatní soc. náklady
528 020	Ost. soc. náklady úraz.
531 011	Daň silniční
532 001	Daň z nemovitosti
538 000	Ostatní daně a poplatky
538 011	Poplatky

PŘÍLOHA I

Účet	Název
538 012	Povinné ručení
538 013	Dálniční známky
538 240	Daň z převodu nemovitostí
538 280	DPH doměrek min. léta
538 281	Doměrek daň silniční
538 282	Doměrek daň z nemovitostí
538 283	Doměrek daň dědická
538 284	Doměrek daň z převodu nemovitostí
538 286	Doměrek. daně spotřební
541 001	Smluvní pokuty a penále
541 099	Sml. pok. a ur. neuznané
542 001	Ostatní pokuty a penále
542 099	Ostatní pokuty neuznané
543 001	Odpis nedobytné pohledávky
543 099	Odpis ned. pohl. neuznané
544 001	Úroky
545 001	Kurzové ztráty
546 001	Dary
548 011	Manka a škody
548 012	Manka, škody přesah. náhradu
549 000	Jiné ostatní náklady
549 070	Člen. přísp. tuzem.
549 080	Jiné ostatní náklady
549 083	Technické zhodnocení DHM
549 084	Pojištění majetku
549 086	Havarijní poj. autoparku
549 090	Bankovní poplatky
549 095	Bank. poplatky neuznat.
549 099	Znečištění ovzduší
549 334	DPH neroz. 5%
549 335	DPH neroz. 22%
551 000	Odpisy DN a H majetku.
551 200	Odpisy majetku
551 210	ZH likv. inv. majetku
552 001	Zůst. cena DN a DHM
554 001	Prodaný materiál
556 000	Tvorba rezerv
556 210	Tvorba zák. rezerv pěst. č.
556 220	Tvorba zák. rezerv na opravy
559 000	Tvorba opr. polož.
559 011	Tvorba opr. polož.
591 001	Daň z příjmu
595 001	Dod. odvod daně z příjmu
599 000	Vnitropodnikové náklady
599 611	Práce zalesňovacích strojů
599 619	Práce ost. mech.
599 621	Práce štípačky
599 624	Práce odvětvovacích strojů
599 632	Práce traktorů přibliž.
599 633	Práce LKT
599 634	Práce traktorů

PŘÍLOHA I

Účet	Název
599 641	Práce nákladních aut
599 642	Práce traktorů ostat.
599 647	Práce osobních aut
599 649	Práce dodávkových aut
599 651	Práce JMP
599 663	Práce nakl. UN 053
599 669	Práce nakl. ostat.
599 691	Práce mech. dílny
599 692	Práce el. dílny
599 693	Práce díl. dřevař.
599 694	Práce díl. oprav JMP
599 695	Náklady kotelny

PŘÍLOHA II

STRUKTURA REŽIJNÍCH NÁKLADŮ ŠLP

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
700 Výrobní režie technologická	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. náhradních dílů	222 141	18 363		2030	35820		
Sp. staveb. materiálu	666			21567			
Sp. pneumatik	4 966			5840			
Sp. ostat. materiálu	70 059	60 912	62772	58034	87470	108210	97766
Spotřeba uhlí	756			8288	16370	13850	4709
Sp. drob. majetku	90 799	111 570	156939	147726	818110	6490	28057
Spotřeba DDHM						242340	91289
Časopisy						430	
Ochranné pomůcky, oděvy						3100	
Sp. el. energie	23 573		5899	4679	17480	33900	30505
Sp. olejů a m. tuků	14						
Opravy budov, stav.							17200
Opravy ostatní						1430	
Opravy výpočetní techniky						25500	1280
Cestovné do limitu	631 092	607 486	600295	633523	628840	571420	579918
Zahraniční cestovné						29850	26135
Telef. nákl.	241 063	334 128	333971	342216	359900	425830	399376
Náklady na poštovné	15 665	22 683	17461	35529	15070	26080	31241
Pořízení DDNM						15000	
Sp. dr. nehm. majetku		141 311	12007				
Ostatní služby	17 613	31 025	349442	42025	47410		
Různé služby nespec.						39650	32039
Odvoz odpadků						510	15687
Naj. plac. org.							1207985
Ostraha						20570	20570
Poplatky za rozhlas a TV						900	975
Školení							4100
Ostatní služby			25273			24220	30658
Ost. sl. nájemné	2 327 010	2 327 010	1216242	1233610	1227880	1212400	
Náhrady vlast. nářadí	19 566	20 018	15863	18335	17220	14440	3411
Náhrady za použ. JMP				136			
Ostatní služby	53 291	42 789		6217	8160		
Mzdy dělnické	295 409	240 742	259824	275213	311650	325900	344436
Prémie dělnické	102 916	105 472	100271	52591	65700	51110	60359
Odměny dělnické	138 698	89 064	69785	77788	93360	67550	643694
Mzdy doplňkové dělnické	2 340 673	2 606 295	2560258	2724573	2949410	3019030	2887372
Naturálie dělnické	249 439	267 566	254235	254272	255860	247280	248189
Mzdy THP					5000		
Čas rozliš. mezd	130 000			395000	-368460		
Mzdy OON					500		
Zák. úraz. pojištění						248700	246079
Zákonné soc. pojištění		849933	1419462	1561332	946890	959340	1349176
Zákonné zdr. pojištění		276970	471767	521800	311340	323690	
Ost. soc. nákl. úraz						120950	58611
Daň silniční	675	100	375	200	10	230	250
Doměrek k dani silniční	3 209						
Daň z nemovitosti	53 347	53 280	57318	57318	56020	54170	54696
Poplatky	1 100	100	5793	4220	5600	100	1280
Daň z převodu nemov.	89 160		225020	15890	150	13260	
Kurzové ztráty	199	3 596	449		340		549
Člen. přisp. tuzem.						2000	
Pojištění majetku						204470	197348
Jiné ostat. náklady	303 375	351 813	362687	414955	456590		
Jiné ostat. náklady				18950	26400		
Odpisy majetku	51 518	35 817	76628	351429	368170	384670	362758
EXTERNÍ NÁKLADY	7 477 992	8 598 043	8 660 036	9 285 286	8 764 260	8 838 570	9 077 698
Práce traktorů přiblíž	489						
Práce traktorů ostat.							1200
Práce dodávkových aut							1736
Práce nákladních aut	840						460
Práce osobních aut	3 000			15546		19100	
Práce mech. dílny							1620
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	4 329	0	0	15 546	0	19 100	5 016
Zm. stavu dříví	4 260		6833	14651			
Zm. stavu řeziva	6 460	4 740	237	2162	280		
ZMĚNA STAVU ZÁSOB	10 720	4 740	7 070	16 813	280	0	0
700 celkem	7 493 041	8 602 783	8 667 106	9 317 645	8 764 540	8 857 670	9 082 714
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
701 Opravy budov dělnických	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. náhradních dílů	22 813	358		18434	89080		
Sp. staveb. materiálu	96 555	984	3938	3307	2400	41210	100243
Sp. ostat. materiálu	45 551	33 676	26063	27344	49780	35660	78234
Sp. benzínu	610						
Sp. olejů a m.tuků			72				
Sp. drob. hm. majetku	65 597	22 897			6150		
Sp. el. energie						4680	
Opravy budov, stav.	3 227 938	2 825 675	4942854	1169792	1846330	6250530	1851357

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Opravy ostatní							5908
Různé služby naspec.						43040	17955
Odvoz odpadků						11630	11387
Ostraha							5000
Ostatní služby	124 829	161 056	83972	169149	659640	33500	137324
Ost. sl. sil. dopravy							10303
Ost. sl. požár ochrany.				10714			
Náhrady vlast. nářadí							1273
Náhrady za použ. JMP	1 229	540		1931	2570	5440	
Ostatní služby	27 352	40 102	29540	45008	62410		
Mzdy dělnické	61 469	39 346	60649	20560	18100	26110	19788
Prémie dělnické	19 179	10 243	14295	5205	4370	4710	120
Odměny dělnické	26 106	15 552	13254	6362	5920	4270	5000
Mzdy doplňkové dělnické			3780				
Zákonné soc. pojištění		16942	20466	6182	7380	7380	8691
Zákonné zdr. pojištění		5743	7084	2139	2550	2560	
Poplatky		2 100	2100	250	12600		350
Znečištění ovzduší						30700	31300
Odpisy majetku	398 856	404 792	409032	409032	409030	382090	1127615
ZH likv. inv. majetku.					365220		
EXTERNÍ NÁKLADY	4 120 083	3 582 006	5 619 100	1 897 411	3 545 533	6 885 514	3 413 853
Práce nákladních aut	260	5 600	1320	3600	2180		21920
Práce dodávkových aut		46	440	90		360	294
Práce mech. dílny	1 170	19 530	5625	4030	4320	6120	19440
Práce el. dílny	1 792		2430		550	2160	19090
Práce truhlárny	720						
Práce dílny oprav JMP		100	2800	110			
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	3942	25 276	12615	7830	7050	8640	60744
Zm. stavu dříví	17 039	37 432	29890	19646	31920	24970	
Zm. stavu řeziva	22 165	2 640	14600	0	126220	111410	
ZMĚNA STAVU ZÁSOB	39 204	40 072	44 490	19 646	158 140	136 380	0
701 celkem	4 163 229	3 647 354	5 676 205	1 924 887	3 710 723	7 030 534	3 474 597
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
704 Doprava pracovníků	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Cestovné do limitu	692 110	619 604	575888	595544	601320	591040	441112
Náhrady vlast. nářadí			409				
Náhrady za použ. JMP					60		
Mzdy dělnické				10			775
Mzdy doplňkové dělnické			5122				
Zákonné soc. pojištění			1331				270
Zákonné zdr. pojištění			460				
EXTERNÍ NÁKLADY	692 110	619 604	583 210	595 554	601 380	591 040	442 157
Práce nákladních aut			800				
Práce osobních aut	52 144	22 601	42707	16899	71190	39220	31968
Práce dodávkových aut		32 775	260	14449	17580	19560	24124
Práce autobusu	44 400						
Práce mech. dílny							1440
Práce dílny oprav JMP							2080
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	96544	55376	43767	31348	88770	58780	59612
704 celkem	788 654	674 980	626 977	626 902	690 150	649 820	501 769
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Výkon 705 - Přesun mech. pr.	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Práce nákladních aut		720					
705 celkem		720					
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
706 MTZ polesí	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. el. energie							
Ost. sl. sil. dopravy						7600	
Prémie dělnické							800
Zákonné soc. pojištění							278
EXTERNÍ NÁKLADY						7600	1078
Práce nákladních aut				5400	4410	3150	3680
Práce osobních aut	3 511	3 411	3600			9280	4614
Práce mech. dílny							540
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	3511	3411	3600	5400	4410	12430	8834
706 celkem	3511	3411	3600	5400	4410	20030	9912
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
708 Propagace středisek	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu				2666	24510	41980	25164
Sp. drobného majetku					11980		
Nákl. poštovní					12550		23086
Inzerce a konkurz						130230	23546
Ostatní služby				31500	23960		
Náj. plac. organiz.							62153
Ost. sl. sil. dopravy					1580		
Ostatní služby nájemné				26820	47690		
Poplatky				2000			390
EXTERNÍ NÁKLADY	0	0	0	62986	122270	173330	134339
708 celkem	0	0	0	62986	122270	173330	134339

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
709 Knihy polesí a středisek	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu				241	1020	380	427
Knihy						2500	470
Časopisy							1111
EXTERNÍ NÁKLADY	0	0	0	241	1020	2880	2008
709 celkem	0	0	0	241	1020	2880	2008
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
710 Spotřeba ochranných oděvů	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. drobného majetku							32399
Sp. ostat. materiálu	597	2 389	11528	2762	1500		761
Sp. ochranných oděvů	207 073	243 056	201690	191341	189990	193930	175879
EXTERNÍ NÁKLADY	207670	245445	213218	194103	191490	193930	209039
710 celkem	207670	245445	213218	194103	191490	193930	209039
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Výkon 712 - Kancelářské náklady	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu							16828
Nákl. poštovné							1989
EXTERNÍ NÁKLADY							18817
712 celkem							18817
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
715 Požární ochrana	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu				1719	350		
Ostatní služby				94337			
Ostatní služby požární ochrany				0	69260	73050	69632
EXTERNÍ NÁKLADY				96056	69610	73050	69632
715 celkem				96056	69610	73050	69632
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
730 Režie venkovních THP	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	2 671	750	1120	20126	360	830	148
Spotřeba uhlí	2 253	7 245	6450				
Sp. el. energie	58 885	55 581	43084	34152	39340	26190	61341
Cestovné do limitu	267 519	268 287	199209	185469	272010	274260	238120
Poplatky za rozhlas a TV	444	222	4541	444	440	440	468
Ostatní služby	2 571						
Mzdy dělnické	12 936	13 458	14976	10850	14170	15920	9560
Prémie dělnické	3 240	3 018	3000	1662	2530	2760	1722
Odměny dělnické	4 912	4 288			3970	3060	
Mzdy THP	2 973 014	3 301 402	3417245	3510214	3822360	4095390	4171245
Prémie THP	973 090	953 065	1008567	1168044	1085020	1086760	1222087
Odměny THP	1 407 554	1 384 551	1286237	1046443	1318340	994390	1126705
Mzdy doplňkové THP	468 480	567 856	524406	562647	518610	662590	533390
Naturálie THP	62 608	73 490	68619	67694	65380	69550	61908
Čas. rozlišení mezd		4 000		-369383	245000	-245000	280000
Zákonné soc. pojištění		1722234	1687871	1700454	1806940	1831210	2533539
Zákonné zdr. pojištění		596158	584260	588029	625270	634290	
Ostatní soc. nákl. úraz						4080	
EXTERNÍ NÁKLADY	6 240 177	8 955 605	8 849 585	8 526 845	9 819 740	9 456 720	10 240 233
Změna stavu dříví	5 836	2 432	5836		5840		
ZMĚNA STAVU ZÁSOB	5 836	2 432	5 836	0	5 840	0	0
730 celkem	6 246 013	8 958 037	8 855 421	8 526 845	9 825 580	9 456 720	10 240 233
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
734 Doprava THP venkovních	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Mzdy dělnické							775
Zákonné soc. pojištění							270
EXTERNÍ NÁKLADY							1045
Práce osobních aut	429 297	510 653	432665	373479	362220	284510	121968
Práce dodávkových aut		14 175	12920	98727	26580	36950	17459
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	429 297	524 828	445 585	472 206	388 800	321 460	139 427
734 celkem	429 297	524 828	445 585	472 206	388 800	321 460	140 472
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
737 Uniformy THP venkovních	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	126 899	185 105	76340	213484	98040	73690	89 235
Sp. drobného hm. majetku				5343			
EXTERNÍ NÁKLADY	126 899	185 105	76 340	218 827	98 040	73 690	89 235
737 celkem	126 899	185 105	76 340	218 827	98 040	73 690	89 235
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
749 Zúčtování režijních výrob	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Práce ost. mech.		66676		35932	28560	48810	37193
Práce nákladních aut		855595		356902	-393990	-141010	-33123
Práce osobních aut					-77650	60410	-210813
Práce dodávkových aut					11340	27820	
Práce autobusu		29359					
Práce mech. dílny				209255	120450	8640	170731
Práce el. dílny		52390			12540	-2180	
Práce dílny oprav JMP					26180	930	47066
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	0	1004020	0	602089	-272570	3420	11054
749 celkem	0	1004020	0	602089	-272570	3420	11054

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
751 Školení středisek	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Školení						50680	23 049
Ostatní služby				26695	56740	11800	
Poplatky				800			
EXTERNÍ NÁKLADY				27495	56740	62480	23049
751 celkem				27495	56740	62480	23049
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
760 Potřeby pracovníků od. 75	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu		245					
Sp. ochran. oděvů		8544		8469	18150	2240	
EXTERNÍ NÁKLADY		8789		8469	18150	2240	
760 celkem		8789		8469	18150	2240	
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
780 Režie THP 75	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Mzdy THP	136 273	168 798	178099	185630	181880	79550	
Prémie THP	72 456	49 507	73531	79140	67850	37570	
Odměny THP	117 792	112 866	109394	88669	101890	17890	
Mzdy doplňkové THP	37 045	58 734	53600	44330	73820		
Naturálie THP	3 843	3 708	4636	4636	4640		
Zákonné soc. pojištění			69250	105359	111820	35100	
Zákonné zdr. pojištění			23972	36468	38700	12150	
EXTERNÍ NÁKLADY	367 409	393 613	512 482	544 232	580 600	182 260	
780 celkem	367 409	393 613	512 482	544 232	580 600	182 260	
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
800 Správní režie všeobecná	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. náhradních dílů				254			
Sp. ostat. materiálu	32 082	21 988	98928	29 686	34520	69970	92888
Sp. ochran. oděvů				338	720		
Sp. el. energie							66852
Sp. olejů a m. tuků	162	162					
Sp. benzínu							139
Sp. drobného majetku	150 444	52 050	685933	386 822	9890	3020	32415
Spotřeba DDHM						37340	211801
Knihy						940	-400
Časopisy						9080	
Sp. ochranných oděvů						1160	4780
Spotřeba materiálu						5650	
Sp. staveb. materiálu							58
Sp. nak. sazenic		450					
Opravy budov, stav.							1141
Opravy ostatní						26500	
Opravy výp. techniky						21380	42872
Opravy strojů	21 925	13 444			5680	2750	
Zahraniční cestovné						22640	
Cestovné do limitu	73 174	65 191	62358	88 425	63070	32120	33443
Sp. dr. nehm. majetku		64 699	27310		41000		
Různé sl. nespec.						7130	425
Znalecké posudky							9650
Právnícké sl.,porad.						91980	98540
Telef. náklady		367	14162				
Nákl. na poštovné							4735
Poplatek za rozhlas a TV						440	468
Inzerce a konkurz							3000
Naj. plac. organiz.						104000	8000
Ostatní služby	63 639	315 670	362290	368470	293100	119220	204068
Ost. sl. požární ochrany							2992
Ost. sl. sil. dopravy			57	1 376			
Ost. sl. ost. přepravy		34 327			73890		2159
Ost. sl. nájemné	8 000	8 000	8000	8000	24000		
Odvoz odpadků							8804
Ostatní služby	10 730	12 425	14256	3 431	23000		
Mzdy dělnické	231 739	230807	239864	276 479	295300	334400	362480
Prémie dělnické	11 841	8562	19278	18 831	22580	25920	21369
Odměny dělnické	73 799	75584	43148	68 638	83780	73290	55377
Mzdy doplňkové dělnické	1 428	2481	915	1 324			
Mzdy THP	2484348	2626012	2849201	2 857 050	2675800	2645800	3469293
Prémie THP	1008899	1326977	1533165	1 572 094	1496190	1762260	1645411
Odměny THP	678508	685983	712269	575 008	603390	456640	613914
Mzdy doplňkové THP	474016	422225	460157	481 763	410100	524710	428496
Naturálie THP	28008	32909	32909	31 055	29200	29200	33142
Čas. rozlišení mezd	-117 206	-4000	23866	-125 617	123460	-455000	220000
Zákonné úraz. pojištění						44620	47686
Zákonné soc. pojištění		1389396	1523202	1 596 361	1473610	1524080	2388323
Zákonné zdr. pojištění		467344	515161	529 899	484420	513720	

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Daň silniční	150	25	25	500	50	80	50
Poplatky	34 181	107 910	37373	38 516	54860	8880	27150
Daň z přev. nemovitostí				77 375	364110	3830	22437
Kurzové ztráty	10 674	65 877	13518	11 848	132720	687020	656647
Člen. přisp. tuzem..						9500	5000
Pojištění majetku						200	
Jiné ostatní náklady	33 503	38 977	40526	56 827	50770		
Jiné ostatní náklady	161						
Odpisy majetku	171 961	184 339	269968	251 970	249610	211540	216201
ZH likv. inv. majetku			83375				
EXTERNÍ NÁKLADY	5488165	8252181	9673215	9208725	9120823	8958014	11043811
Práce dodávkových aut	1 170	750	580	510		20	308
Práce nákladních aut	2 080	3 640					6900
Práce LKT		83 017					
Práce autobusu		4 500					
Práce mech. dílny		-1890		1690	640		5940
Práce el. dílny	280			855			47150
Náklady kotelny	220 045	318 769	334469	271615	463900	1065030	476592
Práce dílny oprav JMP			600	880			
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	223 575	408 786	335 649	275 550	464 540	1 065 050	536 890
800 celkem	5 711 740	8 660 967	10 008 864	9 484 275	9 585 363	10 023 064	11 580 701
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
801 Údržba zámku	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. náhradních dílů	316	54	147	166		30	
Sp. staveb. materiálu	464	545	1811	2468	4500	2360	337
Sp. ostat. materiálu	14 613	18 607	17268	7940	16870	18210	13887
Sp. olejů a m. tuků	636		113				
Sp. benzínu	111	51	396	474	170	140	162
Sp. drob. hm. majetku	3 503	19 605	3489	6691	5830	1310	
Sp. el. energie	50 371	131 017	65941	42701	26330	44420	29547
Spotřeba vody		1500	1700	2928	1410	4200	4200
Spotřeba vlast. sazenic		874					
Opravy ostatní						510	12067
Opravy budov, stav.	142 691	408 473	2311	490303	11790	88100	8693
Ostatní služby nespec.						490	
Odvoz odpadků						4910	5456
Ostatní služby	1 433	18 346	38053	34640	1150		
Různé služby nespec.							220
Ost. služby požární ochrany					15520	10910	1791
Ostat. sl. sil. dopravy	460		1400	3500			
Ostatní služby	5 995	9 610	2499	5618	5270		
Mzdy dělnické	23683	38937	99599	26154	19760	29050	5649
Prémie dělnické	5363	6973	21813	6438	5760	8470	1188
Odměny dělnické	8749	14348	20599	7556	6730	10100	
Zákonné soc. pojištění		14982	27417	8473	8380	12380	2383
Zákonné zdr. pojištění		5053	9230	2933	2890	4290	
Poplatky	851	1473	1012	1357			
Odpisy majetku	5 640	5 640	5640	5640	15070	5640	5640
Zůstatková cena DN a DHM					162280		
EXTERNÍ NÁKLADY	264879	696088	320438	655980	309710	245520	91220
Práce ost. mech.							17594
Práce nákladních aut	2 080		10640	4950	8800	7650	
Práce dodávkových aut	375	1545	1380	370	920	330	322
Práce nakladačů ostat.			1600				
Práce mech. dílny	810	1785	3375	4030	7360	540	
Práce el. dílny	11 736	17 570	30690	20705	21010	14890	53705
Práce dílny oprav JMP			3200	8250	1650		
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	15001	20900	50885	38305	39740	23410	71621
Zm. stavu řeziva					1330		
ZMĚNA STAVU ZÁSOB					1330		
801 celkem	279880	716988	371323	694285	350780	268930	162841
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Výkon 802 - Ostatní náklady režie zámku	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. osiv a sadby	1 720						
Sp. náhradních dílů	905		360				
Sp. staveb. materiálu	1 017	1625	5421	1358			315
Sp. ostat. materiálu	15 549	23 547	15233	15938			32673
Sp. benzínu	239	394	505	1452			267
Sp. drob. hm. majet.	11 727		814	997			974
Spotřeba vlast. sazenic		2 926					
Sp. el. energie	115 422	56 136	90917	102708			109244
Spotřeba vody		3 500	3700	5067			
Opravy budov, stav.	477 756	88 009	7736	39594			8459
Různé služby nespec.							620
Praní prádla, čist.							8389
Odvoz odpadků							4700

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Ostatní služby	4 404	65 514	29653	101412			275766
Ost. sl. požární ochrany							4264
Ost. sl. sil. dopravy	1 538		300				
Ost. sl. ost. přepravy	882 077	887 812	1038635	812665			1199701
Ostatní služby	22 020	11 671	8369	13862			
Mzdy dělnické	80 009	59 888	50031	69196			108302
Prémie dělnické	15 657	11705	21205	21344			26664
Zákonné soc. pojištění		18614	18521	23540			
Zákonné zdr. pojištění		6443	6411	8148			43912
Poplatky	2 849	3927	3388	4543			
EXTERNÍ NÁKLADY	1 634 888	1 243 711	1 303 200	1 223 826			1 826 255
802 celkem	1 634 888	1 243 711	1 303 200	1 223 826			1 826 255
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
803 Doprava THP ústředí	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Práce osobních aut	310 368	285993	343410	346 395	532930	415500	571 378
Práce dodávkových aut	79 950	55184	72360	81 790	68980	39630	27 364
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	390 318	341 177	415 770	428 185	601 910	455 130	598 742
803 celkem	390 318	341 177	415 770	428 185	601 910	455 130	598 742
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
806 Náklady pořízení MTZ	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu			78	2 654	230	110	447
Sp. el. energie	8 070	2 041	4450	1 308	1300	1550	1 517
Opravy budov, stav.				0	0	2120	
Ostatní služby nespec.				0	0	570	
Ostatní služby	6 402	5 709	13088	2 201	20	10	
Ost. sl. sil. dopravy		935					
Ost. služby požární ochrany				0	1170		
Ostatní služby				0	670		
Mzdy dělnické				268			
Prémie dělnické				85			
Zákonné soc. pojištění				91			
Zákonné zdr. pojištění				31			
EXTERNÍ NÁKLADY	14472	8685	17616	6638	3390	4360	1964
Práce nákladních aut	18 900	29240	49900	42 550	28420	26550	26 220
Práce osobních aut	117 772	113025	162974	189 948	128150	123370	145 032
Práce dodávkových aut	16 242	17658	5020	3 310	2800	200	616
Práce mech. dílny	12 600	14243	12875	12 220	22240	29880	26 640
Práce el. dílny	1 655	2123	180	2 090	2090	2040	3 910
Práce dílny oprav JMP	2 340	12000	15300	14 850	11220	15260	2 080
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	169 509	188 289	246 249	264 968	194 920	197 300	204 498
806 celkem	183 981	196 974	263 865	271 606	198 310	201 660	206 462
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
807 Občerstvení a dary	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Náklady na reprezentaci materiál	32 111	29568	41760	69 371	77140	27280	31649
Náklady na reprezentaci služby	1 128				2750		6136
Náklady na reprezentaci vl. výr.	26 265	27761	43110			21170	40649
EXTERNÍ NÁKLADY	59 504	57 329	84 870	69 371	79 890	48 450	78 434
807 celkem	59 504	57 329	84 870	69 371	79 890	48 450	78 434
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
808 Propagace	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu		64 841		11670	66890		250795
Inzerce a konkurz						153070	179334
Ostatní služby	20 119	23 400	81736	77842	93770		
Poštovní náklady		8 294					
Poplatky	364			365			
Mzdy dělnické		1 180					
EXTERNÍ NÁKLADY	20483	97715	81736	89877	160660	153070	430129
808 celkem	20483	97715	81736	89877	160660	153070	430129
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
809 Knihy, časopisy	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	58 488	70 876	73372	63 855	65250	1180	3384
Knihy						7090	26179
Časopisy						54790	45035
Školení						2750	
Ostatní služby					16280		
Kurzové ztráty							
EXTERNÍ NÁKLADY	58 488	70 876	73 372	63 855	81 530	65 810	74 598
809 celkem	58 488	70 876	73 372	63 855	81 530	65 810	74 598
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
810 Uniformy THP	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	65 164	94 875	45965	127 565	86370	72120	104 704
EXTERNÍ NÁKLADY	65 164	94 875	45 965	127 565	86 370	72 120	104 704
810 celkem	65 164	94 875	45 965	127 565	86 370	72 120	104 704

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
812 Kancelářské náklady	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	50 736	87429	93141	63 638	74830	80010	48 169
Sp. drob. hm. majetku					560		
Telefon. náklady	269 122	303475	312364	356 538	271530	250170	210 498
Poštovní náklady	34 732	31301	37185	29 537	28650	30990	33 756
Mzdy doplňkové dělnické		1770					
EXTERNÍ NÁKLADY	354 590	423 975	442 690	449 713	375 570	361 170	292 423
812 celkem	354 590	423 975	442 690	449 713	375 570	361 170	292 423
815 Požární ochrana	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	1 746				490		
Ostatní služby	128 638	132166	77060	26930			
Os.sl. požární ochrany					14530	21650	15961
Ost. sl. silniční dopravy							
Mzdy dělnické		1200	1 100				
Odměny dělnické		375	183				
Zákonné soc. pojištění		410	286				
Zákonné zdr. pojištění		139	99				
EXTERNÍ NÁKLADY	130 384	134 290	78 728	26 930	15 020	21 650	15 961
815 celkem	130 384	134 290	78 728	26 930	15 020	21 650	15 961
821 Odvoz dřeva z ES	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu		916					
Mzdy dělnické	6 852			6 658			
Prémie dělnické	1 340			1 932			
Odměny dělnické	2 467			1 991			
Zákonné soc. pojištění				2 233			
Zákonné zdr. pojištění				773			
EXTERNÍ NÁKLADY	10659	916		13587			
Práce nákladních aut	532 450	491 390	658880	356450	307610	212590	314 560
Práce dodávkových aut			140				
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	532 450	491 390	659 020	356 450	307 610	212 590	314 560
821 celkem	543 109	492 306	659 020	370 037	307 610	212 590	314 560
822 Nakládání dříví na vagóny	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	16323		4941		1650	2010	
Mzdy dělnické	6165	7080	9060	3 749	1860		
Prémie dělnické	895	796	1510	648	510		
Odměny dělnické	2127	2461	1754	1 019	630		
Zákonné soc. pojištění		2688	2748	1 143	780		
Zákonné zdr. pojištění		912	951	395	270		
EXTERNÍ NÁKLADY	25510	13937	20964	6954	5700	2010	
Práce dodávkových aut	930	840	580				
Práce nákladních aut	9 640	13420	7200		2450		
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	10570	14260	7780		2450		
822 celkem	36080	28197	28744	6954	8150	2010	
825 Ostatní odbytové náklady dříví	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu		1 062	2906	165 611	84210	146130	208045
Znalecké posudky						8700	8700
Ostatní služby	10 722	9 413	8915	8880	8700	360	720
Ost. sl. sil. dopravy	1 175 004	3405173	4305451	3 298 479	3178570	3411610	2800920
Ostatní služby		8700					
Poplatky	5 525	2727					
Jiné ostatní náklady		537					
EXTERNÍ NÁKLADY	1191251	3427612	4317272	3472970	3271480	3566800	3018385
Práce nákladních aut							920
Práce ost. mech.			54000	56 211		7300	
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY			54000	56211		7300	920
Změna stavu řeziva			56400	264000	604330		
ZMĚNA STAVU ZÁSOB			56400	264000	604330		
825 celkem	1191251	3427612	4427672	3793181	3875810	3574100	3019305
826 Odbytové náklady	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Jiné ostatní náklady	132 209						
Sp. náhradních dílů		375		1379			
Sp. ostat. materiálu	7 486	7 528		6600		79830	9679
Znalecké posudky						4110	51015
Právnícké .sl., porad.							7639
Různé sl. nespéc.						24380	
Ostatní služby	59 252		500		1680	8880	28655
Ost. sl. žel. dopravy	1 057 241	724623	544931	90244	10900	63030	
Ost. sl. sil. dopravy	14 342	164980	68514	21400	140250	266330	588601
Ostatní služby		1310					
Poplatky							1057
Člen. příspě. tuzem.							4000
Mzdy dělnické	1 002	1883					
Prémie dělnické	282	728					

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Odměny dělnické	387	816					
Ostatní pokuty a penále	300	890					
EXTERNÍ NÁKLADY	1 274 500	905 133	615 946	121 625	154 833	448 564	692 651
Práce ost. mech.	98 113						
Práce nákladních aut	2 129 670	50194	1927880	1273000	1701890	1817700	2159040
Práce nákladních aut ostat.		1888000				28680	
Práce nakl. UN 053	2 963						
Práce nakl. ostat.	15 015						
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	2 245 761	1 938 194	1 927 880	1 273 000	1 701 890	1 846 380	2 159 040
826 celkem	3 520 261	2 843 327	2 543 826	1 394 625	1 856 723	2 294 944	2 851 691
851 Vzdělávání dospělých	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. ostat. materiálu	34746	20274		16137		17140	
Školení						57980	54713
Cestovné do limitu	7520				19170		
Ostatní služby	32719	90229	11549	57276	99350	4600	16017
Ostatní služby			74011				
Ost. sl. sil. dopravy	1400				16700		
EXTERNÍ NÁKLADY	76385	110503	85560	73413	135220	79720	70730
851 celkem	76385	110503	85560	73413	135220	79720	70730
852 Vzdělávání mládeže	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Ostatní služby				108305	96550	81920	105644
Příspěvky stravování zam.						54070	
EXTERNÍ NÁKLADY				108305	96550	135990	105644
852 celkem				108305	96550	135990	105644
853 Zdravotní péče/Závodní stravování	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Příspěvky stravování zam.	380 458	284223	268176	267478	245430	192110	238705
EXTERNÍ NÁKLADY	380 458	284 223	268 176	267 478	245 430	192 110	238 705
853 celkem	380 458	284 223	268 176	267 478	245 430	192 110	238 705
Výkon 857 - Sport. činnost	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Jiné ostatní náklady	216						
EXTERNÍ NÁKLADY	216						
857 celkem	216						
Výkon 861 - Nábor pracovníků	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Inzerce a konkurz							1 464
Ostatní služby	550	9 671					
Ostatní služby	1 650						
EXTERNÍ NÁKLADY	2 200	9 671					1 464
861 celkem	2 200	9 671					1 464
879 Civilní služba	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Cestovné do limitu				1764	9870	840	
Mzdy OON				2500	11500	3630	
Zákonné soc. pojištění				130			
Zákonné zdr. pojištění				45			
Ostatní soc. náklady				9074	62640	23700	
Jiné ostatní náklady		35 676	71 196	6024			
EXTERNÍ NÁKLADY		35676	71196	19537	84010	28170	
879 celkem		35676	71196	19537	84010	28170	
Výkon 912 - Prodej mat i DK	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Sp. olejů a m .tuků			399				
Prodaný materiál	3 644 607	527001	213597	299101	778580	325900	353 893
Prémie dělnické		3378					
Odměny dělnické		3699					
Zákonné soc. pojištění		1841					
Zákonné zdr. pojištění		611					
EXTERNÍ NÁKLADY	3 644 607	536 530	213 996	299 101	778 580	325 900	353 893
912 celkem	3 644 607	536 530	213 996	299 101	778 580	325 900	353 893
Výkon 913 - Prodej mat. zásob - JMP	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Prodaný materiál		144795	179184	224124	220390	156300	150987
Prémie dělnické		8463					
Zákonné soc. pojištění		2200					
Zákonné zdr. pojištění		761					
EXTERNÍ NÁKLADY		156219	179184	224124	220390	156300	150987
913 celkem		156219	179184	224124	220390	156300	150987
Výkon 921 - Vyřazení DHM -likvid.	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
ZH likv. inv. majetku							20344
EXTERNÍ NÁKLADY							20344
921 celkem							20344

PŘÍLOHA II

Struktura režijních nákladů	Rok						
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Výkon 923 - Vyřazení DHM - prodejem	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Zúst. cena DN a DHM					184380		
EXTERNÍ NÁKLADY					184380		
921 celkem					184380		
Výkon 981 - Úroky	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Jiné ostatní náklady	1 530	2 809					
EXTERNÍ NÁKLADY	1 530	2 809					
981 celkem	1 530	2 809					
Výkon 982 - Manka na ob. pr	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Manka a škody	12 170		33658		4330	66570	67418
Zm. st. manka a šk.	9 386	17 948	28996				
EXTERNÍ NÁKLADY	21 556	17 948	62 654		4 330	66 570	67 418
982 celkem	21 556	17 948	62 654		4 330	66 570	67 418
Výkon 983 - Odstraňování škod	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Manka a škody	15 489 831						
EXTERNÍ NÁKLADY	15 489 831						
921 celkem	15 489 831						
Výkon 984 - Pokuty a penále	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Ostat. pokuty a penále	3 203	1 100	4466	206000	70140		
EXTERNÍ NÁKLADY	3 203	1 100	4 466	206 000	70 140		
984 celkem	3 203	1 100	4 466	206 000	70 140		
Výkon 988 - Odpis pohl. daňově uznatelné	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Odpis ned. pohl.	1418471	1075184	626800	164375	274 846	732044	
Tvorba opr. položek	266339	661044	751197	705554	478 878	243516	183838
EXTERNÍ NÁKLADY	1 684 810	1 736 228	1 377 997	869 929	753 724	975 560	183 838
988 celkem	1 684 810	1 736 228	1 377 997	869 929	753 724	975 560	183 838
Výkon 989 - Ostatní náklady vynaložené	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Ostatní služby		8 880	792	14100			
Odpis ned. pohl. neuз.							58701
Kurzové ztráty	119359	205 102	590943				
Jiné ost. náklady	1290023	1623357	90250	39695	2 932	23521	27287
Jiné ost. náklady				104989	107 306	122 425	
Jiné ost. náklady DPH		10438748			39 046		
Ost. nákl. halere					44		187
Bankovní poplatky		41 212	45412	22329	33 599	68479	181885
Bank. popl. neuзn.							33553
Tvorba z. r. pěst.	10000000	6 000 000	7700000	6000000	6 000 000	6000000	6000000
Tvorba z. r. na opravy	1392320	1 540 000	2806000	3317000	3 747 000	2602495	979999
EXTERNÍ NÁKLADY	12 801 702	19 857 299	11 233 397	9 498 113	9929927	8816920	7 281 612
Práce nákladních aut	7540	780	5600	1800	4 900	8 040	
Práce dílny opravJMP		200			1 280		
VNITROPODNIKOVÉ NÁKLADY	7 540	980	5 600	1 800	6 180	8 040	
989 celkem	12 809 242	19 858 279	11 238 997	9 499 913	9 936 107	8 824 960	7 281 612
Výkon 994 - Sociální a zdravotní pojištění	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Zákonné soc. pojištění	7376996						
Zákonné soc. pojištění	2451118						
EXTERNÍ NÁKLADY	9 828 114						
994 celkem	9 828 114						
Výkon 995 - Refundace mzdy	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč	Kč
Zákonné soc. pojištění		1367	625	958	641	753	
Zákonné zdr. pojištění		473	216	331	218	256	
EXTERNÍ NÁKLADY		1840	841	1289	859	1009	
995 celkem		1840	841	1289	859	1009	
Výrobní režie celkem	19 825 723	24 249 085	25 076 934	22 628 383	24 249 553	27 103 514	24 006 870
Správní režie celkem	14 639 380	19 270 392	21 254 577	18 854 713	18 048 356	18 054 698	21 867 705
Ostatní náklady celkem	43 482 893	22 310 953	13 078 135	11 100 356	11 764 130	10 350 299	8 058 092
Režijní náklady celkem	77 947 996	65 830 430	59 409 646	52 583 452	54 062 039	55 508 511	53 932 667

PŘÍLOHA III

SESTAVA NÁKLADŮ ČLENĚNÁ DLE VÝKONŮ A STŘEDISEK (2002)

Jevany							
Výkon 11 - Obnova lesa				133 846 603	22 808 446		156 655 049
10 100 865					17179785		
Sp.ostat.mater				1 252			
Spotřeba vlastních sazenic				150 922			
Ostatní služby		120		21 840			
Mzdy dělnické				39 694			
Prémie dělnické	246 478			10 299			
Odměny dělnické	1 785			7 413			
Zákonné soc.poj.	248 263			11 962			
Zákonné zdr.poj.				3 096			
Práce tr.přibliž.					1 785		
Výkon 15 - Odstr. klestu							
Sp.ostat.mater	448354			766			
Ostatní služby		518110		9 240			
Ostatní služby		518120		188 431			
Náhrady za použ. JMP				803			
Mzdy dělnické				132 891			
Prémie dělnické				37 162			
Odměny dělnické				25 216			
Zákonné soc.poj.				40 344			
Zákonné zdr.poj.				13 501			
Výkon 16 - Ošetř.ml.les.por.							
Sp.ostat.mater	51 520			5 304			
Mzdy dělnické				24 540			
Prémie dělnické				7 633			
Odměny dělnické				4 771			
Zákonné soc.poj.				7 262			
Zákonné zdr.poj.				2 010			
Výkon 17 - Ochrana les. por.							
Sp.ostat.mater.	177 919			53 910			
Ostatní služby		110		7 364			
Ostatní služby		120		27 150			
Náhrada za použ. JMP				3 549			
Mzdy dělnické				42 391			
Prémie dělnické				12 390			
Odměny dělnické				8 123			
Zákonné soc.pojis				15 118			
Zákonné zdr.pojis				4 711			
Práce ost. mech.					1 870		
Práce tr.přibliž					893		
Práce nákl.aut					450	0,2078752	94
544							
Výkon 18 - Oplocování							
Sp.ostat.mater.	59 407			1 929			
Ostatní služby		110		1 600			
Ostatní služby		120		10 400			
Mzdy dělnické				12 434			
Prémie dělnické				3 536			
Odměny dělnické				2 369			
Zákonné soc.pojis				4 152			
Zákonné zdr.pojis				1 437			
Práce tr.přibliž					12 049		
Práce LKT					2 240		
Práce nákl.aut					1 350	0,2078752	281
Práce tr.ostat.					5 911		1 631
Zm. st. dříví							
Výkon 25 - Prořezávky							
Ostatní služby	236 819	110		102 298			
Náhrada za použ. JMP				30 350			
Mzdy dělnické				54 276			
Prémie dělnické				14 980			
Odměny dělnické				10 268			
Zákonné soc.pojis				18 006			
Zákonné zdr.pojis				6 125			
Práce JMP					516		

PŘÍLOHA III

Výkon 28 - Ochrana lesa							
Sp. ostat. mater.	45 277		16 866				
Ostatní služby		110	2 460				
Mzdy dělnické			11 092				
Prémie dělnické			3 283				
Odměny dělnické			2 132				
Zákonné soc.pojis			3 737				
Zákonné zdr.pojis			1 227				
Práce LKT					4 480		
Výkon 31 - Meliorace vl.							
Ostatní služby		110	5 200				
Výkon 39 - Ost. pěst. práce							
Sp. ostat. mater.	35 047		7 767				
Ostatní služby		110	2 500				
Náhrada za použ. JMP			3 512				
Mzdy dělnické			9 427				
Prémie dělnické			2 531				
Odměny dělnické			1 773				
Zákonné soc.pojis			3 109				
Zákonné zdr.pojis			1 076				
Práce JMP					3 352		
Výkon 111 - Těžba dřeva							
Sp. ostat. mater.	775 381		6 495				
Sp.drob.hm.majet			813				
Náhrady za použ. JMP			161 830				
Mzdy dělnické			316 633				
Prémie dělnické			87 696				
Odměny dělnické			59 954				
Zákonné soc.pojis			105 125				
Zákonné zdr.pojis			36 389				
Práce tr.přibliž					446		
Výkon 112 - Těžba cizími							
Ostatní služby		110	1 469 135				
Výkon 121 - Přibliž. dr. vlas.							
Práce tr.přibliž	365 071				49 229		
Práce LKT					315 842		
Výkon 122 - 1 Přibliž. cizími							
Přibliž. cizími			1 454 750				
Výkon 122 - 5 Přibliž. cizími							
Přibliž. cizími			446 278				
Výkon 125 - Výkup dr - OM							
Výkup dřeva			17 024				
Výkon 131 - Odvoz dr. vlast.							
Práce tr.přibliž	3984				510		
Práce nákl.aut.					3 000	0,2078752	624
Práce tr. ostat.					474		3 624
Výkon 135 - Opravy lesních cest							
Sp. staveb. mater.	2 575 814		61 142				
Sp.ostat.mater			458				
Sp.drob.hm.majet			15 740				
Opravy budov, stav	2 391 489		2 369 924				
Ostatní služby	58 030	120	5 700				

PŘÍLOHA III

Náhr.za použ.JMP	2 449 519		125				
Mzdy dělnické			3 599				
Prémie dělnické			1 166				
Odměny dělnické			707				
Zákonné soc.pojis			1 238				
Zákonné zdr.pojis			428				
Odpisy ZP			56 364				
Práce ost.mech				2 100			
Práce tr.přiblíž				1 190			
Práce LKT				6 720			
Práce traktoru				-1 986			
Práce nákl. aut.				49 050	0,2078752	10 196	59 246
Práce tr.ostat				935			
Práce JMP				1 214			
Výkon 222 - Výr. saz. ve škol.							
Sp. osiv a sadby	1 031 312		17 085				
Sp. náhr. dílů			1 076				
Sp. staveb. mater.			2 027				
Sp. ostat. mater.			66 954				
Spot. el. energie			51 512				
Ostatní služby		120	729 853				
Mzdy dělnické			12 659				
Prémie dělnické			3 165				
Odměny dělnické			2 198				
Zákonné soc.pojis			4 114				
Zákonné zdr.pojis			1 424				
Odpisy ZP			1 200				
Práce ost. mech.				40 818			
Práce nákl. aut.				34 650	0,2078752	7 203	41 853
Práce tr. ostat.				49 753			
Práce nákl. ostat.				11 644			
Práce el. dílny				190	0,1346725	26	216
Práce díl.op.JMP				990	0,1538507	152	1 142
Zm. st. dříví							
Zm.stavu řeziva							
Výkon 231 - Drobná lesní výroba							
Sp. ostat. mater.	37841		348				
Ostatní služby		120	9 750				
Náhr.za použ.JMP			551				
Mzdy dělnické			14 301				
Prémie dělnické			4 448				
Odměny dělnické			2 780				
Zákonné soc.pojis			2 574				
Zákonné zdr.pojis			891				
Práce tr. ostat.				2 198			
Výkon 231 - 1 Vánoční stromky							
Ostatní služby		120	4 480				
Výkon 241 - Myslivost							
Sp. osiv a sadby	103 969		26 864				
Sp. ostat. mater.			4 877				
Ostatní služby		120	8 905				
Náhr. vlast. nářadí			8 260				
Ostatní služby		900	4 255				
Mzdy dělnické			21 106				
Prémie dělnické			6 200				
Odměny dělnické			4 049				
Zákonné soc.pojis			7 099				
Zákonné zdr.pojis			2 457				
Jiné ost.náklady			8 100				
Práce ost.mech				3 600			
Práce nákl. aut				-9 500	0,2078752	-1 975	-11 475
Práce tr.ostat				7 287			
Práce š 1203				410	0,1346725	55	465
Zm.stavu řeziva							

PŘÍLOHA III

Výkon 511 - Byt. hospodářství							
Sp. staveb. mater.	503 020		27 656				
Sp. ostat. mater.			1 465				
Spot. el. energie			14 395				
Opravy budov stav.			405 869				
Ostatní služby	120		1 643				
Ostatní služby	900		816				
Mzdy dělnické			20 340				
Prémie dělnické			5 400				
Odměny dělnické			3 817				
Zákonné soc.pojis			1 673				
Zákonné zdr.pojis			579				
Odpisy ZP			15 972				
Práce š 1203				450	0,1346725	61	511
Práce el. dílny				2 945	0,1346725	397	3 342
Výkon 513 - BH - ústř. Topení							
Spotřeba vody			5 000				
Výkon 619 - Ost. pěst. mech.							
Sp. náhr. dílů			30 000				
Sp. ostat. mater.			850				
Sp. Olejů a m. tuků			973				
Sp. benzínu			785				
Sp. drob. hm. majet.			3 800				
Opravy stroju			5 500				
Práce nákl.aut.				6 150	0,2078752	1 278	7 428
Práce díl. op. JMP				330	0,1538507	51	381
				6 480			
Výkon 632 - Provoz UKT							
Sp.náhr.dílů	170 414		32 902				
Sp.ostat.mater.	3057	0,0179	3 517				
Sp.olejů a m.tuků	167 357	0,9821	3 900				
Opravy stroju			732				
Náhr.použ.trakt.	131,0030384		20 063				
Mzdy dělnické	1,517932313		6 585				
Prémie dělnické	132,5209707		1 824				
Odměny dělnické			1 247				
Zákonné soc.pojis			2 186				
Zákonné zdr.pojis			756				
Jiné ost.náklady			472				
Odpisy ZP			80 340				
Práce mech.dílny				15 340	0,4760645	7 303	22 643
Práce díl.op.JMP				550	0,1538507	85	635
				15 890			
Výkon 633 - Provoz LKT							
Sp.náhr.dílů			39 979				
Sp.ostat.mater			1 331				
Sp.olejů a m.tuků			1 002				
Náhrady za LKT			126 324				
Mzdy dělnické			80 281				
Prémie dělnické			28 300				
Odměny dělnické			16 100				
Zákonné soc.pojis			28 231				
Zákonné zdr.pojis			9 772				
Jiné ost.náklady			109				
Práce mech.dílny				910	0,4760645	433	1 343
				910			
Výkon 642 - Prov. kol. tr.							
Sp. náhr. dílů			950				
Sp. ostat. mater.			264				
Sp. olejů a m. tuků			900				
Sp. nafty			21 336				
Opravy stroju			3 857				
Ostatní služby	120		5 750				
Mzdy dělnické			1 510				
Prémie dělnické			505				
Odměny dělnické			299				
Zákonné soc.pojis			523				

PŘÍLOHA III

Zákonné zdr.pojis			181				
Jiné ostat. Náklady			1 431				
Odpisy ZP			25 224				
Práce mech. dílny				2 860	0,4760645	1 362	4 222
				2 860			
Výkon 647 - Prov. os. aut							
Sp. ostat. mater.			240				
Sp. benzínu			26 609				
Opravy stroju			19 802				
Ostatní služby		120	444				
Dan silniční			4 800				
Jiné ostatní náklady			4 175				
Odpisy ZP			44 040				
Práce mech.dílny				130	0,4760645	62	192
				130			
Výkon 651 - Prov. JMP							
Náhr.za pouz.JMP			1 442				
Mzdy dělnické			2 169				
Prémie dělnické			528				
Zákonné soc.pojis			701				
Zákonné zdr.pojis			242				
Výkon 669 - Náklad. ostat.							
Sp. nafty			8 749				
Opravy stroju			2 423				
Jiné ostat.náklady			472				
Výkon 700 - Výr. rež. technol.							
Sp. ostat. mater.	485 866		1 613				
Sp.drob.hm.majet			3 239				
Cestov. do limitu			79 238				
Telef. náklady			48 182				
Mz. dopln. dělnické			181 851				
Naturálie děl.			18 309				
Zákonné soc.pojis			91 877				
Zákonné zdr.pojis			31 803				
Jiné ostatní náklady			29 142				
Odpisy ZP			612				
Zm.st.dříví							
Výkon 701 - Op. budov děl.							
Sp. ostat. mater.	17626		490				
Ostatní služby		120	10 444				
Ostatní služby		900	272				
Odpisy ZP			6 420				
Výkon 704 - Dop. pracovníků							
Cestov. do limitu	87 803		87 543				
Práce š 1203				260	0,1346725	35	295
Výkon 710 - Spotr. och. oděvů							
Sp. ostat. mater.	29773		581				
Sp. ochran. oděvů			29 192				
Výkon 715 - Pož.ochrana							
Ostatní služby			2 608				
Výkon 730 - Režie venk. THP							
Sp. ostat. mater.	1910872		182				

PŘÍLOHA III

Zákonné zdr.pojis			26 780				
Práce ost. mech.					5 575		
Práce tr.přiblíž					2 184		
Práce tr. ostat.					5 050		
Výkon 18 - Oplocování							
Sp. ostat. mater.	458 096		212 992				
Spot. el. energie			227				
Ostatní služby		120	145 747				
Mzdy dělnické			15 032				
Prémie dělnické			2 383				
Odměny dělnické			3 770				
Zákonné soc.pojis			4 527				
Zákonné zdr.pojis			1 567				
Práce tr.přiblíž					29 488		
Práce LKT					41		
Práce nákl. aut.					6 000	0,2078752	1 247
Práce tr. ostat.					36 322		7 247
Zm.stavu dříví							
Zm. stavu řeziva							
Výkon 25 - Prořezávky							
Sp.ostat.mater	171872		179				
Náhr. za použ. JMP			37 432				
Mzdy dělnické			73 393				
Prémie dělnické			11 986				
Odměny dělnické			18 484				
Zákonné soc.pojis			22 198				
Zákonné zdr.pojis			7 684				
Práce JMP					516		
Výkon 28 - Ochrana lesa							
Sp. ostat. mater.	115612		7 655				
Ostatní služby		120	26 299				
Mzdy dělnické			43 029				
Prémie dělnické			7 400				
Odměny dělnické			10 918				
Zákonné soc.pojis			13 111				
Zákonné zdr.pojis			4 538				
Práce tr.přiblíž					2 060		
Práce LKT					82		
Práce mech.dílňy					520	0,4760645	248
							768
Výkon 39 - Ost, pěst. práce							
Sp. náhr. dílů	76666		38				
Sp. ostat. mater.			6 342				
Ostatní služby		120	37 909				
Náhr.za použ.JMP			621				
Mzdy dělnické			16 243				
Prémie dělnické			2 398				
Odměny dělnické			4 036				
Zákonné soc.pojis			4 846				
Zákonné zdr.pojis			1 677				
Práce ost.mech.					1 520		
Práce JMP					1 036		
Výkon 111 - Těžba dřeva							
Sp. ostat. mater	1 597 407		8 303				
Sp. drob. hm. maj.			406				
Náhrady za použití JMP			343 982				
Mzdy dělnické			682 211				
Prémie dělnické			109 260				
Odměny dělnické			171 345				
Zákonné soc.pojis			205 782				
Zákonné zdr.pojis			71 232				
Práce tr. přiblíž.					1 856		
Práce traktorů					3 030		

PŘÍLOHA III

Výkon 112 - Těžba cizími							
Ostatní služby		110	239 801				
Výkon 121 - Přibliž. dr. vlas.							
Práce tr. přibliž.				798 181			
Práce LKT				4 950			
Práce traktoru				50 586			
Práce tr. ostat.				28 278			
Výkon 122 - 1 Přibliž. cizími							
Přibliž. cizími			586 073				
Výkon 122 - 5 Přibliž.cizími							
Přibliž. cizími			350 762				
Výkon 125 - Výkup dr - OM							
Výkup dřeva			131 560				
Výkon 126 - Manip. dr. OM							
Náhrada za použ. JMP	49988		10 418				
Mzdy dělnické			22 115				
Prémie dělnické			3 478				
Odměny dělnické			5 541				
Zákonné soc.pojis			6 267				
Zákonné zdr.pojis			2 169				
Výkon 131 - Odvoz dr. vlast.							
Práce tr. přibliž.				3 660			
Výkon 132 - Odvoz dr.cizími							
Ostatní služby	4520	120	2 360				
Ost.sl.sil.dop.			2 160				
Výkon 135 - Opravy lesních cest							
Sp.staveb.mater	2 060 785		104 978				
Opravy budov, stav			1 787 945				
Ostatní služby		120	28 096				
Mzdy dělnické			4 617				
Prémie dělnické			684				
Odměny dělnické			1 148				
Zákonné soc.pojis			1 378				
Zákonné zdr.pojis			477				
Odpisy ZP			51 468				
Práce tr. přibliž.				23 822			
Práce LKT				82			
Práce nákl.aut.				50 400	0,2078752	10 477	60 877
Práce tr.ostat				3 570			
Práce JMP				2 120			
Výkon 211 - Sběr semen							
Sp.osiv a sadby	8289		864				
Ostatní služby		120	4 140				
Mzdy dělnické			1 846				
Prémie dělnické			252				
Odměny dělnické			454				
Zákonné soc.pojis			545				
Zákonné zdr.pojis			188				

PŘÍLOHA III

Výkon 231 - Drobná lesní vyr.							
Sp.vlast.sazenic			5 000				
Ostatní služby.	69 032	120	1 800				
Mzdy dělnické			19 576				
Prémie dělnické			4 080				
Zákonné soc.pojis			6 150				
Zákonné zdr.pojis			2 129				
Práce tr.ostat.				30 297			
Výkon 231 - 1 Vánoční stromky							
Ostatní služby	13 246	120	8 125				
Odměny dělnické			5 121				
Výkon 511 - Byt. Hospodářství							
Sp. staveb. mater.			435				
Sp. ostat. mater.	1101162		538				
Opravy budov, stav			1 068 172				
Ostatní služby		120	2 750				
Ostatní služby		900	952				
Odpisy ZP			27 840				
Práce el. dílny				475	0,1346725	64	539
Výkon 513 - BH . ústr. topení							
Spotřeba vody			4 780				
Výkon 619 - Ost. pest. mech.							
Sp.náhr.dílů			283				
Sp. drob. hm. majet.			2 212				
Odpisy ZP			6 000				
Práce díl. op.JMP				220	0,1538507	34	254
Výkon 632 - Provoz UKT							
Sp. náhr. dílů			5 437				
Sp. ostat. mater.	14 880		1 618				
Sp. olejů a m. tuků			2 307				
Opravy stroju			71				
Náhr. pouz. trakt.			250 017				
Mzdy dělnické			180 275				
Prémie dělnické			27 364				
Odměny dělnické			44 952				
Zákonné soc.pojis			53 986				
Zákonné zdr.pojis			18 687				
Jiné ost. náklady			481				
Odpisy ZP			161 592				
Práce náhl.aut.				2 000	0,2078752	416	2 416
Práce mech. dílny				9 360	0,4760645	4 456	13 816
Práce dílny op.JMP				3 520	0,1538507	542	4 062
Výkon 633 - Provoz LKT							
Sp. náhr. dílů			337				
Sp. ostat. mater.			254				
Sp. olejů a m. tuků			4 067				
Jiné ostatní náklady			236				
Práce mech. dílny				260	0,4760645	124	384
Výkon 634 - Provoz les. trak.							
Náhr.pouz.trakt			19 867				
Mzdy dělnické			12 528				
Prémie dělnické			1 768				
Odměny dělnické			3 095				
Zákonné soc.pojis			3 716				
Zákonné zdr.pojis			1 286				

PŘÍLOHA III

Výkon 642 - Prov. kol. tr.				
Sp. náhr. dílů				2 662
Sp. ostat. mater.				2 416
Sp. olejů a m. tuků				3 762
Sp. nafty				30 357
Sp.drob.hm.majet				15 740
Opravy stroju				34 199
Mzdy dělnické				31 707
Prémie dělnické				5 215
Odměny dělnické				7 993
Zákonné soc.pojis				7 779
Zákonné zdr.pojis				2 693
Jiné ost. náklady				922
Výkon 647 - Prov. os. aut				
Sp. náhr. dílů				570
Sp. pneumatik				6 868
Sp. ostat. mater.				122
Sp. olejů a m. tuků				235
Sp. benzínu				43 435
Opravy stroju				42 484
Ostatní služby	900			1 500
Dan silniční				4 400
Jiné ost. náklady	100			3 857
Odpisy ZP				15 822
Výkon 651 - Prov.JMP				
Náhr.za použ. JMP				3 672
Výkon 700 - Výr. rež. technol				
				2 854 764
Sp.náhr.dílů	1 018 586			1 776
Sp.ostat.mater				1 306
Cestov. do limitu				163 193
Telef. náklady				35 747
Ostatní služby	120			554
Náhr. vlast. nářadí				5 045
Ostatní služby	900			400
Mzdy dělnické				1 085
Prémie dělnické				163
Odměny dělnické				2 978
Mz. dopln. dělnické				416 855
Naturálie děl.				33 834
Zákonné soc.pojis				229 198
Zákonné zdr.pojis				79 338
Dan silniční				200
Jiné ostat.náklady				30 540
Odpisy ZP				828
Práce osob.aut.				15 546
Zm.stavu dříví				
Výkon 701 - Op. budov. del.				
Opravy budov,stav	51 970			8 592
Ostatní služby		120		39 706
Odpisy ZP				3 672
Výkon 704 - Dop. pracovníků				
Cestov. do limitu				224 164
Výkon 710 - Spotr. och. oděvu				
Sp. ochran. oděvů				47 506
Výkon 715 - Požární ochrana				
Ostatní služby				2 608

PŘÍLOHA III

Výkon 730 - Režie venk. THP								
Spot. el. energie	1 374 117			7 001				
Cestov. do limitu				56 304				
Mzdy dělnické				10 850				
Prémie dělnické				1 662				
Mzdy THP				541 596				
Prémie THP				155 392				
Odměny THP				167 886				
Mzdy dopln. THP				79 152				
Naturálie THP				11 128				
Zákonné soc.pojis				254 909				
Zákonné zdr.pojis				88 237				
Výkon 734 - Dop- THP venk.								
Práce osob. aut						103 748		
Výkon 737 - Unif. THP venk.								
Sp. ostat. mater.				31 290				
Výkon 751 - školení stř								
Ostatní služby				775				
Výkon 912 - Prodej mat i DK								
Prodaný materiál				57 657				
KRYMLOV								
9 255 174	22 686	9 277 860						
Výkon 11 - Obnova lesa								
Sp. ostat. mater.	1 510 939			2 730				
Sp. vlast. sazenic				935 425				
Ostatní služby		120		6 050				
Mzdy dělnické				277 619				
Prémie dělnické				75 451				
Odměny dělnické				70 566				
Zákonné soc.pojis				91 377				
Zákonné zdr.pojis				27 886				
Práce ost. mech.						17 715		
Práce tr. ostat.						6 120		
Výkon 15 - Odstr. klestu								
Sp. ostat. mater.	600 747			2 616				
Ostatní služby		110		13 000				
Ostatní služby		120		48 083				
Mzdy dělnické				282 332				
Prémie dělnické				63 782				
Odměny dělnické				69 175				
Zákonné soc.pojis				88 613				
Zákonné zdr.pojis				29 046				
Práce JMP						4 100		
Výkon 16 - Ošetř.ml.les.p.								
Sp.ostat.mater	225 616			10 761				
Mzdy dělnické				113 707				
Prémie dělnické				25 427				
Odměny dělnické				27 808				
Zákonné soc.pojis				36 174				
Zákonné zdr.pojis				11 739				
Výkon 17 - Ochr. les. por.								
Sp. náhr. dílů	1289008			452				

PŘÍLOHA III

Sp. ostat. mater.			216 719				
Ostatní služby		120	350				
Náhr. použ.trakt.	217171		476				
Mzdy dělnické			526 334				
Prémie dělnické			150 335				
Odměny dělnické			135 241				
Zákonné soc.pojis			177 586				
Zákonné zdr.pojis			57 937				
Odpisy ZP			1 356				
Práce ost. mech.				15 611			
Práce tr. ostat.				899			
Práce JMP				5 712			
Výkon 18 - Oplocování							
Sp.náhr.dílů	463365		454				
So. ostat. mater.			243 022				
Spot. el. energie			15 016				
Ostatní služby		110	400				
Ostatní služby		120	39 940				
Náhr.použ.trakt.			1 826				
Náhr. za použ. JMP			3 550				
Mzdy dělnické			69 856				
Prémie dělnické			14 877				
Odměny dělnické			16 935				
Zákonné soc.pojis			22 030				
Zákonné zdr.pojis			6 632				
Práce nákl. aut				4 000	0,2078752	832	4 832
Práce tr. ostat.				24 827			
Zm.stavu dříví							
Zm. stavu řeziva							
Výkon 25 - Prořezávky							
Sp. ostat. mater.	333 927		1 014				
Ostatní služby		110	24 594				
Náhr. použ. trakt.			1 636				
Náhr. za použ. JMP			64 633				
Mzdy dělnické			129 653				
Prémie dělnické			24 940				
Odměny dělnické			30 897				
Zákonné soc.pojis			39 639				
Zákonné zdr.pojis			13 721				
Práce JMP				3 200			
Výkon 28 - Ochrana lesa							
Sp.ostat.mater	57 875		14 711				
Náhr. za použ. JMP			602				
Ostatní služby		900	2 457				
Mzdy dělnické			15 317				
Prémie dělnické			3 388				
Odměny dělnické			3 738				
Zákonné soc.pojis			4 753				
Zákonné zdr.pojis			1 609				
Odpisy ZP			1 200				
Práce ost. mech.				10 100			
Výkon 39 - Ost. pest. práce							
Sp. ostat. mater.	69 821		5 515				
Ostatní služby		110	1 900				
Ostat.sl.sil.dop.			2 805				
Náhr. za použ. JMP	35 220		4 062				
Mzdy dělnické	8 767		23 513				
Prémie dělnické	9 401		5 836				
Odměny dělnické	18 168		5 871				
Zákonné soc.pojis			7 347				
Zákonné zdr.pojis			2 054				
Práce ost.mech.				5 118			
Práce nákl.aut				2 000	0,2078752	416	2 416
Práce JMP				3 800			

PŘÍLOHA III

Výkon 111 - Těžba dřeva							
Sp. ostat. mater	916 127			8 344			
Náhr. použ. trakt.				1 499			
Náhr. za použ. JMP	481 101			174 691			
Mzdy dělnické	176 190			326 875			
Prémie dělnické	135 540			74 088			
Odměny dělnické	311 730			80 138			
Zákonné soc.pojis				100 687			
Zákonné zdr.pojis				34 853			
Práce tr. přiblíž.					90 306		
Práce traktoru					20 826		
Práce tr. ostat.					3 820		
Výkon 112 - Těžba cizími							
Ostatní služby		110		830 671			
Výkon 121 - Přiblížování dr. vlast.							
Náhrady za použité trakt.	1 167 148			176 823			
Mzdy dělnické				100 302			
Prémie dělnické				23 527			
Odměny dělnické				24 749			
Zákonné soc.pojis				32 195			
Zákonné zdr.pojis				11 144			
Práce tr. přiblíž.					154 118		
Práce traktoru					637 274		
Práce tr.ostat.					7 016		
Výkon 122 - 1 Přiblíž. cizími							
Přiblíž. cizími				148 485			
Výkon 122 - 5 Přiblíž. cizími							
Přiblíž. cizími				132 131			
Výkon 125 - Výkup dr-OM							
Výkup dřeva				11 555			
Výkon 126 - Manipulace dr. OM							
Ostatní služby	53 921	110		6 525			
Ostatní služby		120		3 870			
Náhr. za použ. JMP				8 783			
Mzdy dělnické				20 876			
Prémie dělnické				3 399			
Odměny dělnické				4 852			
Zákonné soc.pojis				4 172			
Zákonné zdr.pojis				1 444			
Výkon 131 - Odvoz dřeva vlast.							
Práce nákl.aut.					8 000	0,2078752	1 663
Výkon 135 - Opravy lesních cest							
Sp. staveb. mater.	1 285 425			97 466			
Sp.ostat.mater				114			
Opravy budov, stav				970 164			
Ostatní služby		110		600			
Ostatní služby		120		2 800			
Náhrady za použ. trakt.				3 818			
Náhr. za použ. JMP				200			
Mzdy dělnické				9 782			
Prémie dělnické				2 142			
Odměny dělnické				2 383			
Zákonné soc.pojis				3 100			
Zákonné zdr.pojis				1 073			

PŘÍLOHA III

Odpisy ZP			53 546					
Práce traktoru					14 481			
Práce nákl. aut					94 150	0,2078752	19 571	113 721
Práce tr. ostat.					2 923			
Práce JMP					26 683			
Zm. stavu dříví								
Výkon 211 - Sběr semen								
Mzdy dělnické	3 763		1 944					
Prémie dělnické			485					
Odměny dělnické			485					
Zákonné soc.pojis			631					
Zákonné zdr.pojis			218					
Výkon 231 - Drobná lesní vyr.								
Mzdy dělnické	6 634		1 620					
Prémie dělnické			338					
Odměny dělnické			391					
Zákonné soc.pojis			509					
Zákonné zdr.pojis			176					
Práce ost.mech					3 600			
Výkon 429 - Živ. vyr. ryby								
Odpisy ZP			216					
Výkon 511 - Byt. hospodářství								
Sp. staveb. mater.	139800		666					
Sp. ostat. mater.			1 532					
Opravy budov. stav.			89 246					
Ostatní služby		120	25 441					
Ostatní služby		900	1 020					
Mzdy dělnické			749					
Prémie dělnické			150					
Odměny dělnické			180					
Odpisy ZP			19 296					
Práce el. dílny					1 520	0,1346725	205	1 725
Zm.stavu řeziva								
Výkon 619 - Ost. pest.mech.								
Sp. náhr. dílů			12 590					
Sp. ostat. mater.	31 470		938					
Sp. olejů a m. tuků			656					
Sp. nafty			1 223					
Sp. drob. hm. majetku			2 386					
Mzdy dělnické			2 006					
Odměny dělnické			401					
Jiné ost.náklady			472					
Práce nákl.aut.					900	0,2078752	187	1 087
Práce mech. dílny					23 530	0,4760645	11 202	34 732
Práce dílny op. JMP					7 040	0,1538507	1 083	8 123
Výkon 632 - Provoz UKT								
Sp.náhr-dílu			79					
Sp.olejů a m.tuků			651					
Náhr. použ. trakt.			58 383					
Ostatní služby		900	1 500					
Mzdy dělnické			31 256					
Prémie dělnické			7 433					
Odměny dělnické			7 732					
Zákonné soc.pojis			10 059					
Zákonné zdr.pojis			3 482					
Jiné ostat. náklady			649					
Odpisy ZP			28 000					
Zúst.cena DNADHM			95 200					

PŘÍLOHA III

Výkon 633 - Provoz LKT							
Sp.náhr.dílů		95 689		54 877			
Sp.ostat.mater		16957,41917		2 811			
Sp.olejů a m.tuků		112 646		1 835			
Sp.drob.hm.majet				74			
Jiné ost.náklady				472			
Práce mech.dílny					35 620	0,4760645	16 957
							52 577
Výkon 634 - provoz les.tra							
Sp.náhr.dílů				29 275			
Sp.olejů a m.tuku				10 217			
Opravy stroju				8 207			
Náhr.použ.trakt.				183 356			
Mzdy dělnické				118 552			
Prémie dělnické				30 896			
Odměny dělnické				29 869			
Zákonné soc.pojis				38 856			
Zákonné zdr.pojis				13 450			
Jiné ost.náklady				620			
Odpisy ZP				196 620			
Práce mech.dílny					18 070	0,4760645	8 602
Práce díl.op.JMP					3 960	0,1538507	609
							26 672
							4 569
Výkon 642 - Prov. kol. tr.							
Sp. náhr. dílů				4 201			
Sp. pneumatik				1 700			
Sp. ostat. mater.				1 565			
Sp. olejů a m. tuků				456			
Sp. nafty				12 799			
Opravy stroju				1 428			
Mzdy dělnické				13 007			
Prémie dělnické				1 677			
Odměny dělnické				2 935			
Zákonné soc.pojis				2 731			
Zákonné zdr.pojis				881			
Jiné ost. náklady				922			
Práce mech. dílny					1 300	0,4760645	619
							1 919
Výkon 647 - Prov. os. aut							
Sp. náhr. dílů				30			
Sp. pneumatik				494			
Sp. ostat. mater.				1 245			
Sp. olejů a m. tuků				210			
Sp. benzínu				59 003			
Opravy stroju				42 749			
Ostatní služby		120		181			
Dan silniční				5 700			
Jiné ostat. náklady				4 243			
Odpisy ZP				42 288			
Práce mech. dílny					780	0,4760645	371
							1 151
Výkon 651 - Prov. JMP							
Mzdy dělnické				26 877			
Prémie dělnické				5 454			
Zákonné soc.pojis				8 406			
Zákonné zdr.pojis				2 758			
Výkon 700 - Vý. rež. technol							
3744325							
Sp.staveb.mater.		1344412		426			
Sp. ostat. mater.				4 950			
Sp.uhlí				6 032			
Sp. drob. hm. majet.				3 239			
Sp.el.energie				2 935			
Cestov. do limitu				324 753			
Telef. náklady				50 457			
Nákl. poštov.				236			
Ost.sl.nájemné				2 500			

PŘÍLOHA III

Mzdy dělnické			17 552				
Prémie dělnické			12 000				
Odměny dělnické			5 907				
Mz. dopln. dělnické			462 458				
Naturálie děl.			46 581				
Zákonné soc.pojis			271 867				
Zákonné zdr.pojis			93 374				
Jiné ostat. náklady			39 145				
Zm. st. dříví							
Zm. stavu řeziva							
Výkon 704 - Dop. pracovníků							
Cestov. do limitu			282 172				
Výkon 710 - Spotř. och. oděvu							
Sp. ostat. mater.	55803		110				
Sp. ochran. oděvu			55 693				
Výkon 715 - Požární ochrana							
Ostatní služby			2 606				
Výkon 730 - Režie venk. THP							
Spot. el. energie	1 866 755		19 744				
Cestov. do limitu			70 329				
Mzdy THP			705 535				
Prémie THP			234 500				
Odměny THP			218 335				
Mzdy dopln THP			132 088				
Naturálie THP			12 982				
Zákonné soc.pojis			351 769				
Zákonné zdr.pojis			121 473				
Výkon 734 - Dop. THP venk.							
Práce osob. aut				156 924			
Výkon 737 - Unif. THP venk							
Sp. ostat. mater.			34 478				
Výkon 751 - Školení stř.							
Ostatní služby	1175		775				
Poplatky			400				
Výkon 912 - Prodej mat i DK							
Prodaný materiál			43 184				
DOPRAVA							
9674775	6625755	537 787					
Výkon 131 - Odvoz dr. vlast.							
Práce nákl. aut				888 000	0,2078752	184 593	1 072 593
Výkon 135 - Opravy les. cest							
Odpisy ZP			3 780				
Výkon 251 - Práce pro cizí							
Ostatní služby	883292	120	8 234				
Ostatní služby		900	3 250				

PŘÍLOHA III

Mzdy dělnické			7 011				
Prémie dělnické			960				
Odměny dělnické			1 848				
Zákonné soc.pojis			2 072				
Zákonné zdr.pojis			717				
Poplatky			600				
Práce nákl. aut				811 300	0,2078752	168 649	979 949
Práce díl. op. JMP				47 300	0,1538507	7 277	54 577
Výkon 251 - 1 Opravy JMP							
Práce díl. op. JMP				-13 099	0,1538507	-2 015	-15 114
Výkon 253 - Aktivace účel. č							
Práce š 1203	1 206 960			7 400	0,1346725	997	8 397
Práce el. dílny				74 709	0,1346725	10 061	84 770
Náklady kotelny				1 124 851	0,1346725	151 486	1 276 337
Výkon 254 - Nájmy dílna							
Práce mech. dílny				3 899	0,4760645	1 856	5 755
Výkon 461 - Závodní jídelna							
Sp.staveb.mater.	4 641 669		1 782				
Sp. ostat. mater.			69 778				
Sp. olejů a m. tuků			187				
Sp. potravin			2 786 624				
Sp. drob. hm. majet.			23 860				
Spot. el. energie			232 189				
Spotřeba vody			11 229				
Opravy budov, stav			29 324				
Opravy stroju			13 135				
Ostatní služby		120	57 440				
Ostatní služby		900	11 134				
Mzdy dělnické			613 997				
Prémie dělnické			163 781				
Odměny dělnické			180 315				
Zákonné soc.pojis			198 967				
Zákonné zdr.pojis			64 370				
Odpisy ZP			85 992				
ZH likv.inv.mat.			10 780				
Práce nákl. aut				1 350	0,2078752	281	1 631
Práce š 1203				13 820	0,1346725	1 861	15 681
Práce mech. dílny				390	0,4760645	186	576
Práce el. dílny				5 415	0,1346725	729	6 144
Náklady kotelny				64 380	0,1346725	8 670	73 050
Práce díl. op. JMP				1 430	0,1538507	220	1 650
Výkon 462 - Provoz intern.							
Sp.staveb.mater.	761653		271				
Sp. ostat. mater.			50 839				
Sp.drob.hm.majet			230 224				
Spot. el. energie			55 939				
Spotřeba vody			4 245				
Opravy budov, stav			59 307				
Ostatní služby		120	78 898				
Ost. sl. ost. přep.		290	116 201				
Ostatní služby		900	1 800				
Mzdy dělnické			97 902				
Prémie dělnické			22 115				
Odměny dělnické			1 868				
Zákonné soc.pojis			31 203				
Zákonné zdr.pojis			10 801				
Práce š 1203				40	0,1346725	5	45
Výkon 463 - Ubytovna Dům S							
Sp.staveb.mater	749627		613				
Sp. ostat. mater.			20 935				
Sp. drob. hm. majet.			18 230				

PŘÍLOHA III

Spot. el. energie			42 679				
Spotřeba vody			5 813				
Opravy budov, stav			25 748				
Ostatní služby		120	98 116				
Ost. sl. ost. přep.		290	167 230				
Ostatní služby		900	2 600				
Mzdy dělnické			169 364				
Prémie dělnické			49 177				
Odměny dělnické			50 666				
Zákonné soc.pojis			56 820				
Zákonné zdr.pojis			16 536				
Jiné ostatní náklady			19 561				
Odpisy ZP			3 504				
Práce š 1203				600	0,1346725	81	681
Práce mech.dílny				390	0,4760645	186	576
Práce el.dílny				1 045	0,1346725	141	1 186
Výkon 464 - Ubytovna Palack							
Sp.ostat.mater.	63 633		1 727				
Spot.el.energie			12 796				
Ostatní služby		120	47 067				
Mzdy dělnické			384				
Prémie dělnické			108				
Zákonné soc.pojis			127				
Zákonné zdr.pojis			44				
Práce nákl.aut				1 350	0,2078752	281	1 631
Práce š 1203				30	0,1346725	4	34
Výkon 521 - Chata Strážné							
Sp. staveb. mater.	485 361		18 645				
Sp. ostat. mater.			54 336				
Sp.drob.hm.maj			22 016				
Spot. el. energie			57 389				
Opravy budov, stav			52 874				
Cestov.do limitu			6 725				
Ostatní služby		120	25 777				
Ost. sl. sil. dop.			200				
Ostatní sl.nájemné			141				
Ostatní služby		900	12 670				
Mzdy dělnické			92 694				
Prémie dělnické			25 724				
Odměny dělnické			27 349				
Zákonné soc.pojis			26 937				
Zákonné zdr.pojis			9 324				
Poplatky			31 140				
Jiné ost. náklady			7 000				
Práce nákl. aut.				4 050	0,2078752	842	4 892
Práce š 1203				9 800	0,1346725	1 320	11 120
Práce el.dílny				570	0,1346725	77	647
Výkon 619 - Ost. pest. mech							
Sp. náhr. dílů	20 801		8 435				
Sp. ostat. mater.	21 457		1 403				
Sp. olejů a m. tuků	42 258		1 375				
Sp. nafty			8 886				
Ostatní služby		120	230				
Jiné ostat. náklady			472				
Práce nákl.aut.				450	0,2078752	94	544
Práce š 1203				50	0,1346725	7	57
Práce mech.dílny				12 350	0,4760645	5 879	18 229
Práce el.dílny				190	0,1346725	26	216
Práce díl.op.JMP				2 090	0,1538507	322	2 412
Výkon 641 - Provoz nákl. aut							
Sp. náhr. dílů	1 063 881		650 394				
Sp. pneumatik	1 108 285		328 350				
Sp. ostat. mater.			36 266				
Sp. olejů a m. tuků			48 871				
Sp. nafty			1 361 195				

PŘÍLOHA III

Sp. drob. hm. majet.			2 353				
Opravy stroju			387 777				
Cestov.do limitu			714				
Ostatní služby	120		8 928				
Ostatní služby	900		2 500				
Mzdy dělnické			735 173				
Prémie dělnické			164 531				
Odměny dělnické			208 581				
Zákonné soc.pojis			232 912				
Zákonné zdr.pojis			80 623				
Dan silniční			296 212				
Poplatky			32 300				
Jiné ostat. náklady			121 096				
Odpisy ZP			1 405 492				
Zúst.cena DNADHM			156 889				
Práce nákl. aut	345 140			55 600	0,2078752	11 558	67 158
Práce mech. dílny	128 486	345 140		224 640	0,4760645	106 943	331 583
Práce dílny op.JMP	473 626			64 900	0,1538507	9 985	74 885
Výkon 647 - Prov. os. aut							
Sp. náhr. dílů	534 001		8 904				
Sp. pneumatik	4 921		4 141				
Sp. ostat. mater.	538 922		8 221				
Sp. olejů a m. tuků			1 109				
Sp. benzínu			77 117				
Sp.nafty			31 598				
Opravy stroju			72 715				
Ostatní služby	120		1 861				
Ost.sl.náj.leasin.			144 987				
Ostatní služby	900		200				
Dan silniční			9 550				
Poplatky			3 393				
Jiné ost. náklady			53 955				
Odpisy ZP			116 250				
Peráce mech.dílny				2 990	0,4760645	1 423	4 413
Práce díl.op.JMP				440	0,1538507	68	508
Výkon 649 - Prov. S 1203							
Sp. náhr. dílů			4 787				
Sp. ostat. mater.			1 367				
Sp. benzínu			25 719				
Opravy stroju			11 638				
Dan silniční			3 600				
Jiné ostat. náklady			11 664				
Odpisy ZP			54 504				
Práce mech. dílny				6 240	0,4760645	2 971	9 211
Výkon 691 - Prov. mech. dílny							
Sp. náhr. dílů			6 578				
Sp.staveb.mater			172				
Sp. ostat. mater.			94 642				
Sp. olejů a m. tuků			97				
Sp. uhlí			11 991				
Spot. el. energie			21 294				
Spotřeba vody			2 682				
Sp. drob. hm. majet.			6 113				
Opravy stroju			38 311				
Ostatní služby	120		2 176				
Ostatní služby	900		6 700				
Mzdy dělnické			234 855				
Prémie dělnické			46 278				
Odměny dělnické			65 176				
Zákonné soc.pojis			71 262				
Zákonné zdr.pojis			24 667				
Práce mech. dílny				10 140	0,4760645	4 827	14 967
Práce el. dílny				1 235	0,1346725	166	1 401
Práce díl.op.JMP				5 060	0,1538507	778	5 838
Výkon 692 - Prov. el. dílny							
Sp. ostat. mater.			899				

PŘÍLOHA III

Mzdy dělnické			75 734				
Prémie dělnické			14 165				
Odměny dělnické			20 842				
Zákonné soc.pojis			23 373				
Zákonné zdr.pojis			8 090				
Výkon 695 - Provoz kotelny							
Sp. ostat. mater.			204				
Sp. topných olejů			1 214 994				
Spot. el. energie			30 999				
Opravy budov, stav			827				
Ostatní služby		120	33 977				
Ostatní služby		900	10 740				
Mzdy dělnické			82 565				
Prémie dělnické			19 859				
Odměny dělnické			23 745				
Zákonné soc.pojis			26 630				
Zákonné zdr.pojis			5 095				
Práce el. dílny				11 210	0,1346725	1 510	12 720
Výkon 696 - Dílna op. JMP							
Sp. náhr. dílů			456				
Sp. ostat. mater.			3 746				
Sp.benzinu			104				
Mzdy dělnické			85 157				
Prémie dělnické			15 797				
Mzdy dopln. dělnické			23 405				
Zákonné soc.pojis			26 248				
Zákonné zdr.pojis			9 085				
Práce díl. op. JMP				7 920	0,1538507	1 218	9 138
Výkon 700 - Výr. rež. technol							
Sp. ostat. mater.			8 121				
Sp. uhlí			2 256				
Sp. drob. hm. majet.			42 598				
Cestov. do limitu			47 725				
Telef. náklady			50 028				
Ostatní služby		120	6 205				
Náhr. vlast. náradí			5 280				
Mzdy dělnické			669				
Prémie dělnické			10 676				
Odměny dělnické			2 630				
Mz. dopln. dělnické			583 770				
Naturálie děl.			54 502				
Zákonné soc.pojis			350 612				
Zákonné zdr.pojis			116 638				
Poplatky			2 120				
Jiné ost. náklady			39 258				
Odpisy ZP			11 832				
Výkon 701 - Op. budov děl.							
Sp. staveb. mater.			475				
Sp. ostat. mater.			1 088				
Ostatní služby		120	931				
Mzdy dělnické			17 684				
Prémie dělnické			4 612				
Odměny dělnické			5 169				
Zákonné soc.pojis			5 291				
Zákonné zdr.pojis			1 831				
Odpisy ZP			14 808				
Práce nákl. aut				3 150	0,2078752	655	3 805
Práce š 1203				40	0,1346725	5	45
Práce mech. dílny				3 250	0,4760645	1 547	4 797
Práce díl.op.JMP				110	0,1538507	17	127
Výkon 704 - Dop.pracovníku							
Práce š 1203				180	0,1346725	24	204

PŘÍLOHA III

Výkon 709 - Knihy-pol. a stř						
Sp.ostat.mater.			241			
Výkon 710 - Spotr. och. oděvů						
Sp. ochran. oděvů			11 692			
Výkon 715 - Požární ochrana						
Ostatní služby			25 251			
Výkon 730 - Režie venk. THP						
Spot. el. energie			13 052			
Ostatní služby	120		444			
Mzdy THP			126 780			
Prémie THP			42 847			
Odměny THP			42 696			
Mzdy dopl. THP			24 714			
Naturálie THP			2 782			
Zákonné soc.pojis			65 034			
Zákonné zdr.pojis			22 511			
Výkon 737 - Unif. THP venk.						
Sp. ostat. mater.			29 266			
Výkon 749 - Zúčt.rež.výrob.						
Práce ost.mech				35 932		
Práce nákl.aut				356 902	0,2078752	74 191
Práce mech.dílky				209 255	0,4760645	99 619
						308 874
Výkon 751 - Skolení stř.						
Ostatní služby	120		8 320			
Poplatky			400			
Výkon 760 - Pot.prac.od.75						
Sp.ochran.oděvů			8 469			
Výkon 780 - Režie THP 75						
Mzdy THP			185 630			
Prémie THP			79 140			
Odměny THP			88 669			
Mzdy dopl. THP			44 330			
Naturálie THP			4 636			
Zákonné soc.pojis			105 359			
Zákonné zdr.pojis			36 468			
Výkon 800 - Správ. a spol. režie						
1 813 003						
Mzdy dělnické			276 051			
Prémie dělnické			18 695			
Odměny dělnické			68 638			
Mz. dopl. dělnické			1 324			
Zákonné soc.pojis			77 120			
Zákonné zdr.pojis			25 432			
Odpisy ZP			372			
Práce el.dílky				285	0,1346725	38
						323
Výkon 801 - Údržba zámku						
Sp. náhr. dílů	655980		166			
Sp. staveb.mater.	45 360		2 468			
Sp. ostat. mater.	701340,0139		7 940			

PŘÍLOHA III

Sp. benzinu			474				
Spot. drob. hm. majet.			6 691				
Spot. el. energie			42 701				
Spotřeba vody			2 928				
Opravy budov, stav			490 303				
Ostatní služby	120		34 640				
Ost. sl. sil. dop.			3 500				
Ostání služby	900		5 618				
Mzdy dělnické			26 154				
Prémie dělnické			6 438				
Odměny dělnické			7 556				
Zákonné soc.pojis			8 473				
Zákonné zdr.pojis			2 933				
Poplatky			1 357				
Odpisy ZP			5 640				
Práce nákl. aut				4 950	0,2078752	1 029	5 979
Práce š 1203				370	0,1346725	50	420
Práce mech. dílny				4 030	0,4760645	1 919	5 949
Práce el. dílny				20 705	0,1346725	2 788	23 493
Práce díl.op.JMP				8 250	0,1538507	1 269	9 519
							45 360
Výkon 821 - Odvoz dr. zES							
Mzdy dělnické			6 658				
Prémie dělnické			1 932				
Odměny dělnické			1 991				
Zákonné soc.pojis			2 233				
Zákonné zdr.pojis			773				
Práce nákl. aut				356 450	0,2078752	74 097	430 547
Výkon 822 - Nakl. dr. vag.							
Mzdy dělnické			3 749				
Prémie dělnické			648				
Odměny dělnické			1 019				
Zákonné soc.pojis			1 143				
Zákonné zdr.pojis			395				
Výkon 879 - Civilní služba							
Cestov. do limitu			1 764				
Mzdy OON			1 500				
Ostatní soc.nákl.			5 317				
Výkon 912 - Prodej mat i DK							
Prodaný materiál			39 816				
Výkon 913 - Prodej mat.opr.							
Prodaný materiál			224 124				
Výkon 995 - Refundace mzdy							
Zákonné soc.pojis			958				
Zákonné zdr.pojis			331				
P D V							
43918914	5 802 385	500 203					
Výkon 131 - Odvoz dr. vlast							
Práce nákl. aut.				1 890 000	0,2078752	392 884	2 282 884
Výkon 133 - Výkup dr. na ES							
Výkup dřeva	26 677 294		22 870 405				
Výkup dřeva dop.	26 306 294		3 435 889				
Práce nákl. aut.				371 000	0,2078752	77 122	448 122

PŘÍLOHA III

Výkon 134 - Man. dř. na ES							
Sp. náhr. dílů	4 634 911		486 674				
Sp. ostat. mater.			83 639				
Sp. olejů a m. tuků			38 723				
Sp. benzínu			8 443				
Sp. drob. hm. majet.			16 673				
Spot. el. energie			414 458				
Opravy budov, stav			39 056				
Opravy stroju			165 729				
Ostatní služby	120		37 050				
Náhr.za použ.JMP			1 379				
Mzdy dělnické			542 302				
Prémie dělnické			119 730				
Odměny dělnické			154 525				
Zákonné soc.pojis			172 128				
Zákonné zdr.pojis			59 582				
Odpisy ZP			883 669				
Práce nákl. aut				142 500	0,2078752	29 622	172 122
Práce nákl. UN 053				55 077			
Práce nákl. ostat.				1 130 565			
Práce mech. dílny				780	0,4760645	371	1 151
Práce díl. dřev.				80 909			
Práce dílny op.JMP				1 320	0,1538507	203	1 523
Výkon 136 - Údržba MS							
Opravy budov, stav	1 486 573		1 479 649				
Mzdy dělnické			2 866				
Prémie dělnické			1 510				
Odměny dělnické			1 018				
Zákonné soc.pojis			1 137				
Zákonné zdr.pojis			393				
Výkon 141 - Realizace dřeva							
Zm. st. dříví							
Výkon 431 - Čerpací stanice							
Sp.ostat.mater	32 503		3 318				
Sp.nafy							
Odpisy ZP			21 684				
Výkon 439 - PDV hala							
Sp. náhr. dílů	941 752		1 257				
Sp. ostat. mater.			1 339				
Spot. el. energie			207 227				
Mzdy dělnické			287 378				
Prémie dělnické			77 306				
Odměny dělnické			85 120				
Zákonné soc.pojis			92 529				
Zákonné zdr.pojis			29 931				
Odpisy ZP			39 060				
Práce díl. dřevař.				120 605			
Výkon 451- Hranolovka							
Sp. náhr. dílů	837 875	3 445	255				
Sp. ostat. mater.	805 329	536 335	203				
Sp. olejů a m. tuků		121 022	2 987				
Spot. el. energie	1 643 204	657 357	414 456				
Opravy stroju		50 246	121 879				
Mzdy dělnické			117 569				
Prémie dělnické			25 995				
Odměny dělnické			33 509				
Zákonné soc.pojis			37 326				
Zákonné zdr.pojis			12 920				
Odpisy ZP			70 776				
Práce ost. mech.				93 107			
Práce nákl.UN 053				31 586			
Práce nákl. ostat.				563 615			
Práce díl. dřevař.				117 021			

PŘÍLOHA III

Výkon 452 - PDV pila							
Sp. náhr. dílů	11 986 788			413 935			
Sp. ostat. mater.				336 632			
Sp. olejů a m. tuků				204 534			
Sp. hmot. hm. majet.				43 170			
Spot. el. energie				1 036 142			
Opravy stroju				336 864			
Ostatní služby		120		147 450			
Ost. sl. sil. dop.				1 000			
Mzdy dělnické				1 303 184			
Prémie dělnické				264 459			
Odměny dělnické				366 360			
Mz. dopln. dělnické				1 977			
Zákonné soc.pojis				407 517			
Zákonné zdr.pojis				141 062			
Poplatky				11 400			
Kurzové ztráty				517 541			
Odpisy ZP				5 249 261			
Práce ost. mech.					289 087		
Práce nákl. ostat.					371 457		
Práce díl. dřevař.					543 756		
Zm. stavu dříví							
Zm. stavu řeziva							
Výkon 511 - Byt. hospodářství							
Opravy budov, stav	428 274			412 762			
Ostatní služby		900		272			
Odpisy ZP				15 240			
Výkon 619 - Ost. pest. mech.							
Sp. náhr. dílů	23 014			1 063			
Sp. pneumatik				21 525			
Sp. ostat. mater.				81			
Sp. olejů a m. tuků				345			
Sp. nafty				105 248			
Oprava stroju				107 711			
Ostatní služby		120		2 433			
Jiné ostat. náklady				944			
Odpisy ZP				188 712			
Práce díl. op. JMP					10 340	0,1538507	1 591 11 931
Výkon 647 - Prov. os. aut							
Sp. náhr.dílů				4 472			
Sp.ostat.mater				376			
Sp.olejů a m.tuků				495			
Sp. benzínu				13 400			
Opravy stroju				1 270			
Ostatní služby		120		444			
Dan silniční				4 200			
Poplatky				800			
Jiné ost. náklady				2 915			
Výkon 663 - Naklad. UN 053							
Sp. náhrad. dílů				2 072			
Sp. ostat. mater.				93			
Sp. nafty				17 757			
Opravy stroju				13 980			
Mzdy dělnické				27 870			
Prémie dělnické				5 152			
Odměny dělnické				7 708			
Zákonné soc.pojis				8 585			
Zákonné zdr.pojis				2 971			
Jiné ost. náklady				472			

PŘÍLOHA III

Výkon 669 - Naklad. ostat.							
Sp. náhrad. dílů				24 135			
Sp.pneumatik				217 800			
Sp. ostat. mater.				1 672			
Sp. olejů a m. tuků				49 168			
Sp. nafty				540 320			
Opravy stroju				115 295			
Mzdy dělnické				337 927			
Prémie dělnické				48 509			
Odměny dělnické				90 197			
Zákonné soc.pojis				100 473			
Zákonné zdr.pojis				34 779			
Jiné ost. náklady				944			
Odpisy ZP				501 816			
Práce mech. dílny					2 600	0,4760645	1 238
							3 838
Výkon 693 - Prov. inst.dílny							
Sp. náhr. dílů	862 290			3 187			
Sp. ostat. mater.				65 004			
Sp. drob. hm. majet.				17 172			
Mzdy dělnické				419 844			
Prémie dělnické				70 825			
Odměny dělnické				114 525			
Zákonné soc.pojis				127 573			
Zákonné zdr.pojis				44 160			
Výkon 700 - Výr. rež. technol							
9 253 615	196 586	9 450 201					
Sp. ostat. mater.	2 013 475			21 141			
Sp. drob. hm. majet.				15 870			
Cestov. do limitu				14 277			
Telef. náklady				114 529			
Náklad. poštov.				8 583			
Ostatní služby		120		25 764			
Náhr. vlast. nářadí				8 010			
Mzdy dělnické				255 670			
Prémie dělnické				24 752			
Odměny dělnické				65 452			
Mz. dopln. dělnické				699 111			
Naturálie dělnické				66 745			
Zákonné soc.pojis				406 589			
Zákonné zdr.pojis				128 327			
Jiné ost. náklady				127 917			
Odpisy ZP				30 738			
Výkon 701 - Op. budov děl.							
Sp. náhr. dílů	730 521			18 434			
Sp. ostat. mater.				3 013			
Opravy budov, stav.				588 810			
Ostatní služby		120		71 120			
Ost.sl.požár.ochr.				10 714			
Ostatní služby		900		37 680			
Poplatky				250			
Práce nákl.aut.					450	0,2078752	94
Práce š 1203					50	0,1346725	7
							57
Výkon 704 - Dop. pracovníků							
Práce os. aut.					16 899		
Výkon 706 - MTZ polesí							
Práce nákl. aut					5 400	0,2078752	1 123
							6 523
Výkon 708 - Propagace střed.							
Sp.ostat.mater				1 333			

PŘÍLOHA III

Výkon 710 - Spotr. och.oděvů							
Sp. ochran. oděvů			36 917				
Výkon 715 - Požární ochrana							
Sp.ostat.mater			1 719				
Ostatní služby			34 095				
Výkon 730 - Režie venk. THP							
Sp. ostat. mater.	1915582		200				
Mzdy THP			863 437				
Prémie THP			187 274				
Odměny THP			227 792				
Mzdy dopln. THP			125 823				
Naturálie THP			13 910				
Zákonné soc.pojis			369 309				
Zákonné zdr.pojis			127 837				
Výkon 734 - Dop. THP venk							
Práce osob. aut. z PDV		12 734		11 473			
Práce osob. aut. Z Dopravy		12 566		1093	0,1538507	168	1 261
Výkon 737 - Unif. THP venk							
Sp. ostat. mater.			50 974				
Výkon 751 - školení stř.							
Ostatní služby			7 980				
Výkon 825 - Ost. od. nák. dr							
Sp.ostat.mater	3 471 524		107 954				
Ostatní služby		120	8 880				
Ost. sl. sil. dop.			3 298 479				
Práce ost.mech.				56 211			
Zm.stavu řeziva							
Výkon 826 - Odbyt. nákl. ost.							
Sp. ostat. mater.			4 950				
Ost. sl. žel. dop.			9 980				
Práce nákl. aut.				939 000	0,2078752	195 195	1 134 195
Výkon 851 - Vzděl. dospělých							
Ostatní služby		120	700				
OZELENOVACI							
Výkon 62 - Ozel. pěstování							
Sp. osiv a sadby			39 041				
Sp. náhr. dílů			11 123				
Sp. staveb. mater.			7 424				
Sp. pneumatik			2 845				
Sp. ostat. mater.			1 959 712				
Sp. topných olejů			441 449				
Sp. drob. hm. majet.			44 676				
Sp. rašeliny			887 509				
Sp. nak. sazenic			6 034 064				
Sp. vlast. sazenic			71 828				
Spot. el. energie			131 830				
Spotřeba vody			14 077				
Opravy stroju			670				
Sp.dr.nehm.majet			32 202				

PŘÍLOHA III

Ostatní služby		120	654 997				
Ost. sl. sil. dop.			33 073				
Ost. sl. nájemné			24 354				
Mzdy dělnické			1 417 478				
Prémie dělnické			583 936				
Odměny dělnické			313 795				
Zákonné soc.pojis			503 066				
Zákonné zdr.pojis			165 904				
Poplatky			3 900				
Kurzové ztráty			48				
Odpisy ZP			47 364				
Práce ost. mech.				75 041			
Práce nákl. aut. z ozel. střediska				44 109			
Práce nákl. aut. ze střediska doprava				112 901	0,2078752	23 469	136 370
Práce tr. ostat.				80 619			
Práce š 1203				63 100			
Práce nakl. ostat.				244 134			
Změna st. ned. vyr.							
Změna stavu řeziva							
Výkon 511 - Byt. hospodářství							
Odpisy ZP			10 440				
Výkon 513 - BH = ústř. topení							
Spotřeba vody			636				
Výkon 619 - Ost. pest. mech.							
Sp. náhr. dílů			7 182				
Sp. ostat. mater.			728				
Sp. olejů a m. tuků			1 685				
Sp. benzínu			99				
Sp. nafty			9 324				
Opravy stroju			3 823				
Mzdy dělnické			12 859				
Odměny dělnické			2 016				
Zákonné soc.pojis			2 823				
Zákonné zdr.pojis			977				
Jiné ostat. náklady			1 611				
Odpisy ZP			28 572				
Práce mech. dílny				3 120	0,4760645	1 485	4 605
Práce díl. op. JMP	1 519			220	0,1538507	34	254
Výkon 641 - Provoz nákl. aut							
Sp. náhr. dílů			1 450				
Sp. ostat. mater.			512				
Sp. nafty			208				
Dan silniční			23 700				
Jiné ostat. náklady			18 239				
Výkon 642 - Prov. kol. tr.							
Sp. ostat. mater.			1 706				
Sp. olejů a m. tuků			1 295				
Sp. nafty			12 839				
Opravy stroju			18 336				
Mzdy dělnické			30 648				
Odměny dělnické			4 805				
Zákonné soc.pojis			7 448				
Zákonné zdr.pojis			2 578				
Jiné ostat. náklady			962				
Výkon 649 - Prov. S 1203							
Sp.náhr.dílů			523				
Sp.pneumatik			9 032				
Sp. ostat. mater.			16 408				
Sp. benzínu			3 140				
Sp.nafty			27 851				

PŘÍLOHA III

Opravy stroju			476			
Ostatní služby		120	900			
Ostatní služby		900	1 000			
Daň silniční			5 250			
Poplatky			1 310			
Jiné ostat. náklady			31 785			
Odpisy zp			77 980			
Výkon 669 - Náklad. ostat.						
Sp. náhr. dílů			672			
Sp. olejů a m. tuků			541			
Sp. nafty			39 675			
Opravy stroju			29 203			
Mzdy dělnické			60 060			
Odměny dělnické			9 417			
Zákonné soc.pojis			14 575			
Zákonné zdr.pojis			5 045			
Jiné ostat. náklady			944			
Odpisy majetku			84 000			
Výkon 700 - Výr. rež. technol						
Sp. ostat. mater.	885 640		31 827			
Sp. drob. hm. majet.			79 725			
Cestov. do limitu			4 337			
Telef. náklady			30 475			
Nákl. poštov.			26 710			
Ostatní služby		120	9 502			
Ost.sl.nájemné			14 400			
Mzdy dělnické			237			
Prémie dělnické			5 000			
Odměny dělnické			821			
Mzdy dopln. dělnické			341 807			
Naturálie děl.			30 593			
Zákonné soc.pojis			188 328			
Zákonné zdr.pojis			64 407			
Poplatky			1 800			
Jiné ostat. náklady			23 038			
Jiné ostat.náklady			18 950			
Odpisy ZP			13 683			
Výkon 701 - Op. budov děl.						
Sp. staveb. mater.	507 445		118			
Sp. ostat. mater.			22 753			
Opravy budov, stav			243 776			
Ostatní služby		120	39 782			
Ostatní služby		900	4 120			
Odpisy ZP			196 896			
Výkon 704 - Dop. pracovníků						
Cestov. do limitu	15 674		1 665			
Práce š 1203				14 009		
Výkon 708 - Propagace střed.						
Sp.ostat.mater	32 833		1 333			
Ostatní služby		120	31 500			
Výkon 710 - Spotř. och. oděvů						
Sp.ostat.mater	10 709		2 071			
Sp. ochran. oděvů			8 638			
Výkon 715 - Požární ochrana						
Ostatní služby		120	12 472			

PŘÍLOHA III

Výkon 730 - Režie venk. THP						
Mzdy THP	1 175 906		423 226			
Prémie THP			222 816			
Odměny THP			117 894			
Mzdy dopln. THP			73 226			
Naturálie THP			10 200			
Zákonné soc.pojis			244 279			
Zákonné zdr.pojis			84 265			
Výkon 734 - Dop.TH P venk						
Práce š 1203 z ozelen.	98 727		98 547			
Práce š 1203 z dopravy/služeb			180	0,1346725	24	204
Výkon 737 - Unif. THP venk						
Sp. ostat. mater.			27 610			
Výkon 751 - Skolení stř.						
Ostatní služby	120		8 845			
Výkon 989 - Ost.nákl.vyn.						
Jiné ost.náklady			13 131			
ZIVOČÍŠNE						
Výkon 253 - Aktivace účel. č.						
Práce tr. ostat.			41 102			
Práce š 1203			21 812			
Výkon 429 - Živ. výr. ryby						
Sp. osiv a sadby			32 950			
Sop. ostat. mater.			2 040			
Sp. drob. hm. majet.			7 350			
Sp. nak. sazenic			8 460			
Ostatní služby	120		960			
Náhr. za použ. JMP			205			
Mzdy dělnické			91 097			
Prémie dělnické			37 728			
Odměny dělnické			44 308			
Zákonné soc.pojis			33 008			
Zákonné zdr.pojis			11 426			
Odpisy ZP			1 848			
Práce ost. mech.			3 199			
Práce nákl. aut.			6 300	0,2078752	1 310	7 610
Práce tr. ostat.			66 953			
Práce š 1203			28 248			
Práce mech. dílny			2 730	0,4760645	1 300	4 030
Práce díl.op.JMP			880	0,1538507	135	1 015
Zm. stavu řeziva						
Změna st. zvířat						
Výkon 511 - Byt. hospodářství						
Sp.ostat.mater			93			
Ostatní služby	120		1 794			
Ostatní služby	900		136			
Výkon 522 - Chaty ostat.						
Sp.staveb.mater	29 848		4 172			
Sp. ostat. mater.			3 898			
Spot. el. energie			1 821			
Ostatní služby	120		9 977			
Jiné ost. náklady			4 784			
Odpisy ZP			5 196			

PŘÍLOHA III

Výkon 619 - Ost. pest. mech.							
Sp. náhr. dílů			1 459				
Sp. olejů a m. tuků			529				
Práce díl. op.JMP				1 210	0,1538507	186	1 396
Výkon 642 - Prov. kol. tr.							
Sp. náhr. dílů			17 996				
Sp. pneumatik			8 836				
Sp. ostat. mater.			11 500				
Sp. olejů a m. tuků			2 743				
Sp. nafty			34 456				
Opravy stroju			1 137				
Jiné ost. náklady			472				
Práce mech. dílny				31 330	0,4760645	14 915	46 245
Práce dílny op.JMP				550	0,1538507	85	635
Výkon 649 - Prov. Š 1203							
Sp. náhr. dílů			8 774				
Sp. ostat. mater.			1 219				
Sp. olejů a m. tuků			155				
Sp. benzínu			14 267				
Opravy stroju			4 553				
Dan silniční			2 400				
Jiné ost. náklady			2 759				
Odpisy ZP			10 992				
Práce mech. dílny				4 940	0,4760645	2 352	7 292
Výkon 700 - Výr. rež. technol							
Sp.náhr.dílů	950353		254				
Sp. ostat. mater.			9 617				
Spot.el.energie			1 744				
Telef. náklady			12 798				
Náhr.za použ.JMP			136				
Mz. dopln. dělnické			38 721				
Naturálie dělnické			3 708				
Zákonné soc.pojis			22 861				
Zákonné zdr.pojis			7 913				
Jiné ostat. náklady			10 813				
Výkon 701 - Op. budov děl.							
Sp. ostat. mater.			2 714				
Opravy budov, stav			328 614				
Ostatní služby	120		7 166				
Náhr. za použ.JMP			1 931				
Ostatní služby	900		2 936				
Mzdy dělnické			2 876				
Prémie dělnické			593				
Odměny dělnické			1 193				
Zákonné soc.pojis			891				
Zákonné zdr.pojis			308				
Odpisy ZP			187 236				
Práce mech. dílny				780	0,4760645	371	1 151
Zm. st. dříví							
Výkon 710 - Spotr. och. oděvů							
Sp. ochran. oděvů			1 239				
Výkon 715 - Požární ochrana							
Ostatní služby	120		4 353				
Výkon 730 - Režie venk. THP							
Spot. el. energie			4 670				
Mzdy THP			133 794				

PŘÍLOHA III

UCELOVA CINNOST							
Výkon 241 - Myslivost							
Sp.osiv a sadby					6 871		
Sp.náhr.dílů					11 428		
Sp. ostat. mater.					347		
Náhr.vlast.nářadí					2 040		
Douč.do obv.ceny					651		
Výkon 462 - Provoz intern.							
Sp.staveb.mater					196		
Sp. ostat. mater.					35 079		
Sp. drob. hm. majet.					4 182		
Spot. el. energie					40 370		
Spotřeba vody					3 068		
Opravy budov, stav					41 025		
Ostatní služby		120			55 860		
Ost. sl..ost.přep.					83 974		
Ostatní služby		900			1 300		
Mzdy dělnické					66 629		
Prémie dělnické					14 634		
Zákonné soc.pojis					21 129		
Zákonné zdr.pojis					7 314		
Výkon 539 - Účelová činnost							
Sp. osiv a sadby					86 942		
Sp. náhr. dílů					7 390		
Sp. ostat. mater.					89 820		
Sop. benzínu					2 152		
Spot. drob. hm. majet.					760		
Spot. el. energie					15 683		
Opravy stroju					3 665		
Cestov. do limitu					1 522		
Ostatní služby		110			4 000		
Ostatní služby		120			96 639		
Ost.sl.sil.dop.					25 670		
Náhr. pouz. trakt.					13 921		
Náhr.za pouz.JMP					238		
Ostatní služby		900			1 711		
Douč. do obv.ceny					2 268		
Mzdy dělnické					105 140		
Prémie dělnické					35 284		
Mz.doplň.dělnické					2 198		
Zákonné soc.pojis					28 330		
Zákonné zdr.pojis					9 806		
Dan silniční					2 250		
Jiné ost. náklady					156		
Odpisy ZP					47 408		
Výkon 545 - Voděradské buč.							
Sp.ostat.mater					177 065		
Ostatní služby		110			37 268		
Výkon 547 - Záchrana jedle							
Sp. ostat. mater.					109 568		
Ost. sl.ost. přep.							
Výkon 548 - Pěst. mel. dřevin							
Sp. osiv a sadby					9 870		
Sp.ostat.mater.					62 342		
Sp.rašeliny					70 272		
Ostatní služby		120			15		
Výkon 549 - Genofond							
Sp. osiv a sadby					19 522		

PŘÍLOHA III

Výkon 551 - Pstruhová násada							
Sp.staveb.mater			5 148				
Sp.ostat.mater			37 399				
Ostatní služby	120		229 530				
Výkon 553 - Označení výzk.p.							
Ostatní služby	120		42 000				
Výkon 555 - Naučná stezka							
Sp.ostat.mater.			15 005				
Ostatní služby	120		1 157 914				
Ost.sl.sil.dop.			10 492				
Ost.sl.ost.přep.			1 260				
Ostatní služby	900		4 847				
Mzdy dělnické			33 480				
Výkon 800 - Správ. a spol. režie							
Mzdy THP			223 565				
Prémie THP			46 760				
Zákonné soc.pojis			70 285				
Zákonné zdr.pojis			24 332				
Odpisy ZP			884				
Výkon 802 - Os. n. režie zám							
Sp. staveb. mater.			1 358				
Sp. ostat. mater.			15 938				
Sp. benzínu			1 452				
Sp. drob. hm. majet.			997				
Spot. el. energie			102 708				
Spotřeba vody			5 067				
Opravy budov, stav			39 594				
Ostatní služby	120		101 412				
Ost.sl.ost.přep.			812 665				
Ostatní služby	900		13 862				
Mzdy dělnické			69 196				
Prémie dělnické			21 344				
Zákonné soc.pojis			23 540				
Zákonné zdr.pojis			8 148				
Poplatky			4 543				
Výkon 989 - Ost. nakl. vyn							
Jiné ost. náklady			22 725				
USTŘEDÍ							
Výkon 112 - Těžba cizími							
Ostatní služby	110		20 606				
Výkon 121 - Přiblíž. dr. vlas							
Práce LKT				124 411			
Výkon 133 - Výkup dr. na ES							
Výkup dřeva			19 454 264				
Výkon 141 - Realizace dřeva							
Zm. st. dříví			8 362 687				

PŘÍLOHA III

Výkon 633 - Provoz LKT							
	25 663						
Ostatní služby	22 933	900	1 500				
Jiné ost. náklady	4 030		472				
Odpisy ZP	26 963		20 961				
Práce mech.dílny	25 663			2 730	0,4760645	1 300	4 030
Výkon 700 - Výr. rež. technol.							
Sp. pneumatik			5 843				
Sp. ostat. mater.			600				
Ost. sl. nájemné			1 216 710				
Ostatní služby		900	5 817				
čas. rozliš. mezd			395 000				
Dan z nemovitosti			57 318				
Poplatky			300				
Dan z převodu nemovitosti			-3 060				
Jiné ost.náklady			113 840				
Odpisy ZP			293 736				
Výkon 730 - Režie venk. THP							
Mzdy THP			22 000				
čas. rozliš. mezd			-369 383				
Výkon 800 - Správ. a spol. režie							
Sp.náhr.dílů			254				
Sp. ostat. mater.			29 686				
Sp.ochran.oděvů			338				
Sp. drob. hm. majet			386 822				
Cestov. do limitu			88 425				
Ostatní služby		120	368 470				
Ost.sl.sil.dop.			1 376				
Ost. sl. nájemné			8 000				
Ostatní služby		900	3 431				
Mzdy dělnické			428				
Prémie dělnické			136				
Mzdy THP			2 633 485				
Prémie THP			1 525 334				
Odměny THP			575 008				
Mzdy doplň. THP			481 763				
Naturálie THP			31 055				
čas. rozliš. mezd			-125 617				
Zákonné soc.pojis			1 448 956				
Zákonné zdr.pojis			480 135				
Dan silniční			500				
Poplatky			38 516				
Dan z přev.nemov.			77 375				
Kurzové ztráty			11 848				
Jiné ost. náklady	549100		56 827				
Odpisy ZP			250 714				
Práce š 1203				510	0,1346725	69	579
Práce mech.dílny				1 690	0,4760645	805	2 495
Práce el. dílny				570	0,1346725	77	647
Náklady kotelny				271 615	0,1346725	36 579	308 194
Práce dílny op.JMP				880	0,1538507	135	1 015
Výkon 803 - Doprava THP ústředí							
Práce osob. aut				346 395	0,1538507	53 293	399 688
Práce š 1203				81 790	0,1346725	11 015	92 805
Výkon 806 - Nákl. poř. MTZ							
Sp.ostat.mater			2 654				
Spot. el. energie			1 308				
Ostatní služby		120	2 201				
Mzdy dělnické			268				
Prémie dělnické			85				
Zákonné soc.pojis			91				

PŘÍLOHA III

Zákonné zdr.pojis			31				
Práce nákl. aut..				42 550	0,2078752	8 845	51 395
Práce osob. aut.				189 948	0,1538507	29 224	219 172
Práce š 1203				3 310	0,1346725	446	3 756
Práce mech. dílny				12 220	0,4760645	5 818	18 038
Práce el. dílny				2 090	0,1346725	281	2 371
Práce díl.op. JMP				14 850	0,1538507	2 285	17 135
Výkon 807 - Občer. a dary							
Nákl. na rep.mater.			69 371				
Výkon 808 - Propagace							
Sp.ostat.mater			11 670				
Ostatní služby	120		77 842				
Poplatky			365				
Výkon 809 - Knihy, časopisy							
Sp. ostat. mater.			63 855				
-							
Výkon 810 - Unif. THP							
Sp. ostat. mater.			127 565				
Výkon 812 - Kancel. náklady							
Sp. ostat. mater.			63 638				
Telef. nákl.			356 538				
Nákl. poštov.			29 537				
Výkon 815 - Pož. ochrana							
Ostatní služby	120		26 930				
Výkon 826 - Odbyt. nákl. ost.							
Sp.náhr.dílů			1 379				
Sp. ostat. mater.			1 650				
Ostr.sl.žel. dop.			80 264				
Ost.sl.sil.dop.			21 400				
Práce nákl.aut				334 000	0,2078752	69 430	403 430
Výkon 851 - Vzděl. dospělých							
Ostatní služby	120		56 576				
Výkon 852 - Vzděl.mládeže							
Ostatní služby			108 305				
Výkon 853 - Zdravotní péče							
Přís. obědy SLP			267 478				
Výkon 879 - Civilní služba							
Mzdy OON			500				
Zákonné soc.pojis			130				
Zákonné zdr.pojis			45				
Ostatní soc.náklady			1 684				
Jiné ost.náklady			6 024				

PŘÍLOHA III

Výkon 912 - Prodej mat i DK							
Prodaný materiál				158 444			
Výkon 984 - Pokuty a penále							
Ostat. pokuty a penále							
Smluvní pokuty a p.				206 000			
Výkon 988 - Od.pohl.daň.uzn.							
Odpis ned. pohl.				164 375			
Tvorba opr. poloz.				705 554			
Výkon 989 - Ost. nákl. vyn.							
Ostatní služby		900		14 100			
Kurzové ztráty				583 990			
Jiné ost. náklady				3 839			
Jiné ost.náklady				104 989			
Jiné ost.náklady				36 456			
bank.popl.b.ú.				22 329			
Tvorba z.r.pěst.				6 000 000			
Tvorba z.r. na opr.				3 317 000			
Práce nákl. aut.					1 800	0,2078752	374
							2 174
				184 642 680			2023698,4
							35 932

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA JEVANY				11	15	16	17	18	25	28	31	39	111	112	121	122-1	122-5	125	131	135	222		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem																					
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.	48388				1870														2 100	40 818	
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.	66102	1785			893	12 049					446		49 229					510	1 190		
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT	329282					2 240		4 480					315 842						6 720		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	85150				450	1 350												3 000	49 050	34 650	
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.	65590					5 911												474	935	48 785	
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut	100241																				
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut	1120																				
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP	5082						516			3 352									1 214		
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.	11644																			11 644	
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	19240																				
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	3135																			190	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1870																			990	
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA JEVANY																							
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem		11	15	16	17	18	25	28	31	39	111	112	121	122-1	122-5	125	131	135	222		
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.	1				0,03865														0,04340	0,84356	
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.	1	0,02700			0,01351	0,18228					0,00675		0,74474				0,00772		0,01800		
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT	1					0,00680		0,01361					0,95918						0,02041		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	80350				0,00528	0,01585												0,03523	49050	34650	
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.	1					0,09012												0,00723	0,01426	0,74379	
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut	100241																				
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut	1120																				
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP	1						0,10153			0,65958									0,23888		
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.	1																			1	
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	19240																				
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	3135																			190	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1870																			990	
Koefficienty pro provoz, které pracovaly zároveň na jiném středisku, než na kterém jsou vedeny																							
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem		11	15	16	17	18	25	28	31	39	111	112	121	122-1	122-5	125	131	135	222		
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.																					
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.		0,01047			0,00524	0,07070					0,00262		0,28888					0,00299	0,00698		
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT						0,01314		0,02629					1,85338						0,03943		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	85150																				
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.	66558																				
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut	100241																				
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut	1120																				
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP	5082																				
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.	11644																				
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	19240																				
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	3135																				
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1870																				

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA JEVANY																								Skalice	Ústředí
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	231	231-1	241	511	513	619	632	633	642	647	651	669	700	701	704	710	715	730	734	737	851	112	112
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.			3 600																				
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.																						104312	
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT																							3 057
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut			-9 500			6 150																	
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.	2 198		7 287																				
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut																				100 241			
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			410	450											260								
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP																							
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.																							
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny							15 340	910	2 860	130													
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny				2 945																			
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP						330	550																
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA JEVANY																								Skalice	Ústředí
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	231	231-1	241	511	513	619	632	633	642	647	651	669	700	701	704	710	715	730	734	737	851	112	112
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.			0,07440																				
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.																							
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT																							
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut			-9500			6150																	
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.	1	0,03351	0,11110																				
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut																					100241		
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			410	450											260								
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP																							
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.																							
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny							15340	910	2860	130													
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny				2945																			
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP						330	550																
Koefficienty pro provoz, které pracovaly zároveň na jiném středisku, než na kterém jsou vedeny																								Skalice	Ústředí
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	231	231-1	241	511	513	619	632	633	642	647	651	669	700	701	704	710	715	730	734	737	851	112	112
619 - Ost. pěst. mech.	48388	Práce ost. mech.																							
632 - Provoz UKT	170414	Práce tr. přibliž.																						0,61211	
633 - Provoz LKT	332339	Práce LKT																							0,01794
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut			85150																				
642 - Provoz kol. tr.	65590	Práce trak. ostat.			66558																				
647 - Provoz os. aut	100240	Práce osobních aut			100241																				
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			1120																				
651 - Provoz JMP	5 082	Práce JMP			5082																				
669 - Nakladače ostatní	11 644	Práce nakl. ostat.			11644																				
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny			19240																				
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny			3135																				
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP			1870																				

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA SKALICE																				
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	11	15	16	17	18	25	28	39	111	112	121	122-1	122-5	125	126	131	132	135
619 - Ost. pěst. mech.	8715	Práce ost. mech.	8 715	1 620		5 575				1 520										
632 - Provoz UKT	761667	Práce tr. přibliž.	761 671	4 732		2 184	29 488		2 060		1 856		693 869					3 660		23 822
633 - Provoz LKT	5 154	Práce LKT	5 155				41		82				4 950							82
634 - Provoz les. trak.	42260	Práce traktoru	42 260								3 030		39 230							
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	58 400				6 000													50 400
642 - Provoz kol. trak.	145445	Práce trak. ostat.	145 448	34 862	7 069	5 050	36 322						28 278							3 570
647 - Provoz os. aut	119293	Práce osobních aut	119 294																	
651 - Provoz JMP	3 672	Práce JMP	3 672					516		1 036										2 120
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	10 140						520											
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	475																	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	3 740																	
									798181	693869	104312									
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA SKALICE																				
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	11	15	16	17	18	25	28	39	111	112	121	122-1	122-5	125	126	131	132	135
619 - Ost. pěst. mech.	8715	Práce ost. mech.	1	0,19		0,64				0,17										
632 - Provoz UKT	761667	Práce tr. přibliž.	1	0,01		0,00	0,04		0,00		0,00		0,91					0,00		0,03
633 - Provoz LKT	5 154	Práce LKT	1				0,01		0,02				0,96							0,02
634 - Provoz les. trak.	42260	Práce traktoru	1								0,07		0,93							
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1				0,10													0,86
642 - Provoz kol. trak.	145445	Práce trak. ostat.	1	0,24	0,05	0,03	0,25						0,19							0,02
647 - Provoz os. aut	119293	Práce osobních aut	119 294																	
651 - Provoz JMP	3 672	Práce JMP	1					0,14		0,28										0,58
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	9 620						0,05											
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1																	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	3 740																	

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA SKALICE				211	231	231-1	511	513	619	632	633	634	642	647	651	700	701	704	710	715	730	734	737	912
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem																					
619 - Ost. pěst. mech.	8715	Práce ost. mech.	8 715																					
632 - Provoz UKT	761667	Práce tr. přibliž.	761 671																					
633 - Provoz LKT	5 154	Práce LKT	5 155																					
634 - Provoz les. trak.	42260	Práce traktorů	42 260																					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	58 400						2 000															
642 - Provoz kol. trak.	145445	Práce trak. ostat.	145 448	30 297																				
647 - Provoz os. aut	119293	Práce osobních aut	119 294												15 546							103 748		
651 - Provoz JMP	3 672	Práce JMP	3 672																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	10 140						9 360	260														
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	475				475																	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	3 740						220	3 520														
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA SKALICE				211	231	231-1	511	513	619	632	633	634	642	647	651	700	701	704	710	715	730	734	737	912
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem																					
619 - Ost. pěst. mech.	8715	Práce ost. mech.	1																					
632 - Provoz UKT	761667	Práce tr. přibliž.	1																					
633 - Provoz LKT	5 154	Práce LKT	1																					
634 - Provoz les. trak.	42260	Práce traktorů	1																					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1							0,03														
642 - Provoz kol. trak.	145445	Práce trak. ostat.	1	0,21																				
647 - Provoz os. aut	119293	Práce osobních aut	119 294												15 546							103 748		
651 - Provoz JMP	3 672	Práce JMP	1																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	9 620						9 360	260														
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1				1,00																	
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	3 740						220	3 520														

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV				11	15	16	17	18	25	28	39	111	112	121	122-1	122-5	125	126	131	135	211	231		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem																						
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	52 144	17 715			15 611				10 100	5 118											3 600	
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	244 424									90 306		154 118										
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	95 689																					
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	672 581									20 826		637 274								14 481		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	109 050					4 000			2 000								8 000			94 150		
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	45 605	6 120			899	24 827				3 820		7 016								2 923		
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	156 924																					
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	43 495		4 100		5 712		3 200		3 800											26 683		
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	79 300																					
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1 520																					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	11 000																					
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV																								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem		11	15	16	17	18	25	28	39	111	112	121	122-1	122-5	125	126	131	135	211	231		
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	1	0,3397			0,2994				0,1937	0,0982											0,0690	
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	1									0,3695		0,6305										
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	1																					
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	1									0,0310		0,9475								0,0215		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1					0,0367			0,0183								0,0734		0,8634			
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	1	0,1342			0,0197	0,5444				0,0838		0,1538								0,0641		
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	1																					
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	1		0,0943		0,1313		0,0736		0,0874											0,6135		
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	1																					
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1																					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1																					
Koefficienty pro provoz, které pracovaly zároveň na jiném středisku, než na kterém jsou vedeny																								
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV																								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem		11	15	16	17	18	25	28	39	111	112	121	122-1	122-5	125	126	131	135	211	231		
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	52 144																					
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	244 424																					
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	95 689																					
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	672 581									0,0305		0,9345								0,0212		
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	109 050																					
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	45 605																					
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	156 924																					
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	43 495																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	79 300																					
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1 520																					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	11 000																					

Λ

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV																					Jevany	Skalice	Ústředí	
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	429	511	619	632	633	634	642	647	651	700	701	704	710	715	730	734	737	751	912	135	121	121
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	52 144																					
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	244 424																					
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	95 689																					95689
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	672 581																					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	109 050			900																		
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	45 605																					
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	156 924															156 924						
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	43 495																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	79 300			23 530	35 620	18 070	1 300	780														
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1 520	1 520																				
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	11 000			7 040		3 960																
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV																					Jevany	Skalice	Ústředí	
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	429	511	619	632	633	634	642	647	651	700	701	704	710	715	730	734	737	751	912	135	121	121
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	1																					
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	1																					
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	1																					1,0000
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	1																					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1		0,0083																			0,0169
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	1																					
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	1															1,0000						
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	1																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	1		0,2967	0,4492	0,2279	0,0164	0,0098															
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1	1,0000																				
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1		0,6400		0,3600																	
Koefficienty pro provoz, které pracovaly zároveň na jiném středisku, než na kterém jsou vedeny																					Jevany	Skalice	Ústředí	
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA KRYMLOV																					Jevany	Skalice	Ústředí	
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	429	511	619	632	633	634	642	647	651	700	701	704	710	715	730	734	737	751	912	135	121	121
619 - Ost. pěst. mech.	52142	Práce ost. mech.	52 144																					
632 - Provoz UKT	244424	Práce tr. přibliž.	244 424																					
633 - Provoz LKT	95 689	Práce LKT	95 689																					
634 - Provoz les. trak.	681948	Práce traktoru	672 581																					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	109 050																					
642 - Provoz kol. tr.	45602	Práce trak. ostat.	45 605																					
647 - Provoz os. aut	156923	Práce osobních aut	156 924																					
651 - Provoz JMP	43 495	Práce JMP	43 495																					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	79 300																					
692 - Provoz el. dílny		Práce el. dílny	1 520																					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	11 000																					

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																			
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	135	251	251-1	253	254	461	462	463	464	521	619	641	647	649	691	692
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	888000		811 300			1 350			1 350	4 050	450	55 600				
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				7 400		13 820	40	600	30	9 800	50					
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574					3 899	390		390			12 350	224 640	2 990	6 240	10 140	
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364				74 709		5 415		1 045		570	190					1 235
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231				1 124 851		64 380										
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401			47 300	-13 099		1 430					2 090	64 900	440			5 060
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																			
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	135	251	251-1	253	254	461	462	463	464	521	619	641	647	649	691	692
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	0,13442		0,12281			0,00020			0,00020	0,00061	0,00007	0,00842				
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				0,06191		0,11563	0,00033	0,00502	0,00025	0,08200	0,00042					
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574				0,00600	0,00060	0,00060		0,00060			0,01902	0,34590	0,00460	0,00961	0,01561	
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364				0,64759		0,04694		0,00906		0,00494	0,00165					0,01071
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231				0,77000		0,04407										
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401			0,27513	-0,07619		0,00832					0,01216	0,37751	0,00256			0,02943
Režie na provoz																			
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																			
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	135	251	251-1	253	254	461	462	463	464	521	619	641	647	649	691	692
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	1,000000																
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,207875	184593		168649			281			281	842	94	11558				
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	0,134672				997		1861	5	81	4	1320	7					
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0,153851																
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	0,476065					1856	186		186			5879	106943	1423	2971	4827	
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	0,134672				10061		729		141		77	26					166
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	0,134672				151486		8670										
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. op. JMP	0,153851			7277	-2015		220					322	9985	68			778
CELKEM				184593	0	175926		162544	1856	11947	5	407	285	2238					
Režie provoz na provoz																			
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																			
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	135	251	251-1	253	254	461	462	463	464	521	619	641	647	649	691	692
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																
Zbývá dorozdělit			6 327																
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2483552	0,1344		0,1228			0,0002			0,0002	0,0006	0,0001	0,0084				
Zbývá dorozdělit			128486	17270,72		15778,98			26,26			26,26	78,77	8,75	1081,36				
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																
Zbývá dorozdělit			1 491																
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				0,06191		0,11563	0,00033	0,00502	0,00025	0,08200	0,00042					
Zbývá dorozdělit			2 971				183,95		343,54	0,99	14,91	0,75	243,61	1,24					
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574					0,00600	0,00060		0,00060			0,01902	0,34590	0,00460	0,00961	0,01561	
Zbývá dorozdělit			5 772					34,65	3,47		3,47			109,76	1996,56	26,57	55,46	90,12	
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364				0,64759		0,04694		0,00906		0,00494	0,00165					0,01071
Zbývá dorozdělit			0																
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231				0,77000		0,04407										
Zbývá dorozdělit			1 510				1162,70		66,55										
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401			0,27513	-0,07619		0,00832					0,01216	0,37751	0,00256			0,02943
Zbývá dorozdělit			1 218			335,11	-92,80		10,13					14,81	459,80	3,12			35,85

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																	Jevany						
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	695	696	700	701	704	710	715	730	734	737	749	751	800	801	821	912	17	18	131	135	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932										35 932										
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552			3 150							356 902		4 950	356 450			450	1 350	3 000	49 050	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																				
649 - Provoz dodáv. aut	119519	Práce dodáv. aut	32 330			40	180									370							
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574			3 250							209 255			4 030							
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364	11 210											285	20 705							
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																				
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		7 920		110									8 250							
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																	Jevany						
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	695	696	700	701	704	710	715	730	734	737	749	751	800	801	821	912	17	18	131	135	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932										1,00003										
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552			0,00048							0,05402		0,00075	0,05396			0,00007	0,00020	0,00045	0,00742	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																				
649 - Provoz dodáv. aut	119519	Práce dodáv. aut	32 330			0,00033	0,00151									0,00310							
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574			0,00500							0,32221			0,00621							
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364	0,09717											0,00247	0,17948							
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																				
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		0,04607		0,00064									0,04799							
Režie na provozy																	Jevany						
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																	Jevany						
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	695	696	700	701	704	710	715	730	734	737	749	751	800	801	821	912	17	18	131	135	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	1,000000										35932										
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,207875			655							74191			1029	74097		94	281	624	10196	
649 - Provoz dodáv. aut	119519	Práce dodáv. aut	0,134672			5	24									50							
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0,153851																				
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	0,476065			1547							99619			1919							
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	0,134672	1510											38	2788							
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	0,134672																				
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. op. JMP	0,153851		1218		17									1269							
CELKEM													209742						94	281	624	10196	
Režie provoz na provoz																	Jevany						
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB																	Jevany						
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	695	696	700	701	704	710	715	730	734	737	749	751	800	801	821	912	17	18	131	135	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932										1,00003										
Zbývá dorozdělit			6 327										6 327										
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2483552			0,0005							0,0540		0,0007	0,0540			0,0001	0,0002	0,0005	0,0074	
Zbývá dorozdělit			128486			61,26							6941,39		96,27	6932,60			8,75	26,26	58,35	953,97	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																				
Zbývá dorozdělit			1 491																				
649 - Provoz dodáv. aut	119519	Práce dodáv. aut	32 330			0,00033	0,00151									0,00310							
Zbývá dorozdělit			2 971			0,99	4,47									9,20							
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574			0,00500							0,32221			0,00621							
Zbývá dorozdělit			5 772			28,89							1859,82			35,82							
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364	0,09717											0,00247	0,17948							
Zbývá dorozdělit			0																				
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																				
Zbývá dorozdělit			1 510																				
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		0,04607		0,00064									0,04799							
Zbývá dorozdělit			1 218		56,11		0,78									58,45							

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB												Skalice										Krymlov
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	222	241	511	619	632	633	642	647	704	18	28	135	511	619	632	633	18			
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																			
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	34 650	-9 500	6 150						6 000		50 400			2 000			4 000		
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																			
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330		410	450					260											
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574				15 340	910	2 860	130			520				9 360		260			
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364	190		2 945									475							
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																			
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401	990			330	550								220	3 520					
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB												Skalice										Krymlov
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	222	241	511	619	632	633	642	647	704	18	28	135	511	619	632	633	18			
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																			
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	0,00524	-0,00144	0,00093						0,00091		0,00763		0,00030			0,00061			
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																			
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330	0,00343	0,00377						0,00218											
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574				0,02362	0,00140	0,00440	0,00020		0,00080				0,01441	0,00040					
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364																			
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																			
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401	0,00576		0,00192	0,00320									0,00128	0,02047					
Režie na provoz																						
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB												Skalice										Krymlov
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	222	241	511	619	632	633	642	647	704	18	28	135	511	619	632	633	18			
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	1,000000																			
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,207875	7203	-1975	1278						1247		10477			416		832			
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	0,134672		55	61					35											
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0,153851																			
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	0,476065				7303		1362	62			248				4456	124				
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	0,134672	26		397									64							
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	0,134672																			
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. op. JMP	0,153851	152		51	85									34	542					
CELKEM			7381		457							1247	248	10477	64				832			
Režie provoz na provoz																						
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB												Skalice										Krymlov
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	222	241	511	619	632	633	642	647	704	18	28	135	511	619	632	633	18			
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																			
Zbývá dorozdělit			6 327																			
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2483552	0,0052	-0,0014	0,0009						0,0009		0,0076		0,0003			0,0006			
Zbývá dorozdělit			128486	673,91	-184,77	119,61						116,69		980,23		38,90			77,80			
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																			
Zbývá dorozdělit			1 491																			
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330	0,00343	0,00377						0,00218											
Zbývá dorozdělit			2 971	10,19	11,19						6,46											
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574				0,02362	0,00140	0,00440	0,00020		0,00080				0,01441	0,00040					
Zbývá dorozdělit			5 772				136,34	8,09	25,42	1,16		4,62				83,19	2,31					
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364																			
Zbývá dorozdělit			0																			
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231																			
Zbývá dorozdělit			1 510																			
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díln. oprav JMP	124 401	0,00576		0,00192	0,00320									0,00128	0,02047					
Zbývá dorozdělit			1 218	7,01		2,34	3,90									1,56	24,94					

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB											PDV								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	39	131	135	511	619	633	634	642	647	131	133	134	619	669	701	706	734
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.																	
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 000	8 000	94 150		900					1 890 000	371 000	142 500			450	5 400	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut					0												1093
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut					32 330											50	
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny					477 574	23 530	35 620	18 070	1 300	780		780		2 600			
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny				1520													
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny					1 189 231												
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP					124 401	7 040		3 960				1 320	10 340				
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB											PDV								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	39	131	135	511	619	633	634	642	647	131	133	134	619	669	701	706	734
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.																	
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,00030	0,00121	0,01425		0,00014					0,28609	0,05616	0,02157			0,00007	0,00082	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut					0												
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut					32 330											0,00042	
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny					477 574	0,03623	0,05485	0,02782	0,00200	0,00120		0,00120		0,00400			
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny					115 364												
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny					1 189 231												
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP					124 401	0,04095		0,02303				0,00768	0,06014				
Režie na provoz																			
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB											PDV								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	39	131	135	511	619	633	634	642	647	131	133	134	619	669	701	706	734
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.					1,000000												
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	416	1663	19571		187					392884	77122	29622			94	1123	
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut					0,134672										7		
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut					0,153851												168
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny					0,476065	11202	16957	8602	619	371		371		1238			
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny				205	0,134672												
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny					0,134672												
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. op. JMP					0,153851			1083				203	1591	0			
CELKEM			416	1663	19571	205						392884	77122	30197					
Režie provoz na provoz																			
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB											PDV								
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	39	131	135	511	619	633	634	642	647	131	133	134	619	669	701	706	734
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.					35 932												
Zbývá dorozdělit							6 327												
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,0003	0,0012	0,0143		0,0001					0,2861	0,0562	0,0216			0,0001	0,0008	
Zbývá dorozdělit			128486	38,90	155,59	1831,12	17,50					36758,62	7215,58	2771,48			8,75	105,02	
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut					0												0,00203
Zbývá dorozdělit							1 491												3,03
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut					32 330											0,00042	
Zbývá dorozdělit							2 971											1,24	
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny					477 574	0,03623	0,05485	0,02782	0,00200	0,00120		0,00120		0,00400			
Zbývá dorozdělit							5 772	209,13	316,58	160,60	11,55	6,93		6,93		23,11			
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny					115 364												
Zbývá dorozdělit							0												
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny					1 189 231												
Zbývá dorozdělit							1 510												
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP					124 401	0,04095		0,02303				0,00768	0,06014				
Zbývá dorozdělit							1 218	49,88		28,06				9,35	73,26				

PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB				Ozeleňovací				Živočišné					Bytové	Ústředí									
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	826	62	619	704	734	253	429	619	642	649	701	511	513	633	800	803	806	826	989	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																				
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	939 000	112 901					6 300					2 250	22 000					42 550	334 000	1 800
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0															346 395			189 948		
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				180								210	20		510	81 790		3 310		
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574		3 120					2 730		31 330	4 940	780			2 730	1 690			12 220		
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364												19 950			570			2 090		
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231															271 615					
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		220					880	1 210	550			660			880			14 850		
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB				Ozeleňovací				Živočišné					Bytové	Ústředí									
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	826	62	619	704	734	253	429	619	642	649	701	511	513	633	800	803	806	826	989	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																				
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2 483 552	0,14214	0,01709					0,00095					0,00034	0,0033					0,00644	0,0506	0,0003
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																				
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				0,0015								0,00176	0,0002		0,00427	0,68433		0,02769		
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574		0,0048					0,00420		0,04824	0,00761	0,0012	0,00040		0,00420	0,00260			0,01882		
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364												0,13941								
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231															0,18593					
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		0,0013					0,00512	0,00704	0,00320			0,00384			0,00512			0,08638		
Režie na provoz																							
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB				Ozeleňovací				Živočišné						Bytové	Ústředí								
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	826	62	619	704	734	253	429	619	642	649	701	511	513	633	800	803	806	826	989	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	1,000000																				
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	0,207875	195195	23469					1310					468	4573					8845	69430	374
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	0,134672				24								28	3		69	11015		446		
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0,153851																		53293	29224	
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	0,476065		1485					1300		14915	2352	371	124		1300	805			5818		
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	0,134672												2687			77			281		
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	0,134672															36579					
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. op. JMP	0,153851		34					135	186	85			102			135			2285		
CELKEM																							
Režie provoz na provoz																							
PŘEVODNÍ TABULKY POMOČNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA DOPRAVY A SLUŽEB				Ozeleňovací				Živočišné						Bytové	Ústředí								
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	826	62	619	704	734	253	429	619	642	649	701	511	513	633	800	803	806	826	989	
619 - Ost. pěst. mech.	35931	Práce ost. mech.	35 932																				
Zbývá dorozdělit			6 327																				
641 - Provoz nákl. aut	6606297	Práce nákl. aut	2483552	0,1421	0,0171					0,0010					0,0003	0,0033					0,0064	0,0506	0,0003
Zbývá dorozdělit			128486	18262,62	2195,81					122,53	18262,62				43,76	427,88					827,56	6495,97	35,01
647 - Provoz os. aut	537431	Práce osobních aut	0																		0,64454	0,35344	
Zbývá dorozdělit			1 491																		961,01	526,97	
649 - Provoz dodávk. aut	119519	Práce dodávk. aut	32 330				0,0015								0,00176	0,0002		0,00427	0,68433		0,02769		
Zbývá dorozdělit			2 971				4,47								5,22	0,50		12,68	2033,13		82,28		
691 - Provoz mech. dílny	649429	Práce mech. dílny	477 574		0,0048					0,00420		0,04824	0,00761	0,0012	0,00040		0,00420	0,00260			0,01882		
Zbývá dorozdělit			5 772		27,73					24,26		278,46	43,91	6,93	2,31		24,26	15,02			108,61		
692 - Provoz el. dílny	143103	Práce el. dílny	115 364												0,13941								
Zbývá dorozdělit			0																				
695 - Provoz kotelny	1460845	Náklady kotelny	1 189 231															0,18593					
Zbývá dorozdělit			1 510															280,75					
696 - Dílna oprav JMP	171918	Práce díl. oprav JMP	124 401		0,0013					0,00512	0,00704	0,00320			0,00384			0,00512			0,08638		
Zbývá dorozdělit			1 218		1,56					6,23	8,57	3,90			4,68			6,23			105,21		

PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA PDV																		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	133	134	136	253	141	431	439	451	452	511	619	647	663	669	693
619 - Ost. pěst. mech.	438402	Práce ost. mech.			438 405							93 107	289 087					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1 890 000	371 000	142 500													
647 - Provoz os. aut	28372	Práce osobních aut			28 372													
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			50													
663 - Naklad. UN 053	86660	Práce nakl. UN 053			86 663						55 077	31 586						
669 - Nakladače ostatní	2065635	Práce nakl. ostat.			2 065 637						1 130 565	563 615	371 457					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny			3 380						780							2 600
693 - Provoz dílny dřevař.	862290	Práce díl. dřevař.			862 291					120 605	80 909	117 021	543 756					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP			11 660						1 320			10 340				
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA PDV																		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	131	133	134	136	253	141	431	439	451	452	511	619	647	663	669	693
619 - Ost. pěst. mech.	438402	Práce ost. mech.			1							0,2124	0,6594					
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1	0,5645	0,1108	0,0426												
647 - Provoz os. aut	28372	Práce osobních aut			1													
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			1													
663 - Naklad. UN 053	86660	Práce nakl. UN 053			1						0,6355	0,3645						
669 - Nakladače ostatní	2065635	Práce nakl. ostat.			1						0,5473	0,2729	0,1798					
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny			1						0,2308							0,7692
693 - Provoz dílny dřevař.	862290	Práce díl. dřevař.			1					0,1399	0,0938	0,1357	0,6306					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP			1						0,1132			0,8868				
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA PDV																		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	700	701	704	706	708	710	715	730	734	737	751	825	826	851	912	
619 - Ost. pěst. mech.	438402	Práce ost. mech.			438 405									56 211				
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut			3 348 350										450	5 400	939 000	
647 - Provoz os. aut	28372	Práce osobních aut			28 372										16 899		11 473	
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			50										50			
663 - Naklad. UN 053	86660	Práce nakl. UN 053			86 663													
669 - Nakladače ostatní	2065635	Práce nakl. ostat.			2 065 637													
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny			3 380													
693 - Provoz dílny dřevař.	862290	Práce díl. dřevař.			862 291													
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP			11 660													
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA PDV																		
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	700	701	704	706	708	710	715	730	734	737	751	825	826	851	912	
619 - Ost. pěst. mech.	438402	Práce ost. mech.			1									0,1282				
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut			1										0,0001	0,0016	0,2804	
647 - Provoz os. aut	28372	Práce osobních aut			1										0,5956		0,4044	
649 - Provoz dodávk. aut		Práce dodávk. aut			1										1,0000			
663 - Naklad. UN 053	86660	Práce nakl. UN 053			1													
669 - Nakladače ostatní	2065635	Práce nakl. ostat.			1													
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny			1													
693 - Provoz dílny dřevař.	862290	Práce díl. dřevař.			1													
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP			1													

PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA OZELEŇOVACÍHO																				
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	62	511	513	619	641	642	669	700	701	704	708	710	715	730	734	737	751	989
619 - Ost. pěst. mech.	75039	Práce ost. mech.	75 041	75 041																
641 - Provoz nákl. aut	44109	Práce nákl. aut	44 109	44 109																
642 - Provoz kol. tr.	80617	Práce trak. ostat.	80 619	80 619																
649 - Provoz dodávk. aut	175655	Práce dodávk. aut	175 656	63 100								14 009						98 547		
651 - Provoz JMP		Práce JMP	98 367															98 367		
669 - Nakladače ostatní	244132	Práce nakl. ostat.	244 134	244 134																
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	3 120								3 120									
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JM	220								220									
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA OZELEŇOVACÍHO																				
Provozy	Provoz celkem	Výkony celkem	62	511	513	619	641	642	669	700	701	704	708	710	715	730	734	737	751	989
619 - Ost. pěst. mech.	75039	Práce ost. mech.	1	1,00000																
641 - Provoz nákl. aut	44109	Práce nákl. aut	1	1,00000																
642 - Provoz kol. tr.	80617	Práce trak. ostat.	1	1,00000																
649 - Provoz dodávk. aut	175655	Práce dodávk. aut	1	0,35922								0,07975						0,56102		
651 - Provoz JMP		Práce JMP	1															1,00000		
669 - Nakladače ostatní	244132	Práce nakl. ostat.	1	1,00000																
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	1								1,00000									
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JM	1								1,00000									

PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA ŽIVOČIŠNÉHO																		Jevany
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	253	429	511	522	619	642	649	700	701	710	715	730	737	222	
619 - Ost. pěst. mech.	3198	Práce ost. mech.	3 199		3 199													
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	6 300		6 300													
642 - Provoz kol. tr.	109020	Práce trak. ostat.	108 055	41 102	66 953													968
649 - Provoz dodávk. aut	50059	Práce dodávk. aut	50 060	21 812	28 248													
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	39 780		2 730				31 330	4 940			780					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	2 640		880			1 210	550									
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA ŽIVOČIŠNÉHO																		
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	253	429	511	522	619	642	649	700	701	710	715	730	737	222	
619 - Ost. pěst. mech.	3198	Práce ost. mech.	1		1,0000													
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	1		1,0000													
642 - Provoz kol. tr.	109020	Práce trak. ostat.	1	0,3804	0,6196													0,0090
649 - Provoz dodávk. aut	50059	Práce dodávk. aut	1	0,4357	0,5643													
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	1		0,0686				0,7876	0,1242			0,0196					
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	1		0,3333			0,4583	0,2083									
Koeficienty pro provoz, které pracovaly zároveň na jiném středisku, než na kterém jsou vedeny																		
PŘEVODNÍ TABULKY POMOCNÝCH PROVOZŮ STŘEDISKA ŽIVOČIŠNÉHO																		
Provozy	Provoz celkem		Výkony celkem	253	429	511	522	619	642	649	700	701	710	715	730	737	222	
619 - Ost. pěst. mech.	3198	Práce ost. mech.	3 199															
641 - Provoz nákl. aut		Práce nákl. aut	6 300															
642 - Provoz kol. tr.	109020	Práce trak. ostat.	108 055	0,3770	0,6141													0,0089
649 - Provoz dodávk. aut	50059	Práce dodávk. aut	50 060															
691 - Provoz mech. dílny		Práce mech. dílny	39 780															
696 - Dílna oprav JMP		Práce díl. oprav JMP	2 640															

