

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA v Praze



Fakulta lesnická a dřevařská

Katedra ekonomiky a řízení lesního hospodářství

Obor Hospodářská a správní služba v lesním hospodářství

Bakalářská práce

SLEDOVÁNÍ NÁKLADOVOSTI DŘEVAŘSKÉ VÝROBY NA PŘÍKLADU ČZU ŠLP KOSTELEC N. Č. LESY

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Roman Sloup, Ph.D.

Autor bakalářské práce: Alina SHMILYAK

Praha 2012

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE
Katedra ekonomiky a řízení lesního hospodářství
Fakulta lesnická a dřevařská

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Shmilyak Alina

Hospodářská a správní služba v lesním hospodářství

Název práce

Sledování nákladovosti dřevařské výroby na příkladu ČZU ŠLP Kostelec nad Černými lesy

Anglický název

Observation of timber production costs based on CULS Forest Establishment in Kostelec n.C.I.

Cíle práce

Cílem této bakalářské práce je vyhodnocení nákladovosti a výnosovosti střediska dřevařské výroby ŠLP Kostelec nad Černými lesy dle účetní osnovy podniku, jejich grafické a tabulkové znázornění na modelovém příkladu, a stanovení navrženého opatření ke zlepšení hospodářského výsledku podniku.

Metodika

Pro modelový příklad ČZU ŠLP střediska dřevařské výroby budou použity účetní osnovy podle výkonů a účetních druhů podniku, na základě kterých se sestaví grafy a tabulky znázorňující nejvyšší průměrné náklady a výnosy střediska na m³ a jejich srovnání za sledované období 2008 - 2011. Dle vyhodnocení výsledků, skutečného stavu podniku a závěrečné kalkulace modelového příkladu budou stanoveny doporučené návrhy pro opatření vedoucí ke snížení nákladovosti a zvýšení výnosovosti střediska.

Harmonogram zpracování

Do 20.12.2011 bude sestaven harmonogram,
do 30.1.2012 bude vypracována rešerše,
do 30.4.2012 bude práce odevzdána.
Průběžně dle potřeby bude práce konzultována.

Rozsah textové části

40-50 stran

Klíčová slova

výnosovost, nákladovost, dřevařská výroba, hospodářský výsledek, výnosy, analýza nákladovosti

Doporučené zdroje informací

KUPČÁK V., 2006: Ekonomika lesního hospodářství. 2. vydání. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně

LANDOVÁ M., KUCHAROVÁ I., 2009: Účetnictví. ČZU v Praze, Provozně ekonomická fakulta

SYNEK M. A KOL., 1995: Ekonomika a řízení podniku: učební texty, inženýrské studium podniková ekonomika. 1. vydání. VŠE v Praze

Vedoucí práce

Sloup Roman, Ing., Ph.D.

Termín odevzdání

duben 2012



prof. Ing. Luděk Šišák, CSc.

Vedoucí katedry



prof. Ing. Marek Turčáni, PhD.

Děkan fakulty

V Praze dne 24.4.2012

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci na téma: Sledování nákladovosti dřevařské výroby na příkladu ČZU ŠLP Kostelec nad Černými lesy, vypracovala samostatně a použila jen pramenů, které cituji a uvádím v seznamu použité literatury.

V Praze, dne

.....

podpis

Poděkování:

Děkuji svému vedoucímu bakalářské práce Ing. Romanu Sloupovi, Ph.D. za cenné rady a podnětné připomínky.

Zároveň děkuji Ing. Zdeňkovi Karáskovi za konzultace a důležité informace k bakalářské práci.

ABSTRAKT

Bakalářská práce zkoumá nákladovost dřevařské výroby na příkladu ČZU ŠLP v Kostelci nad Černými lesy za období 2008 – 2011. Tato bakalářská práce se zabývá analýzou hospodaření střediska dřevařské výroby, jeho nákladovostí a výnosovostí a následně možnostmi zvýšení výnosů za účelem dosažení lepšího hospodářského výsledku.

ABSTRACT

My bachelor thesis examines costs of timber industry on the example of CULS Forest Establishment in Kostelec n.C.l. at the period 2008 – 2011. This thesis investigates the analysis of company's financial management – it's overall expenses, profit, and options of increase in profit margin to achieve better financial outcome.

OBSAH

1. ÚVOD	8
2. CÍL PRÁCE A METODIKA.....	10
3. LITERÁRNÍ REŠERŠE.....	11
4. CHARAKTERISTIKA ŠKOLNÍHO LESNÍHO PODNIKU.....	23
4.1. Právní forma podniku.....	23
4.2. Předmět podnikání.....	23
4.3. Organizační struktura.....	24
4.4. Zaměstnanci.....	24
4.5. Historie.....	26
4.6. Přírodní podmínky.....	26
5. CHARAKTERISTIKA DŘEVAŘSKÉHO STŘEDISKA.....	28
6. KALKULACE.....	35
6.1. Analýza nákladovosti	35
6.1.1. Účtování nákladů a změny stavu výrobků.....	36
6.2. Analýza výnosovosti	53
6.2.1. Účtování výnosů	53
6.3. Náklady a výnosy podle výkonu	60
6.4. Náklady a výnosy celkem.....	64
6.5. Vstupní a fázové ceny.....	66
7. ZÁVĚR A DOPORUČENÍ PRO PRAXI	67
8. SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	73
9. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	74
10. PŘÍLOHY.....	75

1. ÚVOD

Lesní hospodářství má v České republice dlouholetou tradici, jehož surovinovou základnu využívá navazující dřevařský průmysl.

Dřevařský průmysl si díky významnosti v oblasti produkce, zaměstnanosti a dalším souvisejícím efektům zaslouží ve zpracovatelském odvětví pozornost. Podniky se zabývají podnikatelskou činností v dřevařském průmyslu, podnikají v prostředí, které je ovlivňuje externě. Základní zpracovatelskou surovinou dřevařského oboru je dřevo a od ostatních oborů se odlišuje tím, že zde existuje řada dalších vazeb, omezení a možností. Těžba je ve světě jistým způsobem regulována a to představuje určité omezení získávání základní suroviny.

V ČR se těžba také odvíjí od zásoby dřevní hmoty v lesích. Od roku 2005 stabilně rostou realizované těžby. Na přelomu roku 2006 a 2007, kdy ČR a jiné evropské státy postihl orkán Kyrill, vzrostla jako důsledek likvidace této větrné kalamity těžba tuzemské dřevní suroviny o 4,7%.

Zpracovatelské procesy, které se v dřevařském průmyslu používají, zahrnují širokou škálu rozličných aktivit. Základní struktura používaná v dřevařském průmyslu vychází z nové Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE, která zahrnuje z necelé poloviny stavebně truhlářskou výrobu a téměř jedná třetina je zastoupená pilařským zpracováním. Mezi roky 2006 a 2007 bylo dosaženo nárůstu pouze u pilařské produkce (o 2,1 %) a u výroby překližek, dých a aglomerovaných dřevařských výrobků (o 0,7 %). U ostatní výroby došlo k poklesu.

Z hlediska konkurenceschopnosti výrobků je dosažená struktura výroby nevhodná. Míra exportu, zejména konečná výroba z pilařského zpracování, přináší pozitivní efekty v zahraničí, ale meziprodukty zpracovávané v zahraničí způsobují téměř nemožné hodnotit tuzemskou surovinu v jednotlivých regionech a s tím související sociálních, ekologických a ekonomických pozitivních efektů. Tento jev s sebou přináší vyšší profesní náročnost a následnou poptávku po lépe kvalifikované pracovní síle.

Cílem tohoto oboru by, ze strategických důvodů, mělo být co nejlepší kvalitativní a kvantitativní využití vytěženého i zpracovaného dříví ve prospěch místa původu přírodního zdroje. Tuzemské zpracovatelské kapacity by tak měly snahu zpracovávat dřeva v co nejvyšší úrovni. Každá další aktivita, která přidává hodnotu vyrobenému meziproduktu, nebo konečnému výrobku, umožňuje získání většího využití stejného vstupního zdroje, nebo-li dřevní suroviny.

2. CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této bakalářské práce je vyhodnocení nákladovosti střediska dřevařské výroby ŠLP v Kostelci nad Černými lesy v období 2008 – 2011 a stanovit navržená opatření pro dosažení lepšího hospodářského výsledku. Na základě modelového příkladu zjistit hodnoty a příčiny vzniku těch nejvyšších nákladů a současných výnosů a stanovit způsob, kterým by se tyto náklady daly regulovat a intenzifikovat výnosy. Cílem je tedy zjistit současný stav střediska a vyhodnotit, zda hospodaří efektivně.

Navržená opatření se odvíjí od výkonnosti strojů, schopností a specializace zaměstnanců a od celkové organizace jako takové.

Pro výzkum hospodaření střediska ČZU ŠLP dřevařské výroby bude uplatněna metoda modelového příkladu, pro který se použijí účetní osnovy podle výkonů a účetních druhů podniku.

Na základě účetních osnov se sestaví grafy a tabulky znázorňující nejvyšší průměrné náklady na 1 m³ realizace výroby střediska. U položek s nejvyššími hodnotami se šetří jejich vývoj i z časového hlediska ve sledované období 2008 - 2011. Jako nejvyšší náklad střediska je samostatně rozebrán účet č. 613 Změna stavu výrobků, neboť tento náklad představuje spotřebu surového dřeva pro vlastní využití a dle nového standardu účetnictví se jedná o „minusový výnos“.

Pro definování nejvyšších průměrných výnosů na 1 m³ realizace výroby střediska jsou také použity účetní sestavy, grafy a tabulky a vývoj položek s nejvyššími hodnotami je taktéž rozebrán z časového hlediska.

Jelikož hlavní činností střediska je zpracování dřeva, samozřejmostí se stává graf nákladů a výnosů podle výkonů, který jasně znázorňuje konkrétní výkon představující nejvyšší výnos pro podnik.

V poslední řadě bude vytvořena a zpracována tabulka fázových cen a cen surového dřeva na trhu za rok 2011 znázorňující hospodaření podniku.

Závěr vyhodnocuje výsledky skutečného stavu podniku. Na základě závěrečné kalkulace modelového příkladu bude tedy stanovena navržená opatření pro snížení vybraných nákladových položek a zvýšení výnosů a celkové doporučení pro lepší hospodaření střediska dřevařské výroby.

3. LITERÁRNÍ REŠERŠE

Státní podnik (angl. state-owned company) je právnická osoba zřízená podle zákona o státním podniku, která má delegované právo hospodaření se státním majetkem. Zakladatelem (zřizovatelem) podniku je stát (na základě návrhu příslušného ministerstva a se souhlasem vlády), jež v zakladací listině vymezí státní majetek, který bude tvořit kapitál podniku tzv. kmenový kapitál). Zakladatel má k podniku určité povinnosti, především kontrolní. Rozhoduje také o zásadních změnách – splynutí, rozdělení, aj. včetně zrušení podniku. Stát neručí za závazky podniku (KUPČÁK 2006).

Klíčové činnosti mají na konečné výsledky a rozvoj podniku rozhodující vliv. Jsou odvozeny z hlavních směrů hospodářského rozvoje a vyúsťují zejména do souboru specifických – taktických cílů. Mezi tyto cíle může patřit (KUPČÁK 2006):

- rozšíření nebo zúžení sortimentu výrobků nebo služeb,
- získávání nových trhů,
- zvyšování obratu, resp. Podílu na trhu,
- vědeckotechnický pokrok, zavádění nových technologických postupů ve výrobě, informační systém, ekologicky šetrné technologie,
- zvyšování produktivity práce,
- zvyšování rentability vloženého kapitálu,
- optimalizace likvidity podniku,
- udržení nebo zvýšení zaměstnanosti, zlepšení pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců, apod.

Majetková struktura podniku vychází z věcné podstaty a majetek se zde dělí na dlouhodobý (investiční, fixní) a oběžný (krátkodobý). Dlouhodobý majetek je pořizován na dobu delší než 1 rok. U oběžného majetku se předpokládá působení kratší než 1 rok, z ekonomického pohledu je žádoucí intenzivní „obíhání“, které je vyjádřeno tzv. obrátkovostí (KUPČÁK 2006).

Do dlouhodobého majetku patří majetkové složky s dobou použitelnosti delší než 1 rok a v ocenění stanoveném účetní jednotkou. Výrobního procesu se účastní dlouhodobě

a svoji hodnotu přenáší do hodnoty výkonů postupně, tj. opotřebovává se (amortizuje), a proto se odepisuje.

Dlouhodobý majetek je (LANDOVÁ 2009):

- dlouhodobý nehmotný majetek
- dlouhodobý hmotný majetek
- dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek (DNM) má charakter imateriální. Patří sem jednotlivé, za úplatu získané, majetkové položky, jejichž ocenění je vyšší než 60 tis. Kč a doba použitelnosti delší než jeden rok. K DNM se zejména řadí:

- nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti, jako jsou receptury, technologické postupy nebo projekty, pokud jsou podnikem nakupovány samostatně nebo jsou v podniku vytvořeny pro opakovanou výrobu a prodej;
- software nakupovaný samostatně (není-li součástí dodávky hardware) nebo vytvořeny vlastní činností;
- ocenitelná práva, tj. výrobně technické poznatky (know-how), licence, patenty, vynálezy, autorská práva, vydavatelská práva (copyright);
- goodwill, tj. hodnota vyjadřující postavení podniku ve vztahu k tržnímu prostředí

K DNM patří také náklady na založení podniku – tzv. zřizovací výdaje, tj. výdaje vynaložené před založením (vznikem) podniku.

DNM se oceňuje pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Snižování jeho hodnoty se v průběhu používání vyjadřuje odpisy.

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) je charakteristický svojí materiální podstatou a dělí se na nemovitý a movitý majetek. K nemovitému majetku patří především pozemky, budovy, stavby, bez ohledu na pořizovací cenu. Movitý majetek tvoří samostatné movité věci (stroje, dopravní prostředky, inventář apod.), popřípadě soubory věcí se samostatným technologicko-ekonomickým určením (technologická zařízení), jejichž pořizovací cena je vyšší než 40 tis. Kč.

Dlouhodobý finanční majetek (DFM) představuje majetek, který většinou podnik pořizuje pro získání výnosů v budoucnosti. Do tohoto majetku ukládá svoje volné peněžní prostředky – uskutečňuje finanční investice.

DFM tvoří účasti (podíly) v jiných podnicích a nakoupené dlouhodobé investiční cenné papíry (např. akcie, dluhopisy) za účelem kapitálového ovládnání či ovlivňování jiného subjektu; podle podílu na základním kapitálu ovládaného subjektu s rozhodujícím (nad 50%), podstatným (20 – 50%) a menšinovým vlivem (KUPČÁK 2006).

Oběžným majetkem je majetek, jehož použitelnost je kratší než 1 rok a pořizovací cena je nižší než částka stanovená účetní jednotkou pro vymezení dlouhodobého majetku.

Mezi oběžný majetek řadíme (LANDOVÁ 2009):

- zásoby
- pohledávky
- krátkodobý finanční majetek
- peněžní prostředky a ceniny

Zásoby dříví jsou specifickou formou rozpracované výroby – vyjadřují se stavem dříví podle lokalit. Pohyb je vyjadřován způsobem zvýšení stavu, snížení, nebo přesuny dříví mezi lokalitami.

Pohyb a stav zásob je veden v měrných jednotkách, sleduje a hodnotí se vždy na konci zúčtovacího období (měsíce, roku) jako změna stavu zásob. Měrnou jednotkou je u dlouhého dříví m^3 (dříve také plnometr - plm), u dříví rovnáného prostorový metr (prm). Převod prostorových metrů na metr kubický se provádí přepočtem pomocí redukčního faktoru (koeficientu).

Změna stavu zásob dřív je vyjádřena rozdíl z porovnání stavu konečného se stavem počátečním podle lokalit a období (KUPČÁK 2006).

Potencionální externí výnos vzniká tehdy, jestliže je produkce vlastních zásob v běžném období (interní výnos) větší než její úbytky v běžném období (než interní náklady plus položky snižující interní výnosy). V takovém případě je výsledné saldo účtu Změna stavu zásob kladné a zvyšuje celkový provozní výnos a současně představuje přírůstek vlastních zásob v běžném období. Konečný zůstatek vlastních zásob je tedy větší, než byl počáteční zůstatek vlastních zásob. Tato část vyrobené produkce, která ke konci období zůstala podniku na skladě, může být kdykoliv v příštím období prodána a tím přeměněna na externí výnos. Proto se označuje jako potencionální externí výnos (LANDOVÁ 2009).

Vedle uvedených kvantifikovaných hmotných toků dříví v měrných jednotkách dochází dle lokalit k postupnému zvyšování nákladů výroby a tím zvyšování hodnoty zásob. K vyjádření této změny se používají tzv. fázové kalkulace - ocenění zásob dříví na lokalitě P, OM a ES v průměrných výrobních cenách veškerého dříví, bez ohledu na sortiment a jeho tržní cenu. Výpočet fázové kalkulace je součinem množství dříví v metrech kubických na příslušné lokalitě a vynaložených vlastních nákladů podle uskutečněných výkonů. Má vzestupný charakter podle technologického postupu těžby, soustředování a odvozu dříví a evidovaných zásob dříví (KUPČÁK 2006).

Struktura a diferenciací pracovníků podle obsahu jejich činnosti je důsledkem dělby práce. Podle kategorií se rozlišují pracovníci vykonávající práce výrobní (manuální), řídicí (manažerské), administrativní, pomocné apod. V LH a v jeho podnicích se pracovníci dělí do kategorií: dělníci, manažeři, pomocní a obsluhující pracovníci, a učni.

Podnik vytváří pro výkon práce pracovní místa, která využívá zaměstnanec v pracovní době. Trvání pracovní doby je určeno obecnými právními předpisy a v rámci pracovní směny. Při průmyslových provozech (v lesnictví např. při provozu harvestorů) se pro vyšší využití praktické kapacity výrobního zařízení a efektivnosti zabezpečuje výroba střídáním pracovníků ve více směnách (1. ranní, 2. odpolední, 3. noční) – směnných provozech. Dochází současně k vyššímu využití pracovních míst a zároveň se zvětšuje počet pracovních příležitostí (KUPČÁK 2006).

Zaměstnanci podniku mají přirozený zájem na prosperitě, hospodářské a finanční stabilitě svého podniku, protože jim jde o zachování pracovních míst a mzdové podmínky. Často bývají podobně jako řídicí pracovníci motivováni výsledky hospodaření. Zajímají se o jistoty zaměstnání a o perspektivy mzdové a sociální. Hospodářské výsledky sledují a vliv na řízení podniku uplatňují zaměstnanci většinou prostřednictvím odborových organizací (GRÜNWALD, HOLEČKOVÁ 2007).

Výrobní proces (angl. production process) je souhrn dějů probíhajících pomocí lidské činnosti při organizované a řízené přeměně výrobních faktorů (surovin, kapitálu, apod.) ve

výsledný produkt (výrobek). Zpravidla je sestavena z kombinace pracovního a technologického procesu.

Pracovní proces (angl. power cycle, working process) je částí výrobního procesu, při němž člověk přímo svou prací a zpravidla pomocí kapitálu (strojů, nástrojů) přetváří výrobní vstupy (faktory) na výrobky, nebo vytváří k tomuto cíli předpoklady. Dochází-li ke změnám faktorů vynaložením živé práce, pracovní proces je pak součástí technologického procesu.

Technologický proces (angl. technological process) je částí výrobního procesu, při které nastávají kvantitativní změny výrobních faktorů (tvaru, členitosti, umístění v prostoru apod.) Technologický proces může taktéž využívat přírodních procesů (biologický růst, fyziologické a chemické procesy) a zákonitosti (např. gravitace), (KUPČÁK 2006).

Výkaz zisků a ztrát konkretizuje to, které náklady a výnosy za jednotlivé činnosti se podílely na tvorbě hospodářského výsledku běžného období, který je následně v rozvaze zobrazen jako jediný údaj. Slouží k posouzení schopnosti podniku zhodnocovat vložený kapitál. Přestože rozvaha je považována za páteř účetnictví, z účetních výkazů publikovaných ve výroční zprávě se z větší významnosti přisuzuje výkazu zisků a ztrát než rozvaze. Z ekonomických ukazatelů má výsledek hospodaření, resp. zisk nebo ztráta jednoznačnou prioritu. Zisk, jež je vykazován v ročních výkazech podniku, může sice v hodnotovém vyjádření komplexně zobrazit kvalitu práce podniku za příslušné období, není však vždy spolehlivý ukazatel úspěchu podniku a ani spolehlivou mírou úrovně jeho řízení (GRÜNWARD, HOLEČKOVÁ 2007).

Ve výrobě dochází ke spojování, kombinacím a užití výrobních faktorů – tzv. spotřebě, ze které některé faktory se spotřebovávají najednou, jiné se spotřebovávají postupně (opotřebovávají se). Peněžně vyjádřená spotřeba výrobních faktorů je nazývána jako náklady.

Náklady (angl. costs) lze charakterizovat jako spotřebu výrobních faktorů účelně vynaložených na tvorbu podnikových výnosů, včetně dalších nutných nákladů spojených s činnostmi a rozvojem podniku. Toto je v podstatě účetní pojetí nákladů, které jsou předmětem finančního účetnictví, včetně kvantifikace účetního zisku, jež je základem pro výpočty daní.

Za základní nákladové druhy lze tedy považovat (KUPČÁK 2006):

- spotřebu materiálu, energie a externích služeb,
- osobní náklady (mzdy, platy, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, sociální náklady),
- odpisy dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku,
- finanční náklady (např. nákladové úroky).

Do celkových nákladů jsou zahrnuty jednak nákupní cena prodaného zboží (popř. vlastní náklady výroby prodaných výrobků, zahrnujících jak přímé výrobní náklady tak výrobní režii), správní a odbytové náklady (GRÜNWARD, HOLEČKOVÁ 2007).

Způsobů vyjadřování nákladů, cen a objemu výroby je určité množství a jejich rozdíly souvisí se zamýšleným účelem použití. Ceny lze například považovat pouze za ukazatel informativní bez jakýchkoliv dalších ekonomických dopadů a naopak je možno jich používat jako nákladového normativu, ke sledování produktivity práce, efektivnosti, úspor nákladů, objemu výroby a z nich odvozených dalších ukazatelů s konkrétními dopady. Tyto ukazatele mají různou důležitost, pokud jde o úroveň řízení, ve které budou využity – například odvětví, podnik, závod, případně polesí. S tím pak souvisí diferencovanost cen podle výrobních podmínek (ŠIŠÁK 1984).

Podle účelů jsou v podnikové praxi používány dvoje třídění nákladů – podle vnitropodnikových útvarů a podle výkonů.

Vnitropodnikovým útvarem jsou organizační jednotky – nejčastěji střediska (v LH lesní správy, polesí, střediska lesní výroby atd.), které představují místně vymezené části podniku, jež evidují náklady, za něž jsou zodpovědné (nákladová střediska), nebo i výnosy, resp. i zisk (hospodářská střediska). Náklady podle útvarů, jež lze určitému středisku přímo připočítat, se označují jako jednicové náklady střediska, náklady, které nelze připočítat přímo, ale pouze pomocí určitého klíče, se pak označují jako režijní náklady střediska (nebo též střediskové náklady). Přehled nákladů představuje střediskový rozpočet.

Třídění nákladů podle výkonů (kalkulační třídění nákladů) zajišťuje zjišťování nákladů (a obvykle i výnosů a zisku) podle jednotlivých položek produkce (výkonů, výrobků,

služeb) – na tzv. jednici výroby. Toto třídění umožňuje analyzovat výnosnost, nebo-li rentabilitu produkce a tím usměrňovat i strukturu výrobního programu (KUPČÁK 2006).

Výnosy podniku jsou peněžní částky, jež podnik získal z veškerých svých činností za určité účetní období (měsíc, rok) bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich úhradě. To je podle principu tzv. akruálního účetnictví. Výnosy se tak odlišují od příjmů, náklady od výdajů a zisk od cash-flow. Výnosy se realizují v okamžiku vyskladnění zboží nebo poskytnutí služby (SYNEK A KOL. 1995).

Pro klasifikaci výnosů se používají zhruba stejná hlediska jako u nákladů, tzn. podle jednotlivých výnosových druhů. Primárním hlediskem je však jejich účelový vztah k výkonům, a to jak k realizovaným mimo podnik, tak k vyprodukovaným (např. v podobě rozpracované výroby a výrobků na skladě).

Podle výnosových druhů jsou nejčastěji výnosy členěny na:

- tržby za zboží, výrobky, služby,
- tržby z pronajatého majetku,
- tržby ostatní,
- změna stavu nedokončených výrobků, polotovarů, výrobku,
- aktivace DHM, výrobků, služeb,
- tržby z prodaného DHM, materiálu,
- výnosy z postoupených pohledávek
- zúčtování zákonných rezerv,
- kurzové zisky.

Obdobně jako u nákladů, u lesních podniků vystupují výnosové druhy v členění, které je vztaženo k produkci lesní výroby (KUPČÁK 2006).

Výsledek hospodaření se v podvojném účetnictví vypočítává jako rozdíl mezi výnosy a náklady. Ve výkazu zisků a ztrát se postupně vyčísluje (LANDOVÁ 2009):

VH provozní: (Externí provozní výnosy +- změna stavu zásob) – Externí provozní náklady

VH finanční: Finanční výnosy – Finanční náklady

VH mimořádný: Mimořádné výnosy – Mimořádné náklady

V podnikové praxi je nutno rozlišovat mezi výsledkem hospodaření ekonomickým, a zejména účetním (z účetnictví) a daňovým.

Ekonomický výsledek hospodaření je rozdílem mezi veškerými náklady a výnosy podniku.

Účetní výsledek hospodaření se vypočte odečtením nákladů od účetních výnosů. Zjišťuje se z výkazů zisku a ztrát; podobně jako výnosy a náklady se zde člení podle tří základních oblastí činností – jako provozní výsledek hospodaření, výsledek hospodaření z finančních operací a mimořádný výsledek hospodaření. Ve výrobních podnicích má rozhodující význam provozní výsledek hospodaření, jež je dán rozdílem provozních výnosů a provozních nákladů.

Daňový výsledek hospodaření se vypočte úpravami účetního výsledku hospodaření, vyplývajícími z daňové legislativy. V zásadě je rozdílem mezi zdanitelnými výnosy (příjmy) a náklady (výdaji) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (KUPČÁK 2006).

Součtem provozního a finančního hospodářského výsledku vyjde výsledek hospodaření z běžné činnosti před zdaněním. Z něho se neúčetně z daňového přiznání stanoví daň z příjmu z běžné činnosti (LANDOVÁ 2009).

Zisk je základním motivem i předpokladem podnikání, a tedy i hlavním kritériem pro rozhodování. Je hlavním zdrojem samofinancování (tj. zdrojem hrazení výdajů vlastními příjmy) a stěžejním komponentem ukazatelů rentability výroby.

Analýza zisku zkoumá, zda je dosažený zisk dostatečný a zda odpovídá požadavkům podnikatele a plánovanému zisku. Zabývá se taktéž vývojem zisku v čase. Analýza zisku vychází z analýzy tržeb a nákladů (MIKOLAJSKÁ 2006).

Záporný rozdíl mezi výnosy a náklady je vyjádřen jako ztráta, s účinky na vlastní kapitál a na úkor majetku podniku (KUPČÁK 2006).

Analýza tržeb je součástí analýzy celkových výnosů. Zaměřuje se na celkové tržby, jež jsou tvořeny tržbami za prodej zboží a za vlastní výrobky a služby. Analýza se soustřeďuje na zhodnocení velikosti a vývoje tržeb a na zhodnocení struktury tržeb a vývoje jejich jednotlivých částí (MIKOLAJSKÁ 2006).

Ekonomickou efektivnost (angl. economic efficiency) podniku (podnikání) tvoří hodnota produkce – především realizované výrobky a poskytované služby (statky), tj. výstupy podniku (output), ve vztahu ke spotřebovaným výrobním faktorům, které tvoří vstupy podniku (input), (KUPČÁK 2006).

Podnikové financování (angl. financing, funding) představuje veškerá opatření k zajištění kapitálu, buď vlastního nebo cizího (tuzemského nebo zahraničního), vedoucí ke změnám ve výši nebo ve struktuře finančních podnikových zdrojů. Financování a řízení finančních toků – tzv. cash-flow – patří k nejdůležitějším ekonomickým činnostem podniku v tržním prostředí (KUPČÁK 2006).

Finanční řízení spočívá v řízení podnikových financí. Finance podniku zobrazují pohyb peněžních prostředků, kapitálu i finančních zdrojů, při němž se podnik dostává do různorodých kvantitativních a kvalitativních peněžních vztahů s ostatními podnikatelskými subjekty, zaměstnanci a státem.

Jádrem řízení je rozhodování - a rozhodování je obsahem plánování. Rozhodováním se rozumí výběr jedné možnosti z množiny alternativ, které vedou k řešení problému. Kritérii rozhodování mezi alternativami jsou hlediska, jimiž se posuzuje výhodnost alternativy pro dosažení stanovených cílů. Většina rozhodovacích situací při řízení podniku má svou finanční stránku, a naopak - úlohy finančního rozhodování mají své věcné aspekty (GRÜNWARD, HOLEČKOVÁ 2007).

Finanční rozhodování by mělo být podloženo finanční analýzou, protože na jejich výsledcích je založeno řízení financí (finanční struktury a jejich změn), financování oběžných aktiv a investic, cenová a dividendová politika podniku, daňová optimalizace aj. Zdrojem údajů pro finanční analýzu jsou nejen účetní výkazy (rozvaha, výkaz zisků a ztrát, přehled o peněžních tocích – cash-flow), výroční zprávy, různá statistická šetření, údaje manažerského účetnictví aj., ale i externí údaje – zprávy kapitálového trhu, informace o jiných podnicích (ty slouží zejména pro srovnávání s ostatními, především konkurenčními podniky), o vývoji odvětví aj. (SYNEK 2000 IN PULKRAB A KOL. 2007).

Platební schopnost v tržním prostředí představuje jednu ze základních podmínek existence podniku. V souvislosti s platební schopností se vyskytují pojmy solventnost, likvidita a likvidnost. Solventnost znamená obecná schopnost podniku získat prostředky na úhradu svých závazků – jedná se o relativní přebytek hodnoty aktiv nad hodnotou závazků. Je většinou chápána jako krátkodobá nebo okamžitá solventnost k úhradě splatných závazků. Likvidnost charakterizuje konkrétní druh majetku, označuje míru obtížnosti transformovat jej do hotovostní formy (přeměnit jej na hotové peníze), (KUPČÁK 2006).

Finanční analýza představuje ohodnocení minulosti, současnosti a doporučení vhodných řešení do předpokládané budoucnosti finančního hospodaření podniku. Jejím cílem je poznat finanční zdraví podniku, identifikovat slabiny, které by mohly vést k problémům a determinovat silné stránky. Finanční analýza směřuje k poznání, co do budoucna podnikové finance vydrží, má vyústit v potvrzení nebo modifikaci dosavadní finanční politiky. Nejde tedy jen o hodnocení jevů uplynulých období, ale také především o prognózu finančních perspektiv podniku. Z hlediska podniku je pro finanční strategii rozhodující stanovení optimálních ekonomických a finančních parametrů, které jsou závislé na mnoha vlivech (jako obor podnikání, velikost podniku, postavení na trhu, surovinová a energetická náročnost, dodavatelská pozice, kvalita pracovní síly a další faktory).

Dalším požadavkem je soustavnost provádění finanční analýzy, neměla by se však provádět jen jednou do roka v souvislosti se zpracováním účetní závěrky a výroční zprávy, ale měla by být běžnou součástí řízení každého podniku. Chceme-li postihnout vývoj hospodaření podniku v průběhu roku, musíme pak vycházet minimálně z měsíčních účetních výkazů. Cílem finanční analýzy je stanovení pomocí vhodných nástrojů diagnózu finančního "zdraví" podniku. Pojem finanční zdraví podniku (financial health) byl převzat z anglosaské literatury a je používán pro vyjádření uspokojivé finanční situace podniku. Nejobecněji za finančně zdravý podnik se považuje takový podnik, který je v danou chvíli i perspektivně schopen naplňovat smysl své existence. Lze se setkat se stručnou, ale výstižnou tezí, která definuje finanční zdraví: je to likvidita plus rentabilita. V podmínkách tržní ekonomiky to prakticky znamená, že je schopen dosahovat trvale takové míry zhodnocení vloženého kapitálu (míry zisku, ziskovosti), která je požadována investory (akcionáři) vzhledem k výši rizika, s jakým je příslušný druh podnikání spojen. Finanční

zdraví záleží především na výnosnosti (rentabilitě), ale také s přihlédnutím k riziku. Finančně zdravý podnik musí být schopen vytvářet svou činností dostatečný přebytek výnosů nad náklady - zisk. Zisk má největší význam jako součást poměrového ukazatele, kterým měříme rentabilitu podniku (poměrením zisku ke kapitálovým vstupům). Čím větší rentabilita, tedy výnosnost vloženého kapitálu, tím lépe pro finanční zdraví podniku. Na kapitálovém trhu je míra perspektivní schopnosti zhodnocovat vložený kapitál "ohodnocena" investory prostřednictvím tržní ceny akcií, případně cenami jiných cenných papírů emitovaných podnikem (GRÜNWARD, HOLEČKOVÁ 2007).

Rozlišujeme dva přístupy k finanční analýze, a to:

Fundamentální analýzu - využívá znalostí vzájemných souvislostí mezi ekonomickými a mimoekonomickými jevy, která je založena na znalostech a zkušenostech odborníků, na jejich osobním názoru, odhadu a citu pro danou situaci. Zpracovává především kvalitativní údaje a pokud jsou do analýzy zahrnuty i některé kvantitativní údaje, zpracovává je bez použití algoritmizovaných postupů.

Technickou analýzu - využívá matematické, statistické, ekonometrické a jiné algoritmizované metody, pomocí nichž zpracovává kvantitativní údaje a dále poskytuje kvalitativní posouzení výsledků (MIKOLAJSKÁ 2006).

Faktor rizika spočívá v tom, že ten, kdo rozhoduje, neboli vybírá jednu z možných variant, si není jist výsledky těchto variant, protože obvykle varianta s větším rizikem přináší i větší zisk a varianta s menším rizikem přináší zisk menší. Riziko představuje nebezpečí, že očekávané výnosy nebudou získány, nebo dokonce, že investovaný kapitál bude zcela ztracen. Riziko vzniká ve většině případů jako přírodní vliv, hospodářská krize, inflace, nebo vnitřní příčina samotného podniku, jako je chybný odhad poptávky, nebo chybné zaměření investic. Riziko je možné snížit diverzifikací výrobního programu (úspěch určitého produktu je vyrovnán úspěchem produktů jiných), vytvořením rezervních fondů, pojištěním, rozložením investovaného kapitálu do více akcií (vytvářením tzv. portfolia) aj.

K řešení faktoru času a rizika a všeobecným pravidlům pro finanční rozhodování patří:

- při stejném riziku se preferuje vždy větší výnos před výnosem menším,
- při stejném výnosu se preferuje vždy menší riziko před rizikem větším,
- za větší riziko se požaduje větší výnos,

- preferují se peníze obdržené dříve před stejnou částku peněz obdrženou později,
- motivací veškerého investování (rozhodování) je zvětšení majetku.

Všeobecným kritériem finančního rozhodování je cash-flow, resp. zisk.

Finanční rozhodování mohou být taktická i strategická. Taktická rozhodování obvykle vyžadují menší peněžní částky a jinak nemění dosavadní činnost (např. nákup stroje, zvýšení zásob). Strategická rozhodování obvykle vyžadují velké částky peněz. Přinášejí velké změny v činnosti podniku a jsou spojena s vysokým rizikem (např. restrukturalizace podniku, investiční rozhodování).

Hodnocení investic je porovnání investičních nákladů s výnosy, které investice přinese za období životnosti. Výnos z investice představuje jak přírůst čistého zisku, tj. zisku po zdanění, tak přírůst odpisů, které se vrací podniku jako součást tržeb, protože jsou zahrnuty v ceně prodávaných výrobků. Tyto položky tvoří peněžní tok (cash-flow). Výsledkem hodnocení investic je rozhodnutí, zda investici uskutečnit, nebo máme-li více variant investičních možností, kterou možnost zvolit.

V tržních ekonomikách se k výpočtu ekonomické efektivity investic používají především následující metody (KUPČÁK 2006):

- a) metoda doby splácení (doby návratnosti),
- b) metoda čisté současné hodnoty,
- c) metoda vnitřního výnosového procenta.

4. CHARAKTERISTIKA ŠKOLNÍHO LESNÍHO PODNIKU

4.1. Právní forma podniku

Školní lesní podnik ČZU ŠLP v Kostelci nad Černými lesy je účelovým zařízením České zemědělské univerzity v Praze.

Tabulka č. 1: Ukazatele v roce 2011

Výměra obhospodařované půdy (vlastní + pronajaté)	ha	6 692
Průměrný počet zaměstnanců	osob	190
Těžba dřeva celkem	m ³	55 019
Hmotný investiční majetek	mil. Kč	490
Náklady na pěstební činnost	tis. Kč	11 559
Produkce lesních sazenic	tis. Kč	615
Výnosy dřevařské výroby	tis. Kč	79 096
Roční obrat	tis. Kč	195 574
Náklady celkem	tis. Kč	191 982

ČZU ŠLP je veřejná organizace, která účetně rozlišuje svoji činnost na účelovou (hlavní) a hospodářskou (vedlejší). V účelové činnosti zabezpečuje úkoly plánů účelové činnosti ČZU. Ve vedlejší činnosti se zaměřuje na plnou efektivitu všech výrobních činností.

4.2. Předmět podnikání

Povinností ŠLP ČZU je spolupracovat s univerzitou a vytvářet podmínky pro zajištění praktické výuky studentům, také poskytování výzkumných a vědeckých výsledků, vykonávání poradenské, propagační a demonstrační činnosti pro odbornou veřejnost.

ŠLP ČZU plní výrobní ekonomické úkoly lesní a zemědělské prvovýroby, odbyl výrobků, pracuje a poskytuje služby na vnitrostátních a 21 zahraničních trzích, zpracovává

vlastní produkci a vykonává další hospodářské činnosti na zabezpečení rozšířené reprodukce.

4.3. Organizační struktura

Ředitel ŠLP ČZU je jmenovaný rektorem ČZU, jemuž předkládá rozdělení zisků po provedení odvodů a povinných přidělů do fondů ke schválení. Organizačním řádem je stanoveno vnitřní organizační členění podniku.

Podnik se člení do osmi specializovaných hospodářských jednotek:

- lesní správa, která se zabývá pěstební a těžební činností, přidruženou lesní výrobou (např. prodejem vánočních stromků), poskytováním odborných služeb a prací v soukromých a obecních lesích,
- středisko dopravně manipulační má na starosti zajištění třídění, krácení a odkornění surových kmenů,
- středisko dřevařské výroby se zabývá kromě výroby dřevařských a truhlářských výrobků výrobu řeziva,
- středisko okrasných a lesních školek, které prodává vypěstovaný materiál a realizuje výsadby,
- středisko hlavní (účelové) činnosti zprostředkovává praxe studentů a zřizuje vědecko-výzkumné činnosti ČZU,
- středisko rybářství a myslivosti se stará o 10 rybníků o výměře 74 ha a o oboru pro černou zvěř, prodává také povolenky k lovu a poskytuje služby myslivcům a rybářům,
- středisko služeb zajišťuje podnikovou dopravu osob, dřeva a ostatního zboží,
- středisko bytového hospodářství se zabývá opravami, údržbami a provozem bytových a výrobních budov.

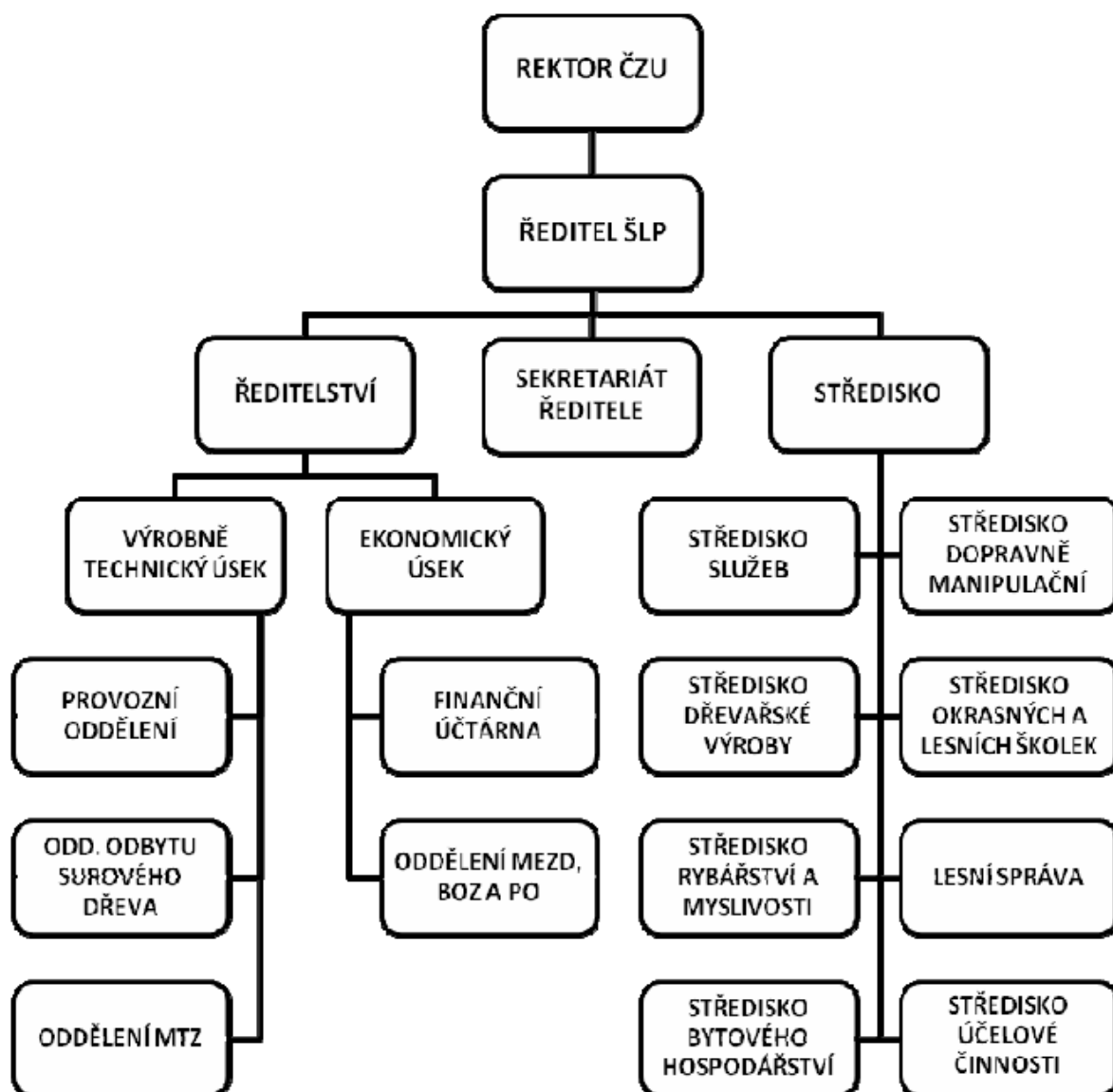
4.4. Zaměstnanci

V podniku je zaměstnáno celkem 185 pracovníků, kteří tvoří dvě kategorie: technicko hospodářští pracovníci (THP) a dělníci. Počet THP pracovníků je 40 a dělníků 145. Podnik využívá i brigádníků a pracovníků jiné státní příslušnosti jako výpomoc při sezonních pracích.

Tabulka č. 2: Struktura kvalifikace pracovníků ČZU ŠLP

Pracovníci	Vzdělání	Počet
THP	vysokoškolské	17
	středoškolské	23
Dělníci	středoškolské	10
	střední odborné	53
	ostatní	82
Celkem		185

Tabulka č. 3: Organizační struktura ŠLP ČZU v Kostelci nad Černými lesy



4.5. Historie

Školní lesní podnik byl založen v roce 1935 jako účelové zařízení Vysoké školy zemědělského a lesního inženýrství při Českém učení technickém v Praze. Základem ČZU ŠLP se stala Správa státních lesů Školního lesního statku v Kostelci nad Černými lesy, která vznikla v roce 1933 z části zestátněného Liechtensteinského velkostatku Kostelec nad Č. lesy o výměře 4 408 ha. K té byla v roce 1934 připojena ve zkráceném přidělovém řízení enkláva Hrádek o výměře 54 ha. Z tohoto správního celku byla v roce 1935 vytvořena samostatná podílová jednotka, podřízená přímo ústřednímu ředitelství státních lesů a statků.

V poválečné době doznal školní statek mnoho změn ve své územní působnosti. Dne 1. ledna 1953 byl po dohodě s krajskou správou lesů v Praze vymezen nový obvod územní působnosti školního lesního hospodářství, zahrnující i výkon odborné správy lesů. Výměra školního lesního statku činila 10 000 ha. K 1. lednu 1957 se uskutečnil převod školních statků pod působnost ministerstva školství a kultury. Dne 10. 7. 1978 vydalo ministerstvo lesního a vodního hospodářství podle § 3 odst. 2, zákona ČNR č. 96/1977 Sb. o hospodaření v lesích a státní správě lesního hospodářství pod č. j. 30420/ORLH/78 o vytvoření lesního hospodářského celku (LHC) Kostelec nad Černými lesy. LHC Kostelec nad Č. lesy měl hranice totožné se Školním lesním podnikem (JANOVSKÁ 2005).

4.6. Přírodní podmínky

Školní lesní podnik má celkovou rozlohu 47 600 ha. Do roku 1991, kdy vstoupil v platnost zákon č. 229/91 Sb. o půdě a zákon č. 172/91 Sb. o navrácení majetku obcím, zaujímal lesy ŠLP plochu přes 10 000 ha. V současné době ČZU ŠLP obhospodařuje 5 938 ha státní půdy, 963 ha má v nájmu od obcí a soukromých vlastníků. Celkem tedy ŠLP v současnosti hospodaří na 6 901 ha lesní půdy.

Jako vhodný účelový objekt byly černokostelecké lesy vybrány pro pestré přírodní podmínky a poměrně dobrý stav lesů. Přírodní podmínky LHC Kostelec nad Č. lesy lze charakterizovat zařazením do lesních vegetačních stupňů, které jsou následující: st. borový – 0,7 %, st. dubový – 0,3 %, st. bukodubový – 21 %, st. dubobukový – 53,8 % a st. bukový – 24,2 %.

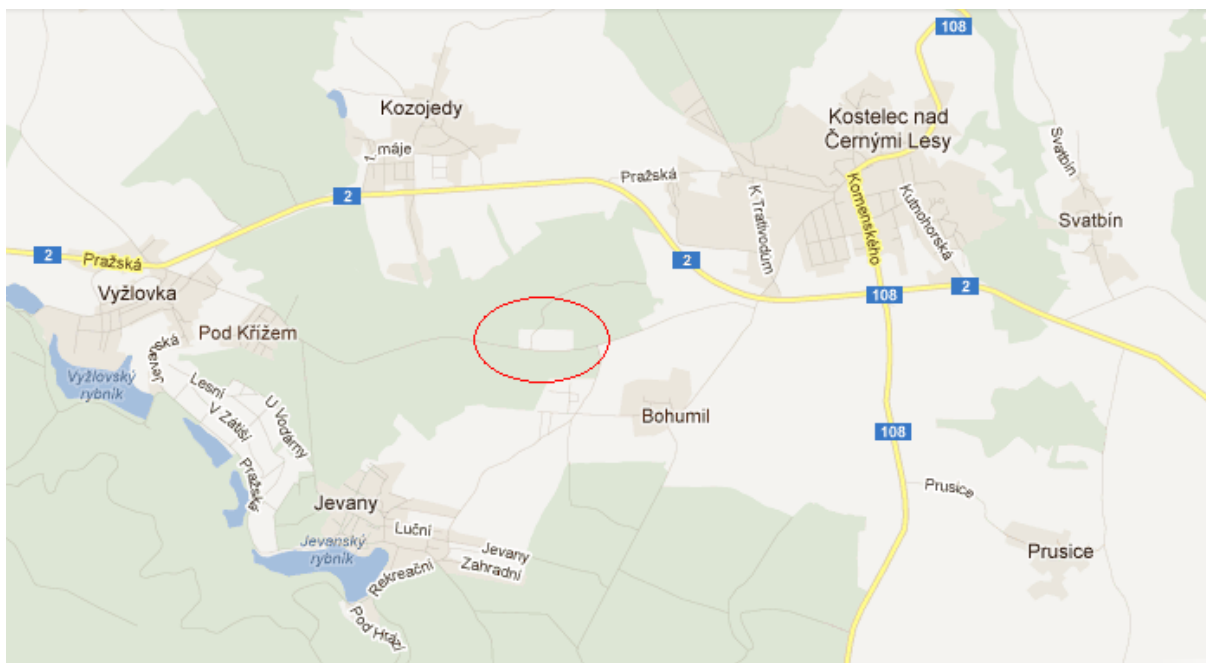
Území má pahorkatinný charakter. Nadmořská výška se pohybuje v rozpětí 210 – 523 m n. m. Převážná část lesů se nachází v rozpětí nadmořských výšek 300 – 450 m n. m.

Průměrná roční teplota se v závislosti na poloze pohybuje v rozmezí 6 – 9 °C. Průměrná délka vegetačního období je 150 – 165 dní. Průměrný roční úhrn srážek se pohybuje v rozpětí 500 – 600 mm.

Území Černokostecka je pod vlivem imisí z pražské průmyslové aglomerace. Škody se projevují převážně ve starších smrkových porostech, na okrajích lesních komplexů a na terénních vyvýšeninách (FORISKOVÁ 2011).

5. CHARAKTERISTIKA DŘEVAŘSKÉHO STŘEDISKA

Středisko dřevařské výroby ČZU ŠLP Smrčiny se nachází cca 3 km od Kostelce nad Černými lesy, v ulici Na Staré cestě (viz obr. 1). Sídlo má na zámku v Kostelci nad Černými lesy, který leží cca 30 km východně od Prahy.



Obr. 1: Mapa polohy střediska dřevařské výroby v měřítku 1 : 50 000

Středisko dřevařské výroby, které se řadí mezi střední pily, zpracovává převážně smrkovou kulatinu, 10% objemu výroby je z borovice. Kapacita ročního pořezu dvousměnného provozu činí 40 – 45 tis. m³. Středisko zpracovává kulatinu z vlastních zdrojů, a cca 10-40% kulatiny nakupuje. Výtěž řeziva tvoří cca 57 – 58% celkového pořezu. Nejvíce kulatiny se pořezalo roku 2007, kdy Česko postihl orkán Kyrill. Celkový pořez, v důsledku likvidace této kalamity, stoupl na 52 500 m³.

V současnosti zaměstnává Středisko 29 zaměstnanců. Tvoří je 4 technicko-hospodářští pracovníci (THP), kteří jsou odměňováni fixní mzdou, a 24 dělníci, kterým jsou vypláceny mzdy úkolové.

Pracovní doba je jednosměnná a začíná šestou hodinou ranní, končí ve tři hodiny odpoledně.



Obr. 2: Středisko dřevařské výroby, letecký snímek v měřítku 1 : 5 000

Středisko vyrábí široký sortiment produktů, které je možno objednat i ve větším množství s kontejnerovou dopravou. Mezi produkty střediska patří:

- střešní latě
- stavební prkna
- truhlářské a stavební řezivo
 - prkna prizmová
 - fošny prizmové
 - fošny neomítané (ze smrku a borovice)
 - hranoly
- palivové dřevo
- odřezky z řeziva
- piliny
- štěpka bílá (tříděná i netříděná)
- štěpka hnědá
- kůra



Obr. 3: Pilnice



Obr. 4: Sklad řeziva



Obr. 5: Sklad štěpky



Obr. 6: Sklad řeziva - fošny

Středisko dřevařské výroby se dělí na jednotlivé provozy:

a) **Pilnice**

je vybavena RÁMOVOU PILOU značky ESTERER WD typ GDZC (viz obr. 7) s kmitavým pohybem rámu se světlostí (prostupností) 71 cm, průchodnost čel kulatiny je v praxi 65 cm (s ohledem na registry), zdvih 600 mm, max. počet otáček katru je okolo 340 ot/min, max. posuv 13,3 m/min, max. zavěšení pilových listů 20 ks, pilové listy stelitované jsou v síle 2,2 mm, řezná spára = 3 mm. Dále je zde ROZMÍTACÍ PILA značky PKRD 260 (dvouhřídelová), (viz obr. 8), výrobce Dřevostroj Čkyně, max. průchodnost prizmy je 260 mm, průměr hřídele měří 150 mm, počet otáček na hřídeli 2 850 ot/min, s posuvem 10 – 30 m/min (závislost na síle řezaného materiálu), osazení hřídelí kotoučovými pilami je o průměru 510 mm a tloušťce 3,6 mm, šířka řezu (řezná spára) měří 5,2 mm, kotouč je vybaven řezacími zuby o počtu 32 (výrobce italská firma GDA). Nachází se zde také AUTOMATICKÝ OMÍTACÍ UZEL typu AOP (viz. obr. 9), výrobce Dřevostroj Čkyně, uzel se skládá z dvou částí: Omítací pila OP850/65 + TRIMER60 (dopravníky, měřicí rám,

příčné kapování), (viz obr. 10), její parametry: průchodná šířka 850 mm, výška řezu 18 – 65 mm, délka řezu 1,5 – 6 m, hřídel o průměru 60 mm, otáčky vřetene 3 500 ot/min, rychlost posuvu je 50 – 150 m/min, průměr pilových kotoučů 280 mm a jejich tloušťka 3 mm, řez o šířce 4,5 mm, řezacích zubů na kotouči je 28 (výrobce italská firma GDA), druhou částí je pohonná jednotka: elektromotor zn. Siemens, typ 1L G4 280 – 2A 660, 400 V, 50 Hz, 130 A, 75k W, 2 975 ot/min, max. 4 200 ot/min. Na tomto provozu se nachází mimo jiné SEKAČKA DŘEVNÍHO ODPADU značky SOLO160 x 500 (viz obr. 11), výrobce Sušická strojírna a.s., vstupní otvor o výšce 160 mm, šířka tohoto otvoru 500 mm, průměr sekacího bubnu je 580 mm, jeho otáčky 720 ot/min, sekací nože o počtu 2 ks a 1 ks pevný protinůž, vstupní rychlost 36 m/min, délka štěpek 25 mm. Je zde také PODÁVACÍ PÁSOVÝ DOPRAVNÍK (viz obr. 12) vybaven detektorem kovů, 2 sekací rotační nože upevněné na bubnu, mezi nimž a spodním podávacím válcem je upevněn pevný protinůž. Ve venkovní části Pily se nachází TŘÍDĚNÍ BOČNÍHO ŘEZIVA (viz obr. 13) - délkově pracuje automaticky a šířkově ručně (úkol dvou dělníků), výroba: tloušťka řeziva 23 mm, šířka řeziva 8 – 16 cm, popř. 16 cm plus a nebo fixní šířky 78, 98, 143 mm. Dále sem patří TŘÍDĚNÍ STŘEDOVÉHO ŘEZIVA (viz obr. 14) – třídí se ručně na tři třídy jakosti: 1. jakost - velkoprodej, 2. jakost - souběhy řeziva pro drobné odběratele, 3. jakost - řezivo na další výrobu do haly PDV (proklady, latě aj.).



Obr. 7: Rámová pila



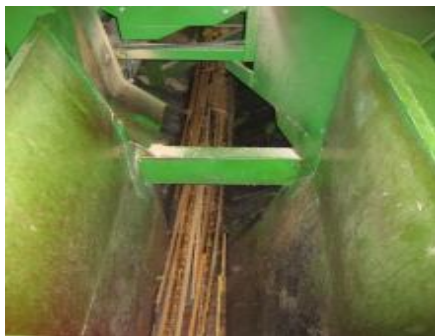
Obr. 8: Rozmítací pila



Obr. 9: Automatický omítací uzel



Obr. 10: Omítací pila



Obr. 11: Sekačka (štěpkovačka) dřevního odpadu



Obr. 12: Podávací podélný pásový dopravník



Obr. 13: Třídění bočního řeziva



Obr. 14: Třídění středového řeziva

b) Sušárny řeziva

značky Muhlbock o kapacitě 2 x 20 m³ řeziva (MB 4000) a 1 x 100 m³ řeziva (MB8000), (viz obr. 15). 5 fází sušícího procesu: rozehrívání, prohřívání řeziva, sušení, kondice (rovnoměrné se vyrovnává vlhkost dřeva), ochlazování, (dle certifikátu funkční

způsobilosti zařízení o ošetření dřevěného obalového materiálu), udržování teploty v jádru dřeva minimálně na 56 °C po dobu minimálně 30 minut, maximální teplota pro ošetřování materiálu musí být 65 °C, manuální externí záznamové zařízením s jednou sondou zaznamenává všechny údaje (viz obr. 16), které musí být doloženy protokolem o měření.



Obr. 15: Sušárna řeziva



Obr. 16: Manuální zařízení sušárny řeziva

c) Rozmítací pila na hale PDV

značky TOS (jendnohřídelová), (viz obr. 17 a 18), maximální průchodnost 120 mm, při osazení více kotouči jen 100 mm (což způsobuje vyšší zátěž při pořezu), průměr hřídele 80 mm, max. počet otáček 4 300 ot/min, posuv materiálu je 10 – 60 m/min, vzdálenost krajních pilových kotoučů je max. 320 mm, pilové kotouče mají průměr 350 mm a sílu 2,8 mm, šířka řezu tvoří 3,5 mm, řezací zuby na kotouči o počtu 24.



Obr. 17: Rozmítací pila na hale PDV



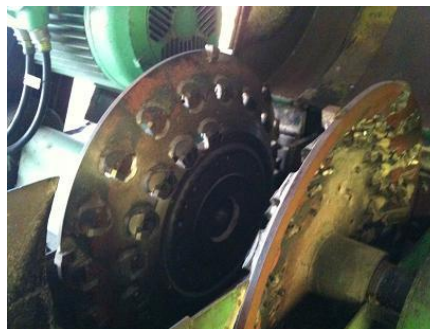
Obr. 18: Hala PDV, hranoly a fošny

d) Prizmovací agregát, neboli hranolovka

značky PA300, typ PA 400, (viz obr. 19), výrobcem je Dřevostroj Čkyně, min. průměr čepu výřezu tvoří 6 cm a max. průměr čela výřezu 30 cm, max. stranový úběr 75 mm, rychlost posuvu 45 m/min, tloušťka štěpky 6 mm a délka 25 mm, dvě nožové hlavy prizmovacího agregátu zn. SAB (osazené v r. 2006) tvoří dvě spirály po 32 čelních nožích a 4 obvodových (viz. obr 20), k osovému vystředění opracované prizmy slouží odebírací zařízení. Tento stroj, ze kterého se vyrábí kusové hranoly ze slabé agregátní kulatiny, se v současnosti nepoužívá z důvodu ztráty zájmu odběratelů (ŠKOLNÍ LESNÍ PODNIK KOSTELEČ N. Č. LESY ČZU 2010).



Obr. 19: Hala se spirálovou sekačkou



Obr. 20: Spirálová sekačka

6. KALKULACE

Kalkulace nákladů a výnosů je vypočítaná na základě účetní sestavy HaSoft ŠLP, která obsahuje přehled účetních druhů a výkonů střediska dřevařské výroby. Tyto sestavy byly zpracovány do systematických tabulek podle účetních druhů a výkonů (viz příloha č. 1 a 2).

Z takto sestavených tabulek je možné sledovat vývoj nákladů a výnosů za sledované období – jejich, průměr, průměr na 1m^3 a celkový součet v letech 2008 - 2011. Vývoj položek s nejvyššími hodnotami je rozebírán i v časovém horizontu za zkoumané období 2008 - 2011.

Pro porovnání objemu výroby celkem i za jednotlivá období jsou výpočty znázorněny v přímých nákladech na jednici, což je jeden metr kubický (1m^3) výroby.

Pro větší přehlednost názvy účtů a účetních položek začínají v textu velkým počátečním písmenem.

6.1. Analýza nákladovosti

Náklady jsou peněžním vyjádřením spotřeby majetku, opotřebení dlouhodobého majetku, živé práce (mzdy) a jiných služeb nakoupených od cizích podniků.

Náklady se odlišují od peněžních výdajů, neboť ty představují úbytek peněžních fondů podniku (stavu hotovostí, peněz na účtu) bez ohledu na účel, pro který byly použity, například nákup stroje představuje peněžní výdaj, ale není náklad.

Při analýze nákladů se hodnotí jak vývoj celkových nákladů, tak i dílčích složek nákladů. Při využití kalkulací můžeme analyzovat také vývoj nákladů jednotlivých produktů.

Zvýšení nákladů za dané období za nezměněných ostatních podmínek svědčí o nehospodárnosti podniku. Vývoj absolutní výše nákladů je ovšem nutné porovnávat vždy v souvislosti s vývojem absolutních tržeb. Od toho se odvozuje ukazatel nákladovosti:

$$\text{nákladovost} = \frac{\text{celkové náklady za dané období}}{\text{objem výroby (tržeb) za dané období}}$$

Analýzu nákladovosti můžeme provádět za podnik celkem, za skupinu produktů, či za jednotlivé produkty. Analýza nákladovosti má vyšší vypovídací schopnost než pouhá analýza absolutních nákladů (MIKOLAJSKÁ 2006).

6.1.1. Účtování nákladů a změny stavu výrobků

Náklady se evidují v účtové třídě 5.

Pro potřeby podvojného účetnictví se náklady dělí takto:

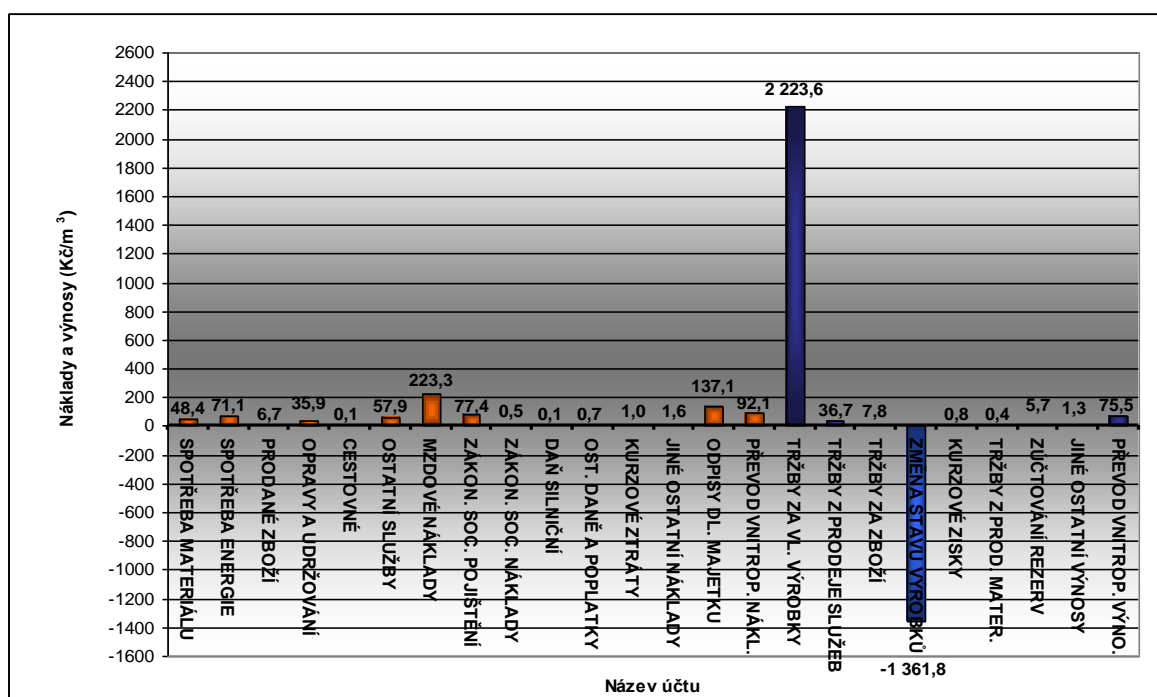
- a) **provozní**, to jsou ty náklady, které souvisejí s běžnou činností
- b) **finanční**, tj. ty náklady, které vyplývají z finančních operací na finančním trhu (například úrokové operace, operace s CP apod.)
- c) **mimořádné**, tj. náklady související s operacemi neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku, náklady vzniklé z mimořádných událostí (manka a škody, ztrátové pohledávky apod.)

- konkrétní rozdělení účtů:

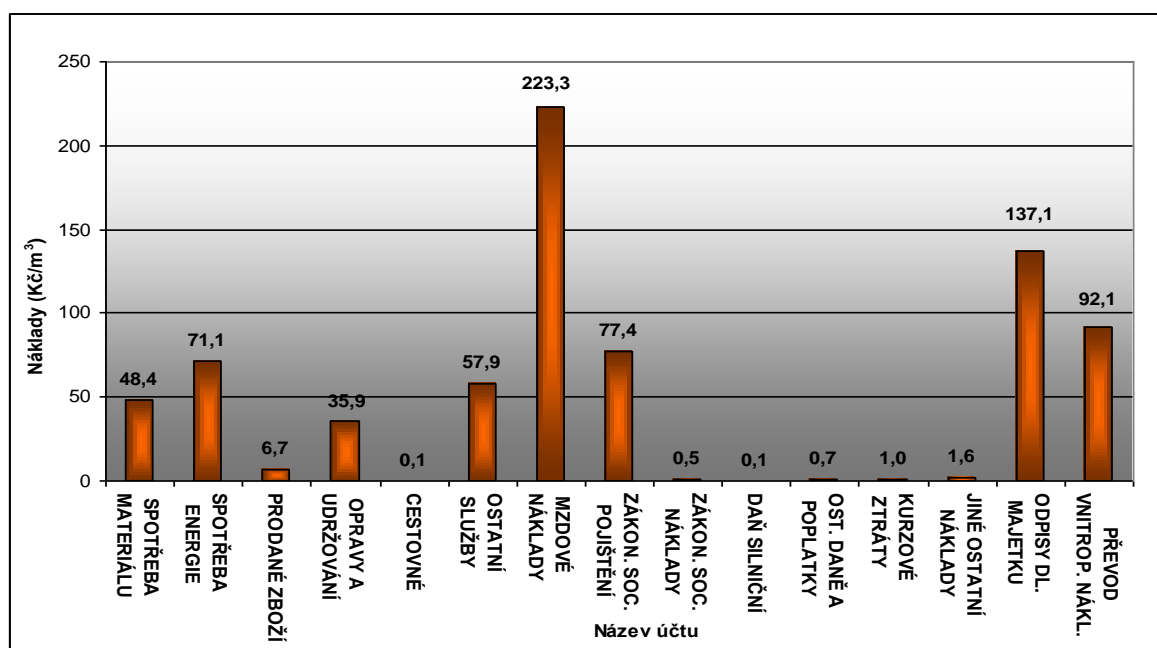
50 - Spotřebované nákupy 51 - Služby 52 - Osobní náklady 53 - Daně 54 - Jiné provozní náklady 55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů 597 - Převod provozních nákladů (-)	Provozní náklady
56 - Finanční náklady 57 - Rezervy a opravné položky finančních nákladů 598 - Převod finančních nákladů (-)	Finanční náklady
58 - Mimořádné náklady 59 - Daně z příjmů a převodové účty (kromě 597 a 598)	Mimořádné náklady

Pro modelový příklad ČZU ŠLP střediska dřevařské výroby byl sestaven graf č. 1, který znázorňuje nejvyšší průměrné náklady a výnosy na 1m³ kulatiny do pořezu dle účetních druhů za sledované období 2008 – 2011.

Graf č. 1: Srovnání nákladů a výnosů střediska dřevařské výroby podle účetních druhů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Graf č. 2: Srovnání nákladů střediska dřevařské výroby podle účetních druhů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Účty, které dosahují nejvyšší průměrné náklady na 1m³ ve sledovaném středisku jsou: účet č. 521 Mzdové náklady, účet č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku, účet č. 599

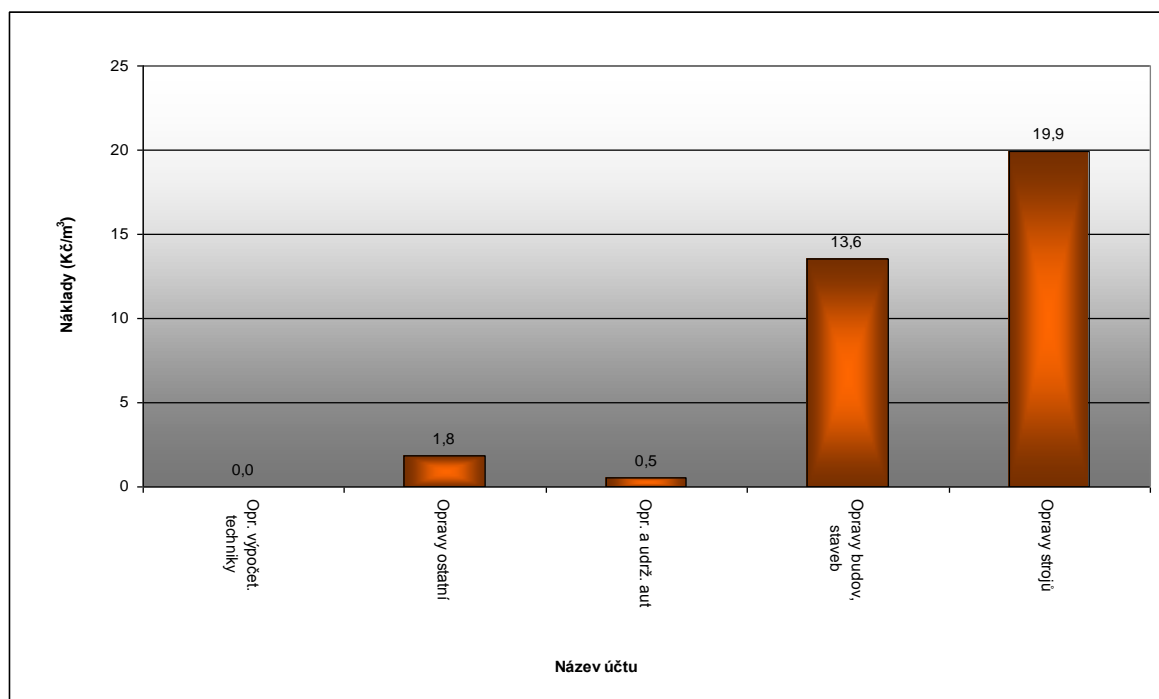
Převod vnitropodnikových nákladů, účet č. 524 Zákonné sociální pojištění, účet č. 502 Spotřeba energie, účet č. 518 Ostatní služby, účet č. 501 Spotřeba materiálu a účet č. 511 Opravy a udržování.

Ostatní položky dosahují nepatrných hodnot, proto se jimi dále v našem šetření nebudeme zabývat.

Účet č. 511 Opravy a udržování je účetním druhem účtové skupiny 51 (Služby) PROVOZNÍ NÁKLADY; v dřevařském středisku mezi tyto opravy patří:

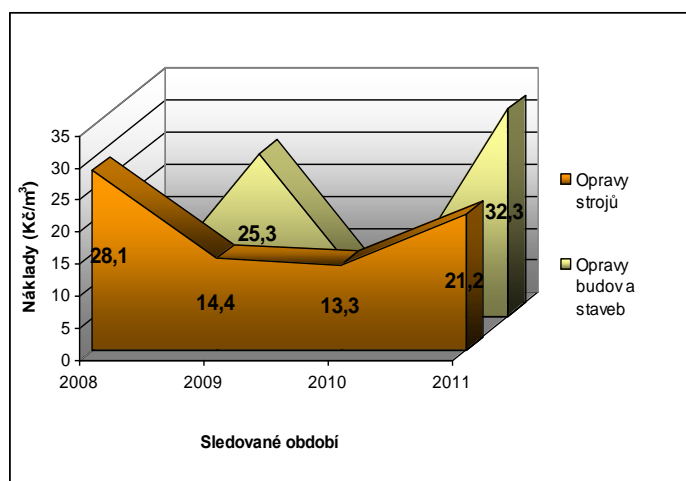
- Opravy výpočetní techniky
- Opravy ostatní
- Opravy a udržování aut
- Opravy budov, staveb
- Opravy strojů

Graf č. 3: Vývoj nákladů na účtu č. 511 OPRAVY A UDRŽOVÁNÍ v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položky s nejvyššími náklady jsou Opravy strojů a Opravy budov a staveb.

Graf č. 3.1: Sledování položek – Opravy strojů a
Opravy budov a staveb v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položka Opravy strojů byla za sledované období nejnižší v letech 2009 a 2010, ale v roce 2011 stoupla na 21,1 Kč/m³. Položka Opravy budov a staveb byla značně kolísavá. Jak je patrné z grafu č. 3.1, nejvyšších nákladů bylo dosaženo v letech 2009 a 2011, nejnižších v roce 2008 a v roce

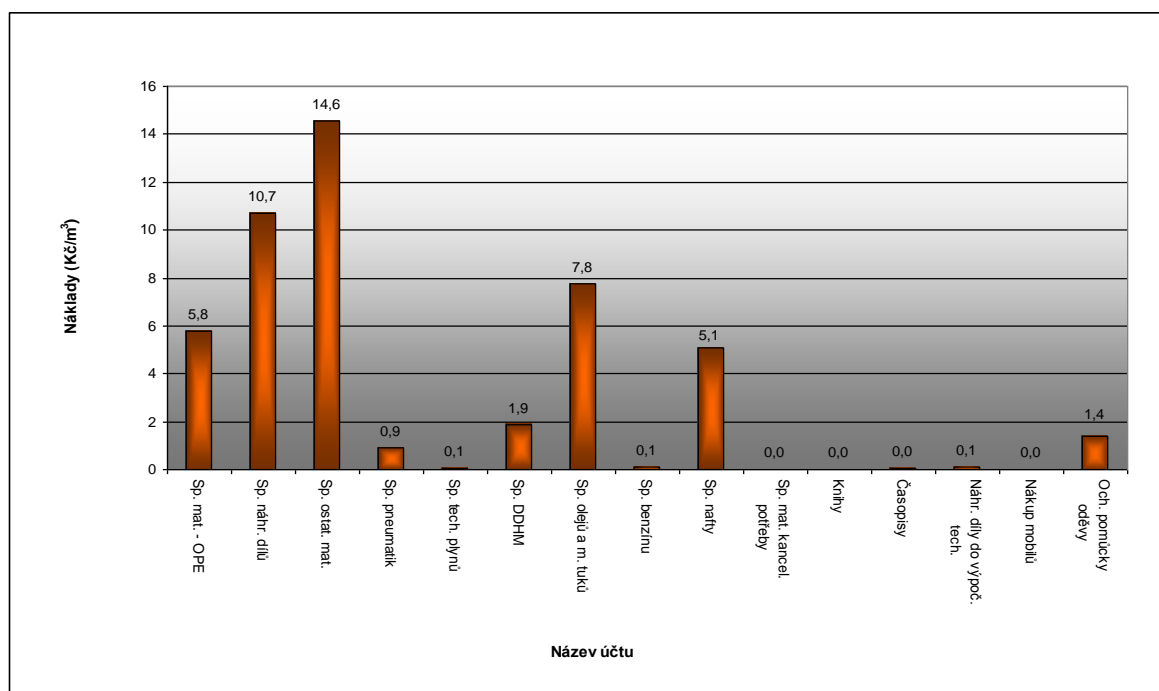
2010.

Položka Opravy budov a staveb je náklad, který zároveň snižuje náklady účtu č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku, neboť opravami budov a staveb podnik prodlužuje jejich životnost, a nemusí tak do nového majetku investovat. U položky Opravy strojů je třeba počítat s každodenním vytížením strojů a tedy i s případnou poruchou, nebo poruchou jejich částí, avšak snížit náklady, alespoň částečně, by bylo možné šetrnějším zacházením se stroji. Je nutno podotknout, že s vyšším počtem oprav rostou i náklady například na Spotřebu náhradních dílů, olejů a mastných tuků.

Účet č. 501 Spotřeba materiálu spadá do účtové skupiny 50 (Spotřebované nákupy) PROVOZNÍ NÁKLADY; do této spotřeby se v dřevařském středisku řadí:

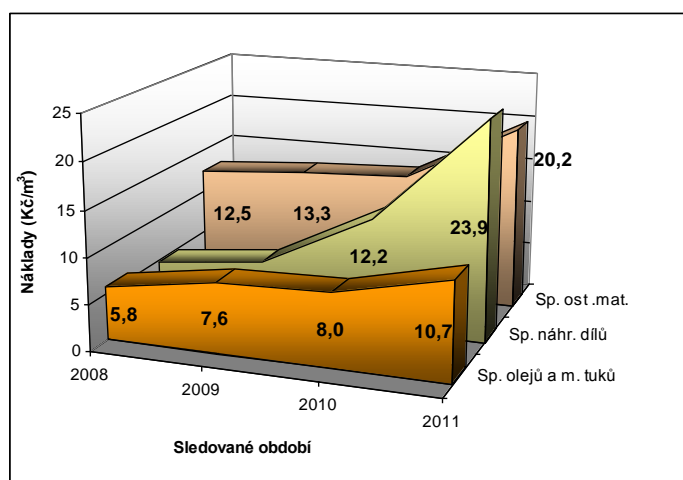
- | | |
|----------------------------------|--|
| - Spotřeba materiálu | - Spotřeba nafty |
| - Spotřeba náhradních dílů | - Spotřeba materiálu kancelářské potřeby |
| - Spotřeba ostatního materiálu | - Knihy |
| - Spotřeba pneumatik | - Časopisy |
| - Spotřeba technických plynů | - Náhradní díly do výpočetní techniky |
| - Spotřeba DDHM | - Nákup mobilů |
| - Spotřeba mastných tuků a olejů | - Ochranné pomůcky a oděvy |
| - Spotřeba benzínu | |

Graf č. 4: Vývoj nákladů na účtu č. 501 SPOTŘEBA MATERIÁLU v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Mezi položky s nejvyššími náklady patří Spotřeba ostatního materiálu, Spotřeba náhradních dílů, Spotřeba olejů a mastných tuků, Spotřeba materiálů – OPE a Spotřeba nafty.

Graf č. 4.1: Sledování položek – Spotřeba olejů a mastných tuků, Spotřeba náhradních dílů, Spotřeba ostatních materiálů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Graf č. 4.1. znázorňuje tři nejvyšší náklady účtu č. 501 Spotřeba materiálu. Položka Spotřeba olejů a mastných tuků ve sledovaném období jen mírně stoupala. Položka Spotřeba náhradních dílů zaznamenala prudký nárůst, v roce 2011 stoupla téměř na 40 Kč/m³. Spotřeba ostatních materiálů v letech 2008 - 2010 stoupala jen mírně, ale v roce 2011 došlo

ostatních materiálů v letech 2008 - 2010 stoupala jen mírně, ale v roce 2011 došlo

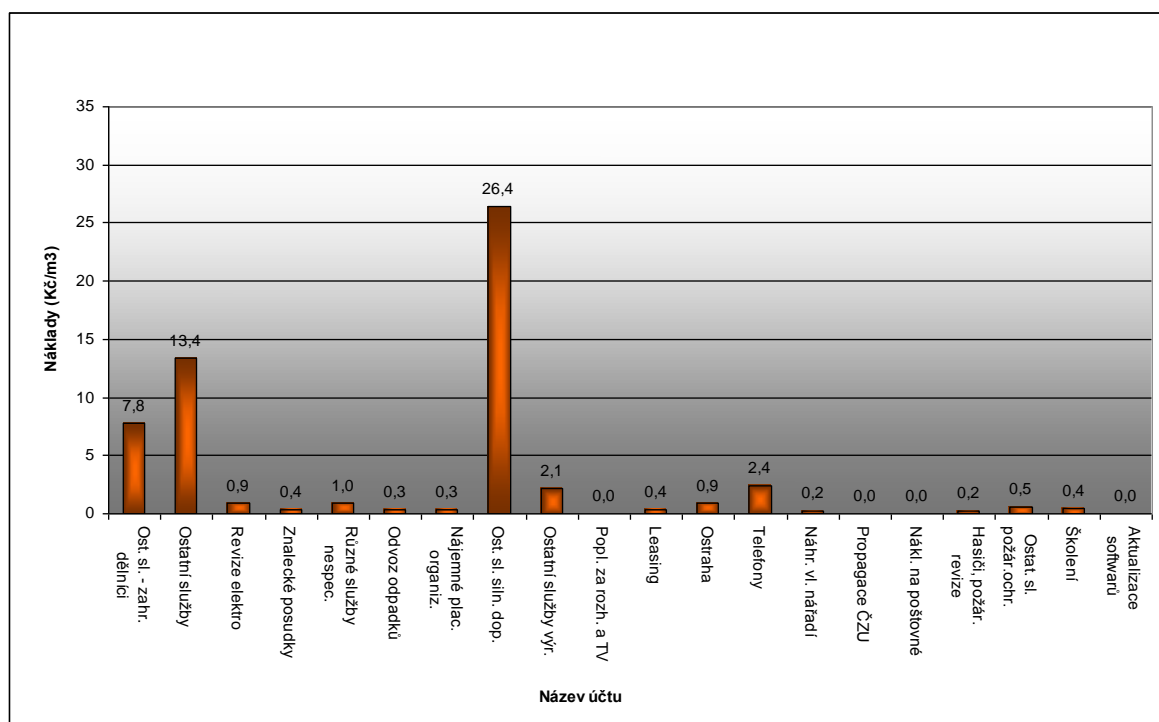
k náhlému nárůstu nákladů této spotřeby na 20,2 Kč/m³. Podnik v posledních letech neinvestoval do nových strojů, je to tedy možný důvod nárůstu těchto položek.

Položku Spotřeba nafty by bylo možné snížit tím, že by se více zatížily nakladače a zkrátila by se tak dráha převozu. Položka Spotřeba materiálu – OPE je vynaložena na prostředky používané pro běžný provoz, jako jsou rukavice, brýle aj. Její snížení by bylo možné nakupováním levnějších pomůcek. Položka Spotřeba olejů a mastných tuků patří k nákladům, které ovlivnit moc nelze, neboť používání těchto materiálů patří ke každodennímu provozu střediska. Nepatrnou část těchto nákladů však ovlivnit lze a to například tím, že se bude šetrněji zacházet se stroji, čímž se dá vyhnout i případným opravám, které mnohdy vyžadují použití těchto olejů a mastných tuků. Náklady u položky Spotřeba náhradních dílů by se daly snížením charakterizovat podobně jako položka Spotřeba olejů a mastných tuků co se zacházení se stroji týká. Spotřeba ostatního materiálu je položka, která představuje nejvyšší náklady tohoto účtu. Zahrnuje spotřebu veškerých materiálů, její snížení by bylo možné uskutečnit jak šetrnějším zacházením s těmito materiály a ekonomickým využitím – tzv. šetření s nimi, tak nahrazením levnějšími prototypy.

Účet č. 518 Ostatní služby patří do účtové skupiny 51 (Služby) PROVOZNÍ NÁKLADY; do ostatních služeb tohoto střediska spadají tyto účty:

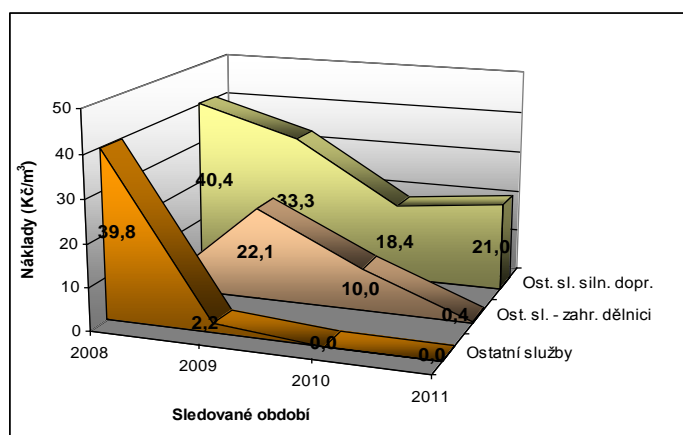
- | | |
|-----------------------------------|----------------------------------|
| - Ostatní služby – zahr. dělníci | - Leasing |
| - Ostatní služby | - Ostraha |
| - Revize elektro | - Telefony |
| - Znalecké posudky | - Náhrada vlastního nářadí |
| - Různé služby nespécální | - Propagace ČZU |
| - Odvoz odpadků | - Náklady na poštovní |
| - Nájemné placené organizací | - Hasiči požární revize |
| - Ostatní služby silniční dopravy | - Ostatní služby požární ochrany |
| - Ostatní služby výroby | - Školení |
| - Poplatky za rozhlas a televizi | - Aktualizace softwarů |

Graf č. 5: Vývoj nákladů na účtu č. 518 OSTATNÍ SLUŽBY v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Nejvíce nákladné položky, které vychází z grafu č 5, jsou Ostatní služby silniční dopravy, Ostatní služby a Ostatní služby zahraniční dělníci.

Graf č. 5.1: Sledování položek – Ostatní služby, Ostatní služby – zahraniční dělníci a Ostatní služby silniční dopravy v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položka Ostatní služby dosáhla v roce 2008 nejvyšších hodnot a to 39,8 Kč/m³, v roce 2009 klesla až o 37,6 Kč/m³, v dalších letech tyto náklady setrvaly na 0 Kč/m³. Náklady u položky Ostatní služby – zahraniční dělníci zaznamenaly nejvyšší nárůst v roce 2009, přičemž v dalších letech došlo k jejich poklesu až na 0,4 Kč/m³ v roce 2011. Náklady Ostatní služby silniční dopravy klesly ze 40,4 Kč/m³ v roce 2008 na 18,4 Kč/m³ v roce 2010, ale v dalším roce došlo k mírnému vzrůstu na 21 Kč/m³.

Položku Ostatní služby zahraniční dělnici lze snížit zvýšením produktivity jejich práce, například zrychlením nejpomalejších článků, nebo omezením zaměstnávání těchto pracovníků. Položka s názvem Ostatní služby je velice různorodá, snížit její náklady je tedy velice obtížné. Ostatní služby silniční dopravy je položka, kterou je možné snížit, především zvýšením využití vlastních prostředků a jejich směnnosti, čímž se, zejména využitím a snížením odpisů k jednici výkonu, výrazně sníží nákladové položky.

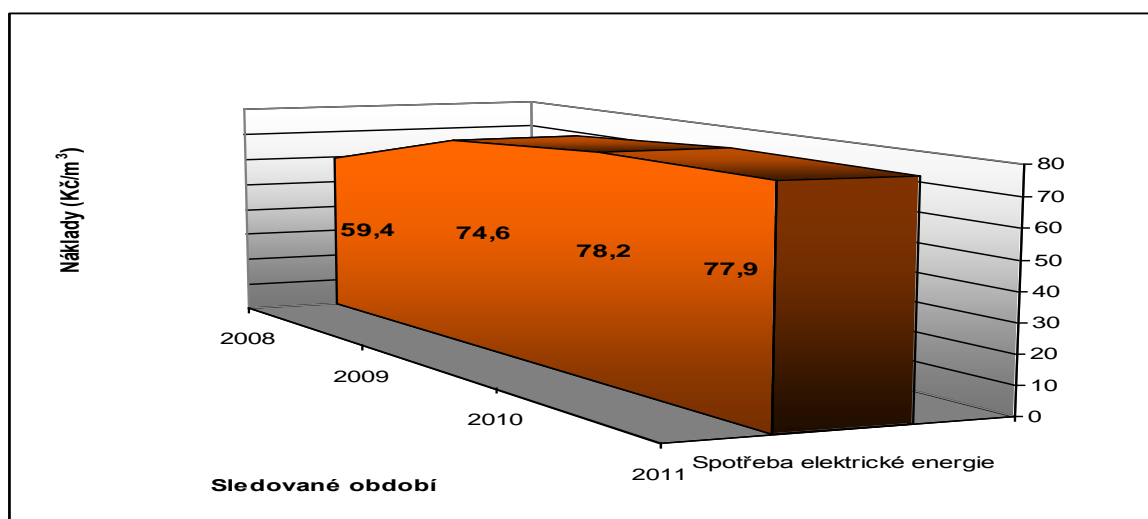
Pod účet č. 502 Spotřeba elektrické energie z účtové skupiny 50 (Spotřebované nákupy) PROVOZNÍ NÁKLADY spadá spotřeba elektrické energie, vody a plynu:

Zdražování elektrické energie vede k neustálému zvyšování nákladů na její pořízení, avšak na českém trhu je možnost využití více distributorů, kteří mohou poskytnout jisté finanční výhody.

Jedním z příznivějších ukazatelů je to, že středisko čerpá vodu z vlastních zdrojů, náklady na její pořízení a likvidaci odpadních vod jsou proto minimální.

Dalším příznivým faktorem je také to, že kotelna na piliny, která zpracovává dřevní odpad, slouží zároveň jako zdroj vytápění, a středisko tak může ušetřit za vytápění elektrickým proudem, nebo ostatními médii (LTO, nafta apod.).

Graf č. 6: Vývoj nákladů na účtu č. 502 SPOTŘEBA ELEKTRICKÉ ENERGIE v jednotlivých letech (Kč/m³)



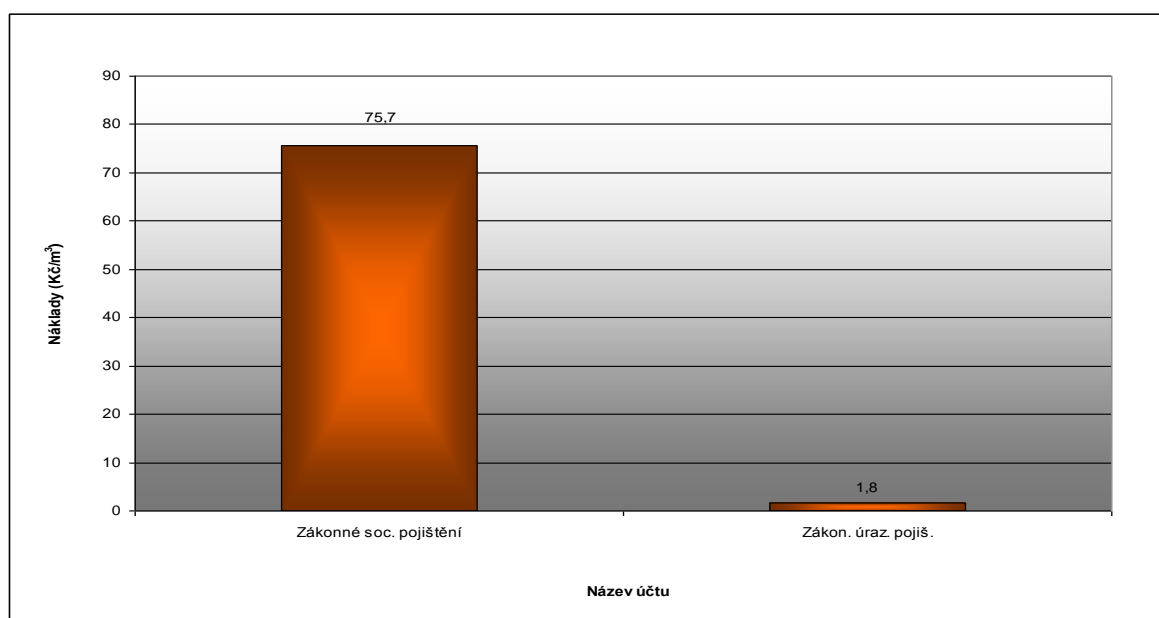
Náklady na položku Spotřeba elektrické energie, jak ukazuje graf č. 6, se v jednotlivých letech sledovaného období zvyšovaly. Jeden z možných důvodů zvyšování nákladů na

elektřinu se uvádí tzv. přechod směn, při němž se stroje zapínají a vypínají - tento proces spotřebovává velké množství elektrické energie. Podnik v minulých letech pracoval na dvě směny a stroje se tak mezi střídáním dvou směn vypínaly a následně znovu zapínaly, kdežto nyní se ve středisku pracuje pouze na jednu směnu, což sice znamená snížení nákladů, avšak kvůli zdražování elektrické energie na trhu v roce 2011, došlo naopak k stoupaní těchto nákladů, proto je z grafu č. 6 patrné jen mírné snížení nákladů v roce 2011. Středisko dřevařské výroby by náklady na pořízení elektřiny mohlo snížit například sjednáním výhodnějších tarifů s distributory. V grafu č. 6 je již brán v potaz objem výroby v jednotlivých letech: v roce 2008 bylo pořezáno 45 095 m³, v roce 2009 se pořezalo 34 303 m³, v roce 2010 objem pořezu činil 32 035 m³ a v roce 2011 se jednalo o 34 861 m³ z celkového objemu pořezu. Z uvedeného vyplývá, že při přechodu jednotlivých směn, by tato činnost měla být prováděna plně za provozu, bez přerušení výroby

Účet č. 524 Zákonné sociální pojištění patří do účetní skupiny 52 (Osobní náklady) PROVOZNÍ NÁKLADY; v dřevařském středisku se sem řadí:

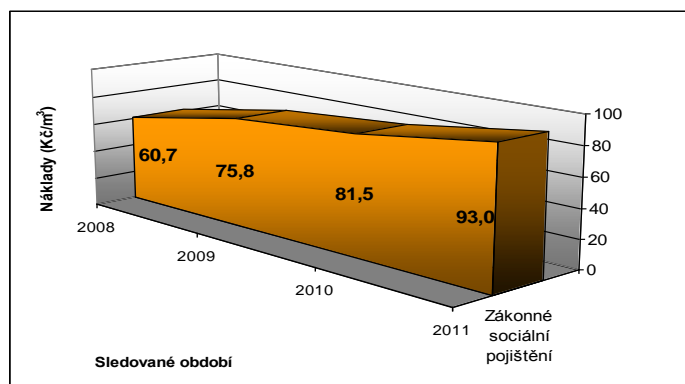
- Zákonné sociální pojištění
- Zákonné úrazové pojištění

Graf č. 7: Vývoj nákladů na účtu č. 524 ZÁKONNÉ SOCIÁLNÍ POJIŠTĚNÍ v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Graf č. 7 obsahuje pouze dva faktory, kde nad položkou Zákonné úrazové pojištění převažuje značným rozdílem nákladů Zákonné sociální pojištění.

Graf č. 7.1: Sledování položky Zákonné sociální pojištění v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



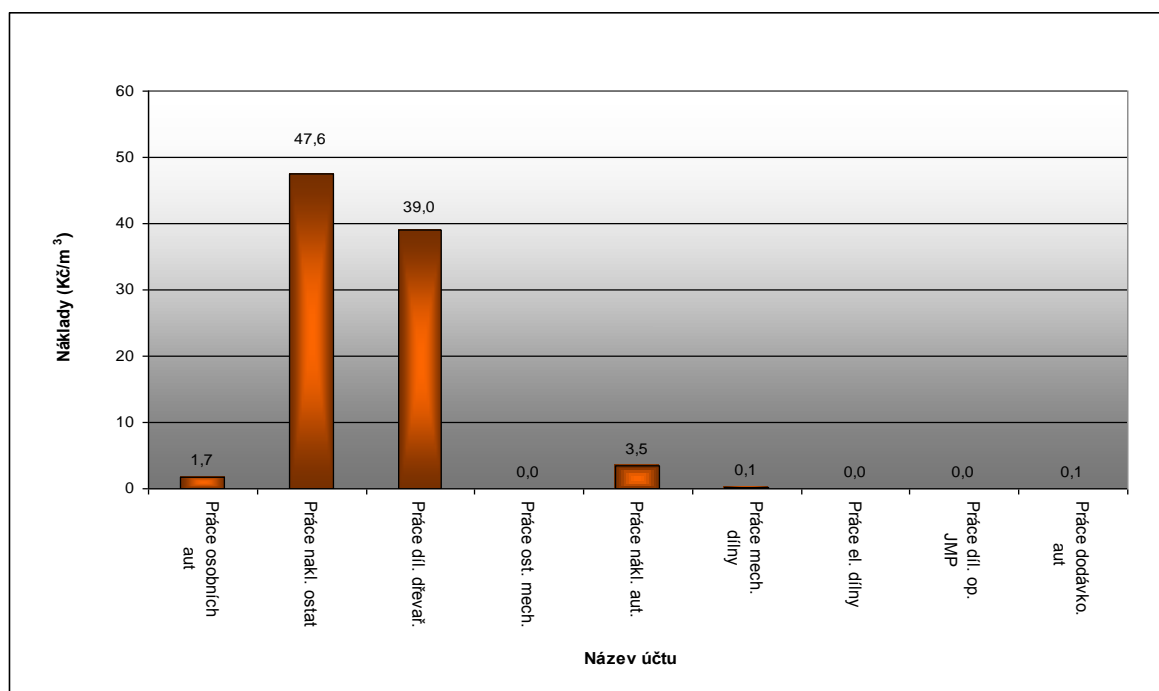
Položka Zákonné sociální pojištění se ve sledovaném období 2008 – 2011 zvyšovala. Z 60,7 Kč/m³ v roce 2008 vzrostly tyto náklady na 93 Kč/m³ roku 2011.

Zákonné sociální pojištění je nevyhnutelnou součástí položky Mzdové náklady. Jeho výši lze snížit jedině snížením mzdových nákladů. Snížení mzdových nákladů je možné snížit zproduktivněním práce zaměstnanců a to tím, že podnik přidělí více práce svým stálým zaměstnancům namísto přijímání nové pracovní síly. Tímto by se dalo vyhnout dalším mzdovým nákladům a tedy i zákonnému sociálnímu pojištění za nové zaměstnance. Zproduktivněním práce se rozumí například zrychlení strojů u dělníků pásové výroby, větší zaúkolování ostatních pracovníků, nebo zvolit progresivní odměňování na základě zvýšení výkonu apod.

Účet č. 599 Převod vnitropodnikových nákladů patří k účetní skupině 59 (Daně z příjmů a převodové účty) MIMOŘÁDNÉ NÁKLADY; v dřevařském středisku sem patří:

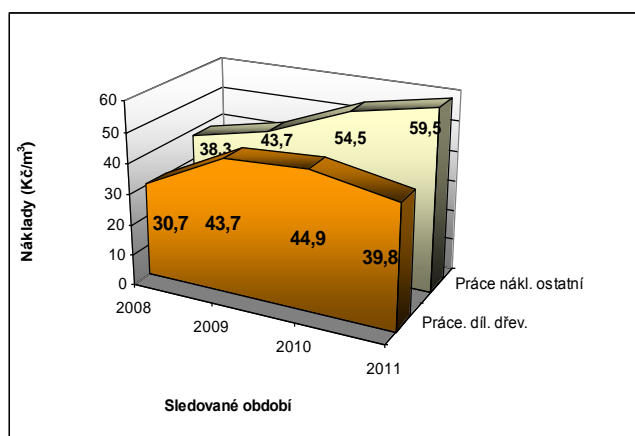
- Práce osobních aut
- Práce nakladačů ostatních
- Práce dílny dřevařské
- Práce ostatních mechanismů
- Práce nákladních aut
- Práce mechanizační dílny
- Práce elektrikářské dílny
- Práce dílny oprav JMP
- Práce dodávkových aut

Graf č. 8: Vývoj nákladů na účtu č. 599 PŘEVOD VNITROPODNIKOVÝCH NÁKLADŮ v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položky Nakladače ostatní a Práce dílny dřevařské představují dva nejvyšší náklady tohoto účtu.

Graf č. 8.1: Sledování položek – Práce dílny dřevařské a Práce nakladačů ostatních v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



U položky Práce dílny dřevařská bylo v roce 2011 zaznamenán pokles na necelých 40 Kč/m³, avšak snížit tento náklad se nepodařilo, jako tomu bylo v roce 2008, na téměř 32 Kč/m³. Položka Práce nakladačů ostatních za sledované období stoupla z 38,3 Kč/m³ až na 59,5 Kč/m³.

Položku Práce dílny dřevařská - lze ovlivnit investicí do nových strojů a také pravidelnými prohlídkami opravovaných strojů, aby se závadám předešlo. Náklady položky Práce nakladačů ostatních by se daly snížit například větším zatížením nakladačů

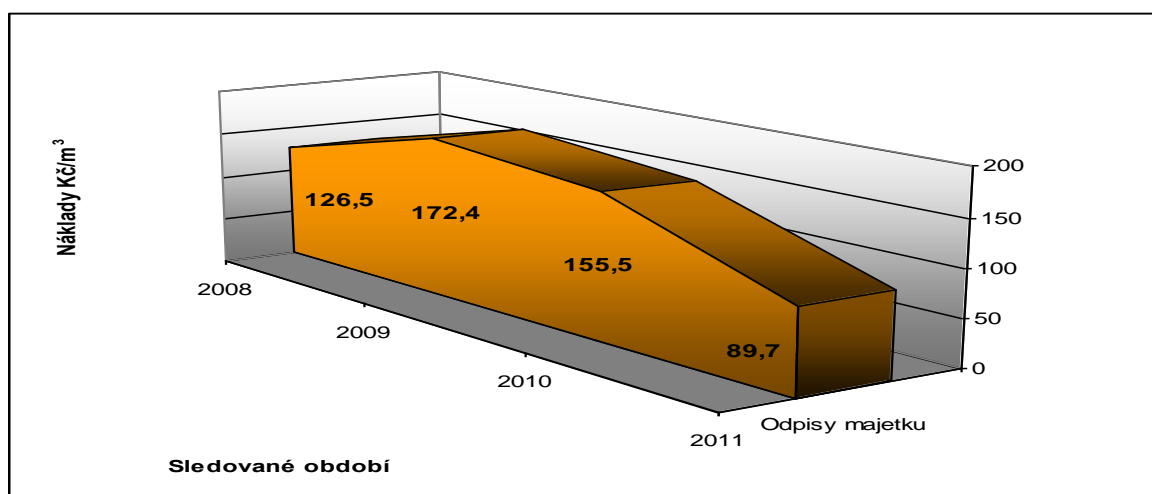
a synchronizací prací v terénu, při čemž by spotřebovaly méně energie a hlavně snížením účetních odpisů, zvýšením směnnosti jednotlivých prostředků.

Účet č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku spadá pod účtovou skupinu 55 (Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů) PROVOZNÍ NÁKLADY; v dřevařském středisku tvoří druhou nejvyšší položku nákladů.

Tento účet znázorňuje výši opotřebení investičního majetku v penězích a má přímý vliv na zakoupení nových strojů, neboť se tyto náklady počítají ze vstupního investičního majetku (IM) a jeho odepisování se provádí do výše vstupní ceny.

Tuto položku lze snížit tím, že by zaměstnanci pracovali opět na dvě, či více směn. Zvýšením produktivity práce pracovníků na dvě, resp. tři směny by byly stroje delší dobu v provozu (za jednotku času, např. den), čímž by pořezaly větší množství kulatiny (v metrech kubických). Stroje by se opotřebovávaly rychleji fyzicky, avšak pomaleji účetně. V době jejich odpisů by tak byl brán v potaz poměr objemu pořezané kulatiny (za určité období) k hodnotě stroje, neboť vyšší množství pořezané kulatiny (v m³) za dané období představuje nižší náklady na běžné odepisování stroje. Podnik by následně mohl nakoupit nové modernější stroje.

Graf č. 9: Vývoj nákladů na účtu č. 551 ODPISY DLOUHODOBÉHO MAJETKU v jednotlivých letech (Kč/m³)



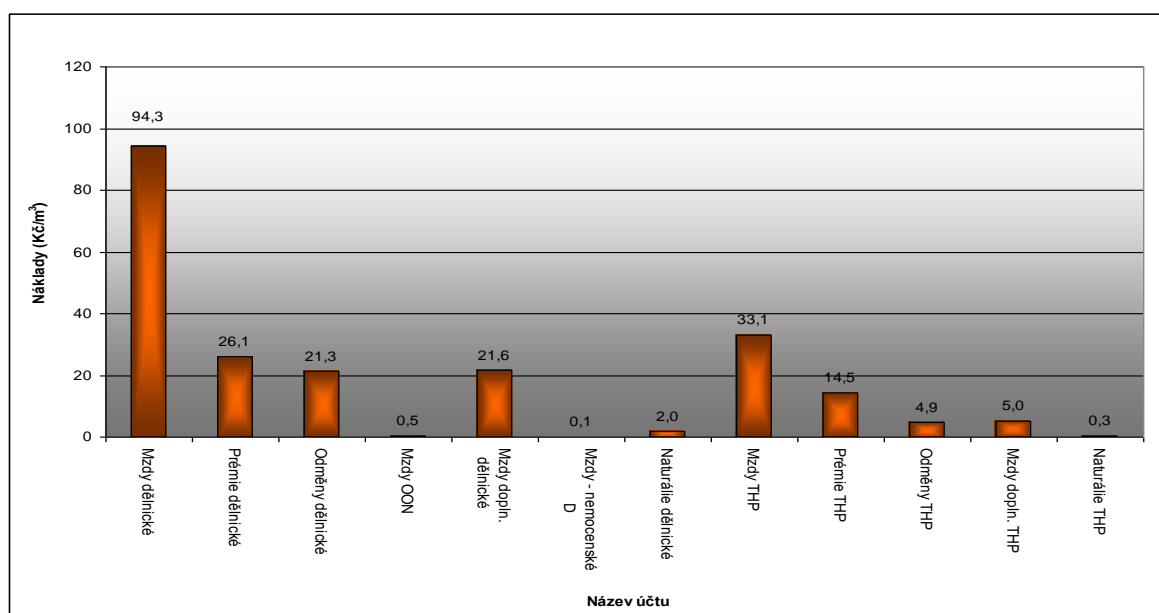
Graf č. 9 ukazuje, že nákladovost tohoto účtu od roku 2009 klesá. V roce 2011 představuje dokonce výrazně nižší náklady na Odpisech dlouhodobého majetku, než v letech předcházejících.

Důvodem nízkých nákladů je to, že podnik v posledních letech neinvestoval do nového majetku. Investováním do dlouhodobého majetku by došlo ke snížení nákladů, jako jsou například 501 Spotřeba materiálu, 502 Spotřeba energie, 511 Opravy a udržování, ale zvýšily by se náklady na položce 551 Odpisy dlouhodobého majetku. Podnik by sice mohl dále investovat, neboť je to jeden z možných úspor několika nákladových položek, ale musí se brát ohled na zvýšení nákladů na položce odpisů dlouhodobého majetku. Pro detailnější přehled by bylo potřeba provést podrobnější kalkulaci, na základě které lze rozhodovat o investicích.

Účet č. 521 Mzdové náklady patří do účtové skupiny 52 (Osobní náklady) PROVOZNÍ NÁKLADY; mezi mzdové náklady dřevařského střediska patří:

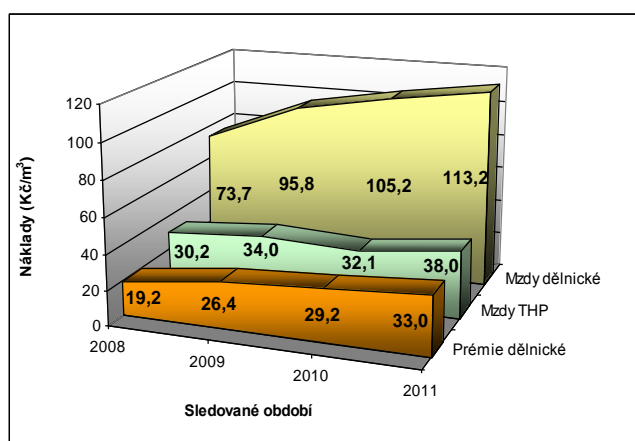
- Mzdy dělnické
- Prémie dělnické
- Odměny dělnické
- Mzdy OON
- Mzdy doplňkové dělnické
- Mzdy – nemocenské dělnické
- Naturálie dělnické
- Mzdy THP
- Prémie THP
- Odměny THP
- Mzdy doplňkových THP
- Naturálie THP

Graf č. 10: Vývoj nákladů na účtu č. 521 MZDOVÉ NÁKLAD v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Účet č. 521 Mzdové náklady představuje položku s nejvyššími náklady střediska dřevařské výroby (kromě účtu č. 613 Změna stavu výrobku). Z grafu je patrné, že nejvyššími položkami jsou Mzdy dělnické, Mzdy technicko-hospodářských pracovníků (THP), Prémie dělnické, Mzdy doplňkové dělnické, Odměny dělnické a Prémie THP.

Graf č. 10.1: Sledování položek – Prémie dělnické, Mzdy THP a Mzdy dělnické v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položka Prémie dělnické za sledované období mírně stoupala, její náklady v roce 2011 dosáhly 33 Kč/m³. Mzdy THP se také mírně zvýšily, a to na 38 Kč/ m³. Náklady na položce Mzdy dělnické prudce vzrostly – v roce 2008 činily 73,7 Kč/m³ a v roce 2011 dosáhly až 113,2 Kč/m³.

Náklady na položky prémie THP, Odměny dělnické a Prémie dělnické je možné snížit, ale tím by klesla motivace dělníků a pracovníků THP a mohl by se negativně ovlivnit chod střediska, neboť tyto položky tvoří finančně motivující prostředky daných pracovníků. Položky Mzdy doplňkové dělnické (placená dovolená), Mzdy technicko-hospodářských pracovníků a Mzdy dělnické souvisí s účtem č. 524 Zákonné sociální pojištění. Tyto mzdové položky by se daly ovlivnit tím, že by podnik zvýšil produktivitu práce svých stálých zaměstnanců (například zrychlením nejslabších článků) namísto poskytnutí zaměstnání novým pracovníkům. Pracovníci by sice měli větší odpovědnost a museli by podávat větší výkon, ale podniku by se snížily Mzdové náklady a tedy i automaticky náklady na účtu č. 524 Zákonné sociální pojištění za každého nově přijatého pracovníka, která je čtvrtou nejvyšší položkou nákladů dřevařského střediska.

Účet č. 613 Změna stavu výrobků patří do výnosové účtové skupiny 61 (Změna stavu vnitropodnikových zásob) PROVOZNÍ VÝNOSY; mezi tyto nákladové výnosy dřevařského střediska patří:

- Změna stavu dříví "ES"
- Změna stavu řeziva

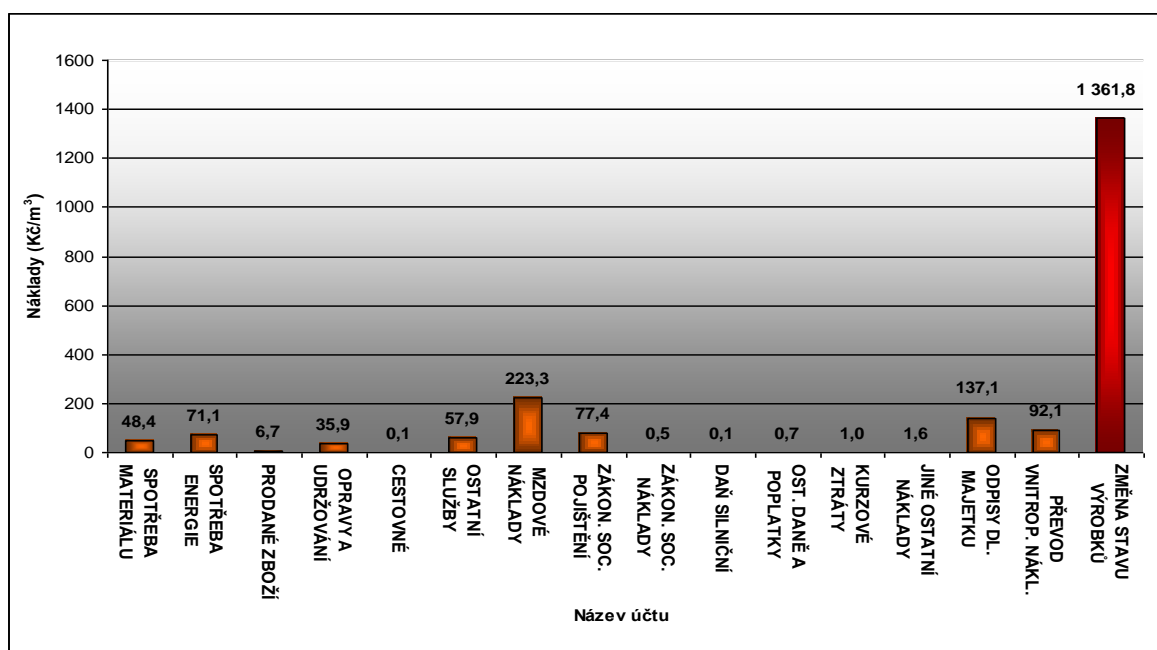
Tento výnosový účet nepředstavuje položku výnosovou, ale nákladovou, která se podle nové směrnice nákladů počítá jako minusový výnos. Znamená využití surového dřeva pro vlastní spotřebu.

Takové hospodářské operace se evidují na majetkových účtech – výrobky a nedokončená výroba a zároveň na účtech výnosových – změna stavu výrobků a změna stavu nedokončené výroby.

Tyto výnosové účty ovlivňují celkové provozní výnosy podniku. Jejich saldo může být kladné, nebo záporné.

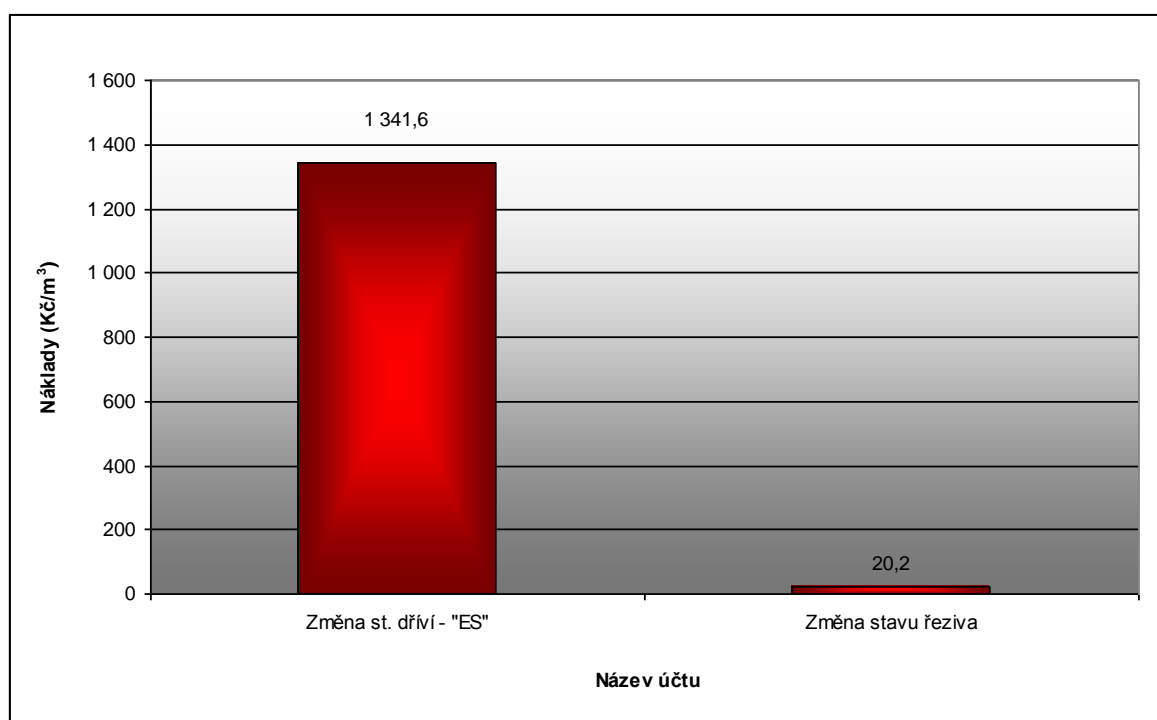
Výsledky provozní činnosti podniku jsou interní výnosy, ty představují sumu výkonů samostatných úseků činnosti, které byly vytvořeny ve sledovaném období a za předem stanoveného ocenění díky vlastním nákladům vynaloženým na jejich dosažení. Interními výnosy jsou také vnitropodnikové práce a služby, které jsou mezi vnitropodnikovými útvary.

Graf č. 2.1: Srovnání nákladů střediska dřevařské výroby podle účetních druhů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



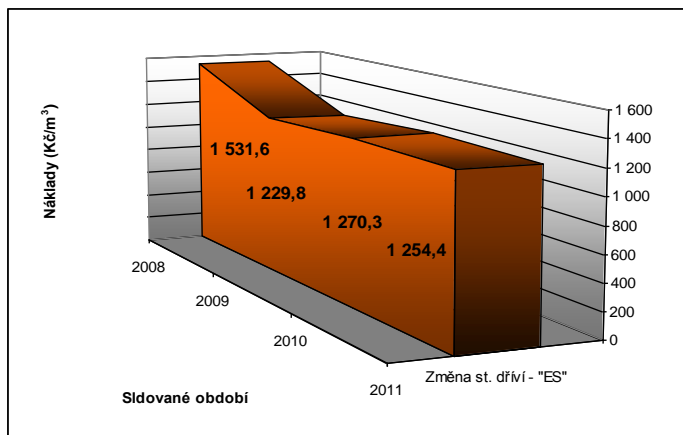
V grafu č. 2.1 jsou znázorněny veškeré podnikové náklady včetně nákladového výnosu č. 613 Změna stavu výrobků, který představuje nejvyšší náklad podniku.

Graf č. 11: Vývoj nákladových výnosů na účtu č. 613 ZMĚNA STAVU VÝROBKŮ v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Z grafu č. 11 jsou patrné dvě položky účtu č. 613, kde položka Změna stavu dříví – "ES" tvoří značnou část nákladů nad položkou Změna stavu řeziva.

Graf č. 11.1: Sledování položky Změna stavu dříví – "ES" v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položka Změna stavu dříví – "ES", jak je patrné z grafu č. 11.1, byla nejnákladnější v roce 2008, kdy činila 1531,6 Kč/m³. Za sledované období kolísaly její náklady okolo 1225,5 Kč/m³ a v roce 2011 mírně stouply a to na 1254,4 Kč/m³.

Vstupní cena dřeva představuje vstup dřeva pro výrobu a následně ovlivňuje budoucí prodej. Vyšší nákladovost Změny stavu dříví – "ES" v roce 2008 způsobil z velké části orkán Kyrill z ledna 2007. S poklesem cen za metr kubický surového dřeva na trhu se zvýšil jeho zájem, a stoupla tak i výroba. V dřevařském středisku se v roce 2008 spotřebovalo více dřeva vynaloženého na výrobu, v ostatních letech zájem odběratelů mírně upadal.

Ve středisku dřevařské výroby hospodaří manipulační sklad a pilnice samostatně, pilnice si pořizuje surové dřevo od manipulačního skladu za průměrnou aktivační cenu 1254 Kč/m³, což je nesrovnatelné s trhem, neboť nákup surového dřeva na trhu by pro podnik znamenal mnohem vyšší náklady na vstup - okolo 1910 Kč/m³. Nižší vstupní ceny sice vykazují nižší ceny za výrobky, ale pro podnik to především znamená setrvání na trhu, neboť nejčastější důvody krachu pro střední pily představují právě příliš vysoké náklady, nebo-li vstupní ceny dřeva.

Snížení nákladů by se dalo teoreticky řešit nákupem surového dřeva u levnějšího dodavatele, z praktického hlediska a celkového systému v podniku by to ovšem nebylo příliš reálné.

6.2. Analýza výnosovosti

Výnosy jsou vyjádřeny peněžně a představují výsledky získané z veškerých činností za určité období (např. měsíc, rok) bez ohledu na to, zda došlo k zaplacení za tyto výnosy, či nikoliv.

K uznání těchto výnosů dochází v okamžiku, kdy je vyskladněno zboží nebo poskytnutí služby. Výnosy se odlišují od peněžních příjmů, které znamenají přírůstek zdrojů peněžních prostředků podniku, např. přijetí úvěru (připsání peněžních prostředků na účet v bance).

6.2.1. Účtování výnosů

Výnosy se evidují v účtové třídě 6.

pro potřeby podvojného účetnictví se dělí takto:

- a) **provozní** - souvisejí s běžnou činností
- b) **finanční** - vyplývají z finančních operací na finančním trhu (např. výnosy z CP a tržby z jejich prodeje, přijaté úroky apod.)
- c) **mimořádné** - vznikly neočekávaně a náhle (plnění za manka a škody, úhrady již odepsaných pohledávek apod.)

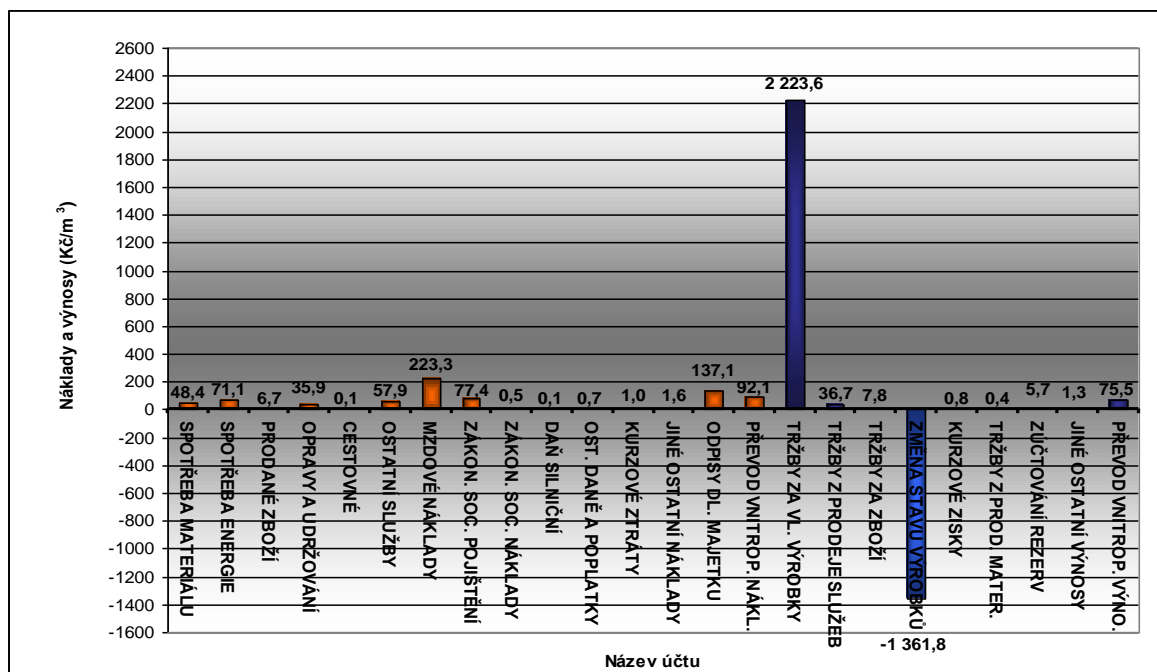
- výnosy se člení na:

60 - Tržby za vlastní výkony a zboží 61 - Změny stavu VNP služeb 62 – Aktivace 64 - Jiné provozní výnosy 65 - Zúčtování rezerv a opravných položek provozních výnosů 697- Převod provozních výnosů	Provozní výnosy
66 - Finanční výnosy 67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů 698 - Převod finančních výnosů	Finanční výnosy
68 - Mimořádné výnosy	Mimořádné výnosy

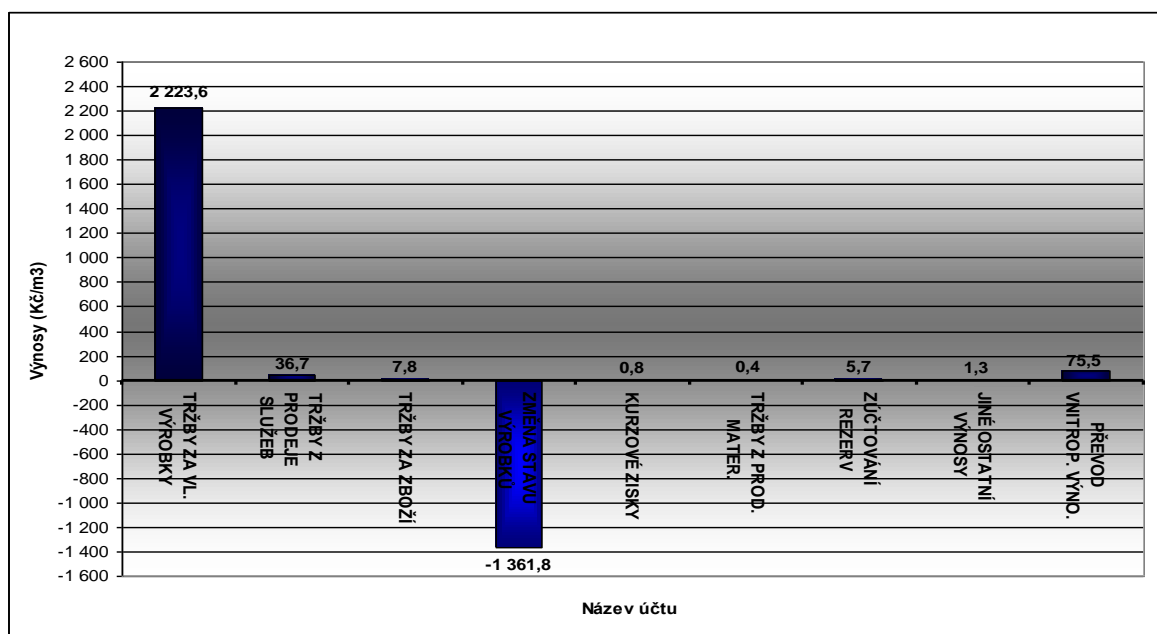
Pro modelový příklad ČZU ŠLP střediska dřevařské výroby, jako již bylo uvedeno v kapitole 6.1.1. Účtování nákladů a změny stavu výrobků, byl sestaven graf č. 1, který

znázorňuje nejvyšší průměrné náklady a výnosy na 1m³ dle účetních druhů za sledované období 2008 – 2011.

Graf č. 1: Srovnání nákladů a výnosů střediska dřevařské výroby podle účetních druhů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Graf č. 12: Srovnání výnosů střediska dřevařské výroby podle účetních druhů v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



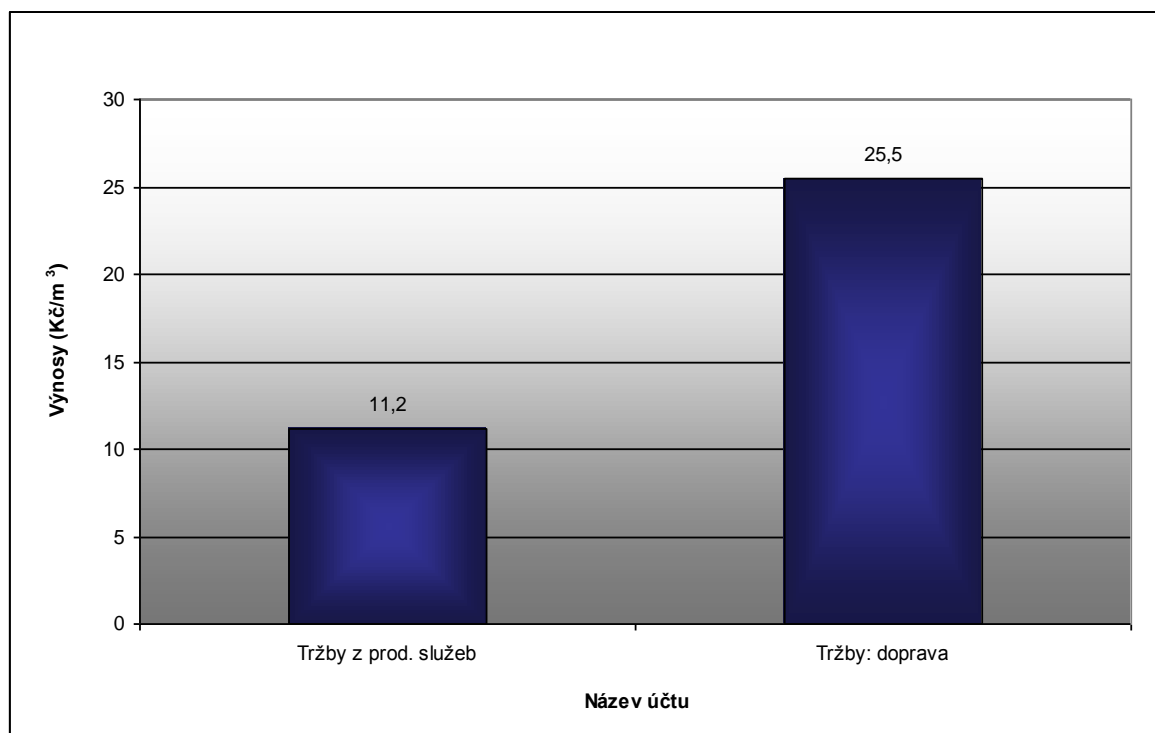
Účty, které dosahují nejvyšší průměrné výnosy na 1m^3 ve sledovaném středisku jsou: účet č. 601 Tržby za vlastní výroby, účet č. 699 Převod vnitropodnikových výnosů a účet č. 602 Tržby z prodeje služeb.

Ostatní položky dosahují nepatrné výnosy, proto se jimi tolik nezabýváme.

Účet č. 602 Tržby z prodeje služeb patří do účtové skupiny 60 (Tržby za vlastní výkony a zboží) PROVOZNÍ VÝNOSY; v dřevařském středisku mezi tyto tržby patří:

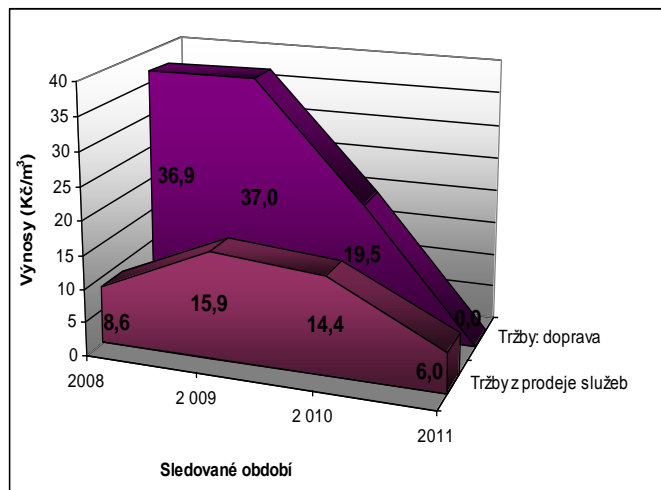
- Tržby z prodeje služeb
- Tržby: doprava

Graf č. 13: Vývoj výnosů na účtu č. 602 TRŽBY Z PRODEJE SLUŽEB v období 2008 – 2011 ($\text{Kč}/\text{m}^3$)



Graf č. 13 znázorňuje dvě položky, které tvoří výnosy účtu č. 602, Tržby z prodeje služeb a položku s vyššími výnosy Tržby:doprava.

Graf č. 13.1: Sledování položek Tržby z prodeje služeb a Tržby:doprava v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položka Tržby z prodeje služeb představuje nejvyšší výnosy roku 2009 – téměř 16 Kč/m³, roku 2011 podnik utržil jen 6 Kč/m³. U položky Tržby: doprava došlo k radikálnímu pádu na 0 Kč/m³, přičemž ještě v roce 2009 dosahovaly tržby až 37 Kč/m³. Důvodem je především prodej nákladních vozidel podniku

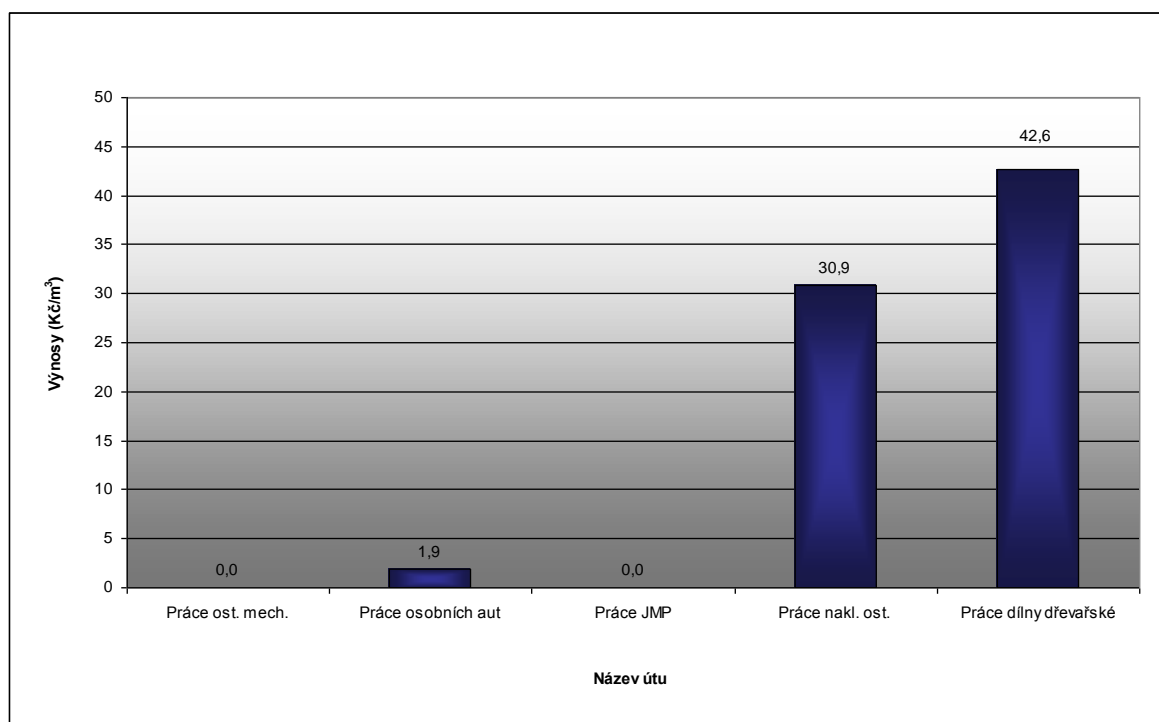
v rámci úspor. Odběratelé tak používají vlastní vozidla.

S přetrvávající celosvětovou finanční krizí stále trvá nízká poptávka po výrobcích dřevařského střediska. Položka Tržby z prodeje služeb zaznamenala dokonce nulové tržby za rok 2011. Tato položka je různorodá a závisí na nabídce a poptávce těchto služeb. Tržby z prodeje služeb dřevařského střediska by bylo možné navýšit o jejich druhové a specializační rozšíření. Položka Tržby – doprava tvoří významnou část výnosů, protože podnik má službu za odvoz řeziva zpoplatněnou. Uvažování o zvýšení ceny za odvoz je sporné, neboť případný pokles zájmu odběratelů o výrobky může mít nepříznivý vliv nejen na účet č. 601 Tržby za vlastní výrobky, ale i ostatní výnosové účty.

Účet č. 699 Převod vnitropodnikových výnosů patří do účtové skupiny FINANČNÍ VÝNOSY. Tento účet je syntetický s účtem č. 599 Převod vnitropodnikových nákladů; v dřevařském středisku sem řadíme:

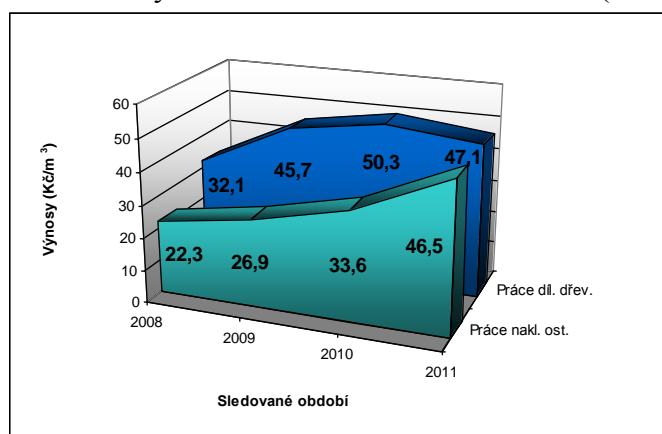
- Práce ostatních mechaniků
- Práce osobních aut
- Práce JMP
- Práce nakladačů ostatních
- Práce dílny dřevařské

Graf č. 14: Vývoj výnosů na účtu č. 699 PŘEVOD VNITROPODNIKOVÝCH VÝNOSŮ v období 2008 – 2011



Dvě položky s nejvyšší výnosovostí jsou Práce nakladačů ostatních a Práce dílny dřevařské.

Graf č. 14.1: Sledování položek - Práce nakladačů ostatních a Práce dílny dřevařské v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



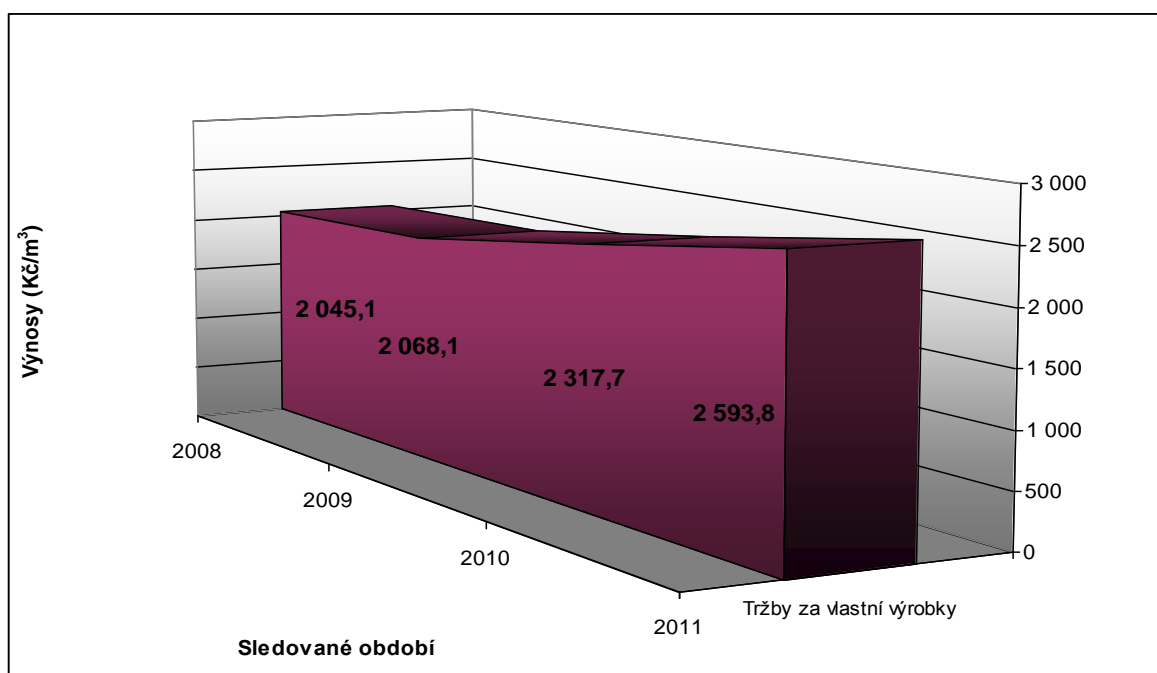
Položka Práce nakladačů ostatních se od roku 2008, kdy činila 22,3 Kč/m³, zvýšila na 46,5 Kč/m³ (v roce 2011). Položka Práce dílny dřevařské do roku 2010 rostla, ale poslední sledovaný rok došlo k mírnému poklesu výnosů na 47,1 Kč/m³.

Jelikož tento účet č. 699 (Převod vnitropodnikových výnosů) je syntetický s účtem č. 599 (Převod vnitropodnikových nákladů) můžeme říci, že snížení nákladů na účtu č. 599 vede ke zvýšení výnosů na účtu č. 699. U obou položek Práce dílny dřevařské a Práce nakladačů

ostatních se dají výnosy ocenit sumou výkonů dílny, příp. nakladačů, na úkor vynaložených vlastních nákladů.

Účet č. 601 Tržby za vlastní výrobky náleží účetní skupině 60 (Tržby za vlastní výkony a zboží) PROVOZNÍ VÝNOSY; sumy těchto tržeb v dřevařském středisku dosahují těchto hodnot:

Graf č. 15: Vývoj výnosů na účtu č. 601 TRŽBY ZA VLASTNÍ VÝROBKY v jednotlivých letech (Kč/m³)



Na grafu č. 15 je znázorněn vývoj výnosů tržeb za výrobky během sledovaného období 2008 – 2011. Účet č. 601 Tržby za vlastní výrobky tvoří nejvyšší výnosy dřevařského střediska, které představují výši v průměru 2 223,6 Kč/m³. Zvýšení výnosovosti podniku závisí na mnoho faktorech, jako jsou například plnění hospodářského plánu, situace na trhu, přírodní podmínky, strategie podniku a hlavně v ceně dřevní hmoty do výroby.

Účet č. 613 Změna stavu výrobků je minusový výnos, proto se účtuje jako náklad (viz. kapitola 6.1.1. Účtování nákladů a změny stavu výrobků)

Položky snižující interní výnosy představují sumu výkonů jednotlivých odvětví činnosti, které byly vyskladněny v běžném období k realizaci v předem stanoveném ocenění.

Vyskladnění vlastních zásob k prodeji v ceně pořízení je první krok prodeje. Po něm musí následovat druhý krok, a tím je proučtování tržby z prodeje v ceně prodejní, tedy externí provozní výnos a sice v rámci vnějšího obratu hospodářských prostředků.

První krok prodeje zachytí úbytek interních výnosů v ceně pořízení (proto se nazývá položka snižující interní výnos). Druhý krok prodej v účetnictví zachytí zvýšení externího výnosu v ceně prodejní, tedy tržbu. Prodej musí být účtován ve dvou krocích, protože každý výnos může být v účetnictví zachycen pouze jedenkrát a sice:

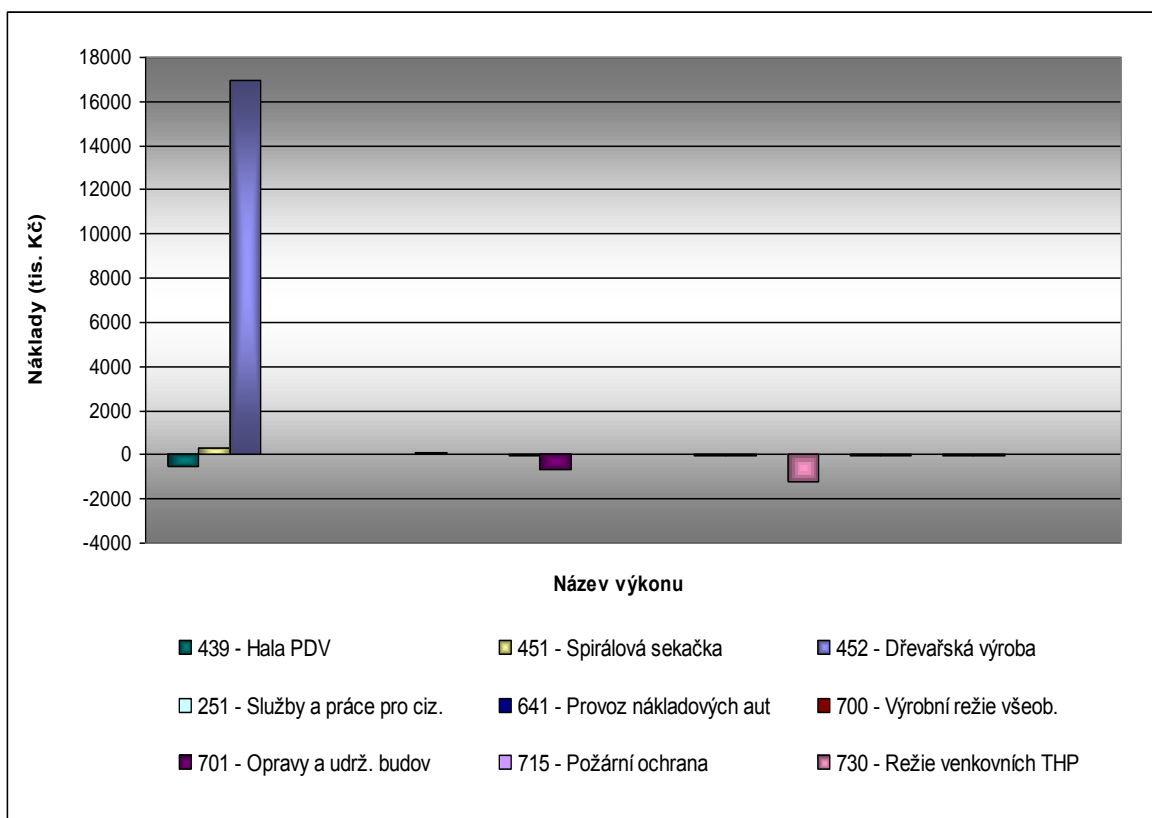
- jako interní výnos při produkci výrobků,
- jako externí výnos při jeho prodeji

Pokud by byl vynechán první krok, měl by podnik v účetnictví zaevidován výnos dvakrát, nejprve jako interní výnos při vytvoření produkce a posléze jako externí výnos při prodeji produkce (LANDOVÁ 2009).

6.3. Náklady a výnosy podle výkonů

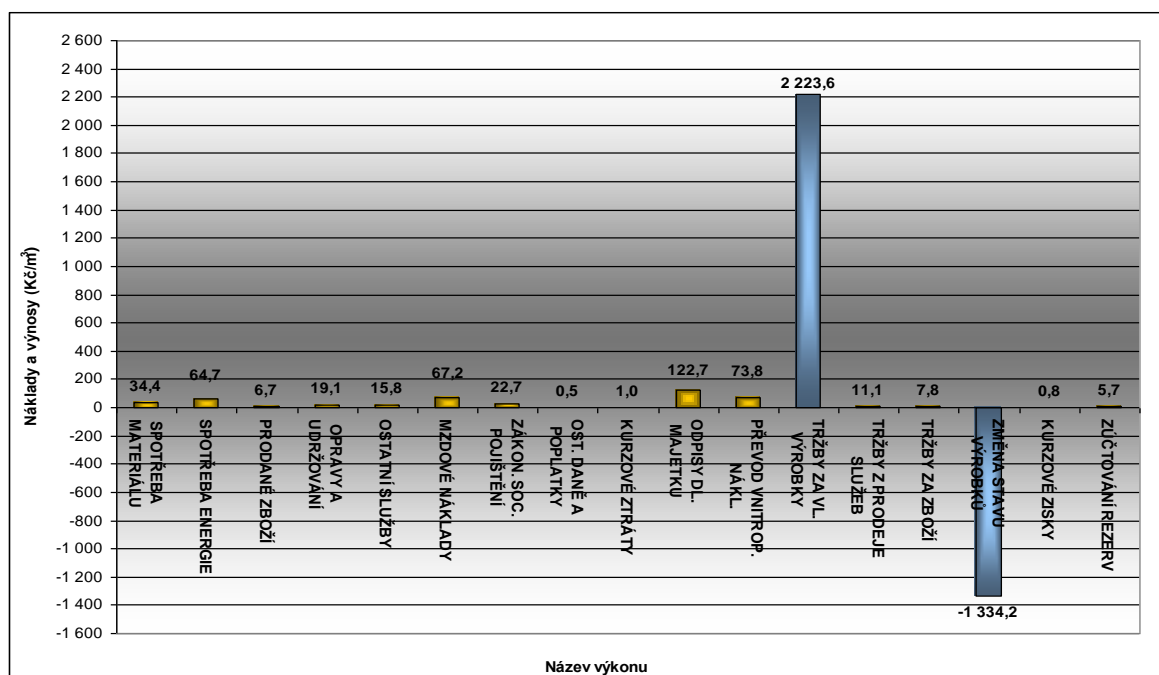
Pro modelový příklad ČZU ŠLP střediska dřevařské výroby byl sestaven graf č. 16, který znázorňuje nejvyšší průměrné náklady a výnosy na 1m^3 podle výkonů za sledované období 2008 – 2011.

Graf č. 16: Srovnání průměrných nákladů a výnosů střediska dřevařské výroby podle výkonů v období 2008 – 2011 (tis. Kč)



Na tomto grafu jsou znázorněny položky výkonů, které pro podnik znamenají nejvyšší náklady a výnosy za sledované období. Značně převažující položkou je výkon č. 452 Dřevařská výroba, která je hlavní činností střediska pro realizaci jeho výroby a následné tržby z prodeje výrobků.

Graf č. 17: Srovnání nákladů a výnosů střediska dřevařské výroby podle výkonu č. 452
DŘEVAŘSKÁ VÝROBA v období 2008 – 2011 (Kč/m³)

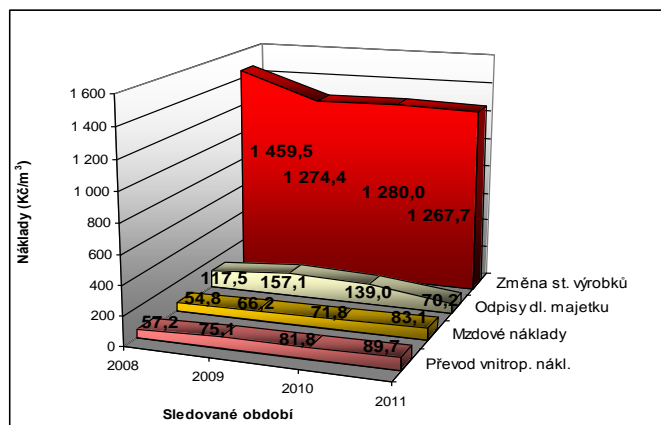


Výkony, které dosahují nejvyšší průměrné náklady na 1m³ ve sledovaném středisku jsou: převážně (minusový) výkon č. 613 Změna stavu výrobků, dále pak výkon č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku, výkon č. 599 Převod vnitropodnikových nákladů, výkon č. 521 Mzdové náklady a výkon č. 502 Spotřeba energie.

Výkon, který dosahuje nejvyšší průměrné výnosy na 1m³ ve sledovaném středisku jsou: 601 Tržby za vlastní výrobky.

Sledování výkonu č. 452 je velice důležité, neboť tato položka střediska má velký vliv na hospodářský výsledek podniku.

Graf č. 17.1: Sledování nákladových položek -
Změna stavu výrobků, Odpisy dlouhodobého majetku,
Převod vnitropodnikových nákladů a
Mzdové náklady v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Položky Převod vnitropodnikových nákladů a Mzdové náklady měly ve sledovaném období 2008 – 2011 vzestupnou tendenci, kdežto položka Odpisy dl. majetku sestupnou. Náklady položky změna stavu výrobku také klesaly, obzvláště po roce 2008, kdy cena vstupu dřeva do

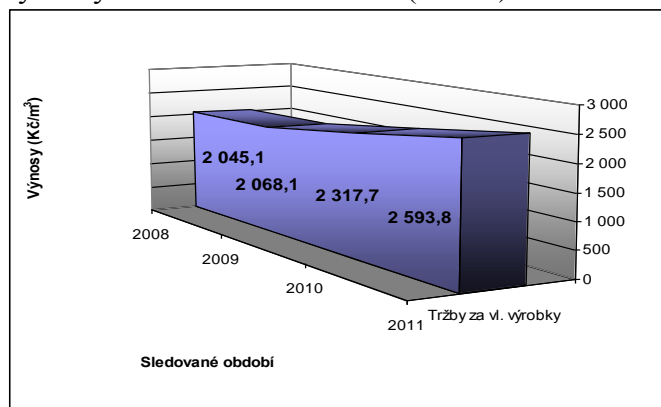
pilnice po větrné kalamitě spadla hodně dolů.

Výkon č. 452 Dřevařská výroba je hlavní činností střediska. Ceny vstupu dřeva pro tuto výrobu rozhodují o výši budoucích tržeb. Příznivý pokles vstupních cen zaznamenal podnik po orkánu Kyrill, kdy se přebytek surového dřeva na trhu prodával za podprůměrné ceny.

Výkon č. 451 Spirálová sekačka je v podniku v probíhající době finanční krize už víc než rok a půl pro malý zájem u odběratelů vyřazená z provozu.

Dřevařské středisko by mělo mít snahu udržet rámovou pilu v provozu co nejefektivněji, kdyby tomu bylo naopak a pila by se dostala do ztráty, musela by se také utlumit.

Graf č. 17.2: Sledování výnosové položky Tržby za vlastní výrobky v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Výkon č. 452 Dřevařská výroba má nejvyšší zásluhu na výnosové položce Tržby za vlastní výrobky. Z grafu č. 17.2 je vidět stoupající tendence těchto výnosů, hlavně od roku 2010. Po utlumení Spirálové sekačky se veškerá výroba

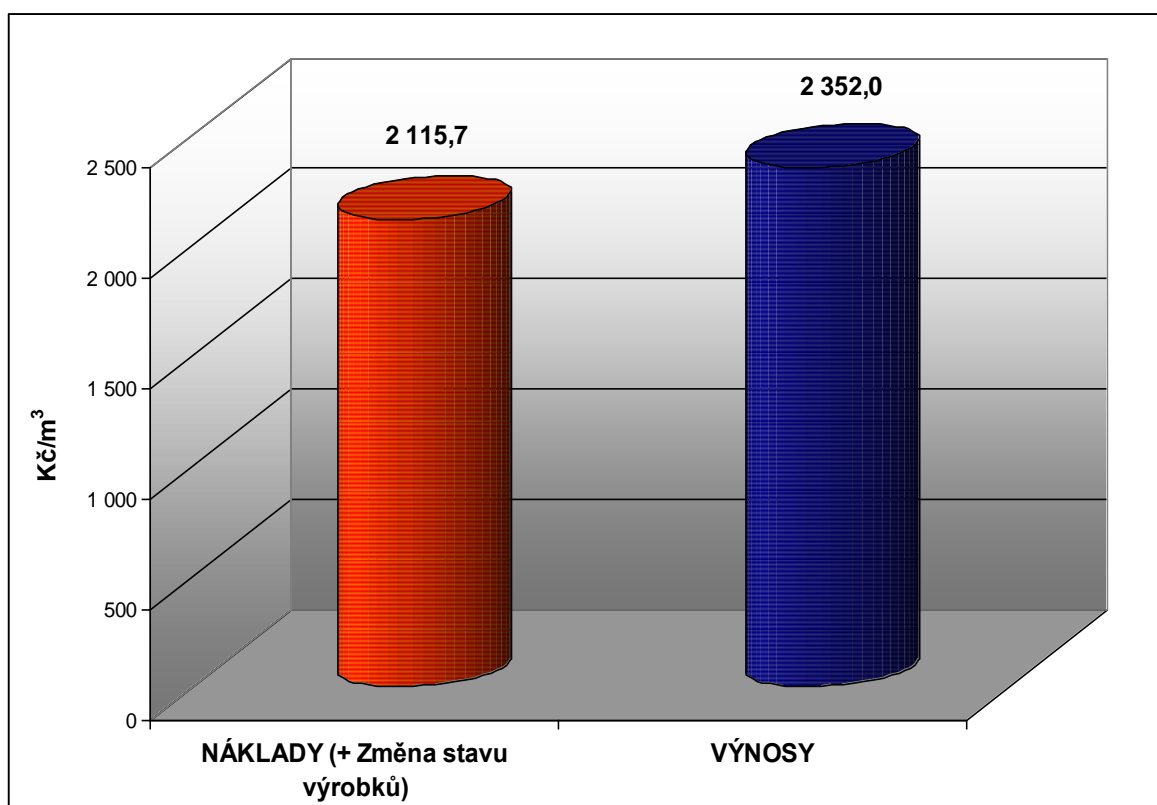
přesměrovala na rámovou pilu a halu PDV.

Položka Tržby za vlastní výrobky závisí hlavně od ceny dřevní hmoty do výroby. Středisko dřevařské výroby získává dřevo od manipulačního skladu za průměrnou aktivační cenu 1254 Kč/m³, což umožňuje realizaci výroby a následné tržby za výrobky efektivněji, než nákup dřeva od jiného dodavatele na trhu v průměru za 1910 Kč.

6.4. Náklady a výnosy celkem

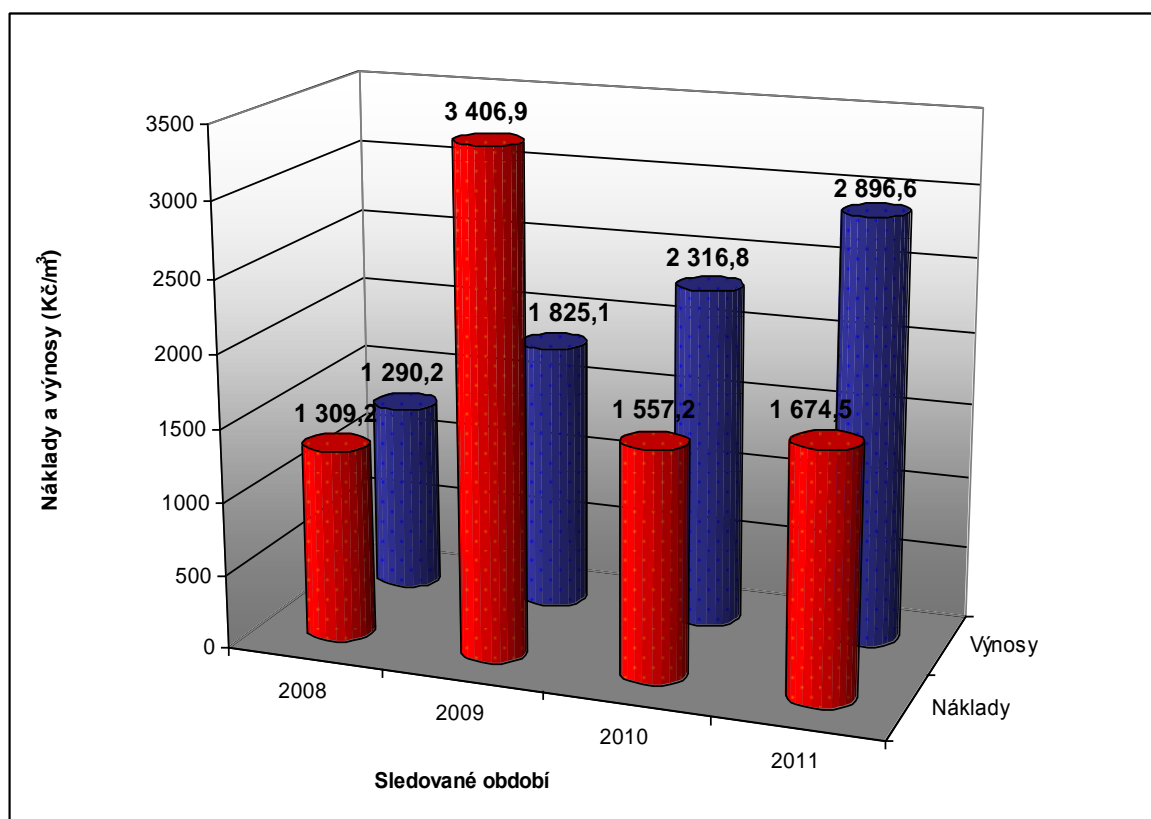
Výsledek hospodaření střediska byl vypočítán na základě modelového příkladu ŠLP ČZU v Kostelci nad Černými lesy. Spočítal se průměr veškerých nákladů včetně Změny stavu výrobků a průměr celkových výnosů a výsledek byl pro porovnání znázorněn graficky (viz graf č. 18). Zkoumal se také vývoj nákladů a výnosů za jednotlivé roky, výsledky byly také znázorněné v grafickém provedení (viz graf 18.1).

Graf č. 18: Srovnání NÁKLADŮ (včetně Změny stavu výrobků) A VÝNOSŮ střediska dřevařské výroby v období 2008 – 2011 (Kč/m³)



Na grafu č. 18 je možné vypočítat Zisk střediska dřevařské výroby rozdílem Výnosů a Nákladů, což tvoří 236,3 Kč/m³. V potaz byl brán nákladový výnos č. 613 Změna stavu výrobků, který se počítá jako náklad, v grafu č. 18 je tedy zahrnutý do nákladů. Rozhodující vliv na výsledek hospodaření střediska má především výkon č. 452 Dřevařská výroba, což je hlavní činnost střediska, neboť zpracovává dřevo pro budoucí prodej.

Graf č. 18.1: Srovnání NÁKLADŮ (včetně Změny stavu výrobků) A VÝNOSŮ střediska dřevařské výroby v jednotlivých letech (Kč/m³)



Vývoj celkových nákladů a výnosů se v průběhu sledovaného období 2008 – 2011 pohyboval následovně: Zatímco výnosy měly vzestupnou, téměř pravidelnou, tendenci, náklady stouply jen mírně, vyjímaje roku 2009, kdy jejich příčka dosáhla 3406,9 Kč/m³. Bylo to způsobeno tím, že podnik vynaložil finanční prostředky na opravy a údržby jak na rozmítací pile, tak na vlastní rámové pile.

6.5. Vstupní a fázové ceny

Suroviny stoupající do vlastní spotřeby jsou oceňovány fázovými cenami. Přesnost ocenění rozhoduje o výsledku střediska. Školní lesní podnik stanovuje fázové ceny jednou za rok, což představuje určitou cenu, za kterou středisko nakupuje kulatinu po celý rok.

Z praktického hlediska vyplývá, že vstupní a fázové ceny lze stanovovat jednou čtvrtletně, dokonce i jednou za měsíc. Kdyby podnik určoval tyto ceny každý měsíc, přibližoval by se aktuálnější cenám za kulatinu na trhu. Velice přesné ceny vstupu do výroby srovnané s tržními by pro podnik znamenaly mnohem efektivnější hospodaření, neboť právě cena vstupu je základním faktorem ovlivňujícím skutečný zisk za výrobek. Nejpřesnější a nejaktuálnější ceny vstupního dřeva by tak mohly snížit značnou (zápornou) odchylku, nebo-li ztrátu, na skutečném zisku vyplývajícím z tabulky č. 3.

Tabulka č. 3: Výsledek hospodaření (2011)

Průměrná cena na trhu (Kč/m ³)	Vlastní cena (Kč/m ³)	Rozdíl (Kč/m ³)	Požez (m ³)	Celkový rozdíl (mil.Kč)	Skutečný zisk (mil.Kč)	Rozdíl/Ztráta (mil.Kč)
1 910	1 254	655	28 009	18 361 516	17 063 523	- 1 297 993

Průměrná aktivační cena v podniku v roce 2011 za dřevo činila 1254 Kč/m³, průměrná cena dřeva na trhu 1910 Kč/m³. Když rozdíl těchto cen 655 Kč/m³ vynásobíme celkovým požezem 28 009 m³ za tentýž rok, dostaneme výsledek 18 361 516 mil. Kč, což tvoří celkový rozdíl mezi skutečným ziskem a ziskem, který by podnik dosáhl při nákupu dřeva za tržní cenu. Když takto vykalkulovaný rozdíl odečteme od skutečného zisku 17 063 523 mil. Kč, dostaneme - 1 297 993 mil. Kč, což znamená, že je tento provoz ve ztrátě. Tato ztráta se ale projeví tím způsobem, že je zaúčtována na manipulačním skladu, takže v celkovém hospodaření podniku se neprojeví.

Aby se vlastní aktivační cena dřeva přibližovala té tržní nejlépe, je potřeba, aby podnik stanovoval fázové ceny alespoň čtvrtletně, nejlépe však jednou za měsíc a to s ohledem k tržním cenám.

7. ZÁVĚR A DOPORUČENÍ PRO PRAXI

Tato bakalářská práce zkoumá nákladovost a výnosovost střediska dřevařské výroby na příkladu ČZU ŠLP Kostelec nad Černými lesy za období 2008 – 2011. Pro zkoumání hospodaření byl sestaven modelový příklad podle výkonů a účetních druhů včetně vývoju položek s nejvyššími hodnotami za sledované období. Na základě hospodářského výsledku střediska jsou navržena opatření na snížení nákladů a zvýšení výnosů.

Jako podkladové informace k nákladům a výnosům byly použity účetní sestavy ŠLP, které představují přehledné tabulky účetních druhů podle konkrétních výkonů střediska. Dle těchto tabulek bylo zjištěno, které položky představují nejvyšší náklady a výnosy na jeden metr kubický realizace výroby za celkové období výzkumu 2008 – 2011.

Účty, které představují nejvyšší náklady na jeden metr kubický v dřevařském středisku, byly prozkoumány podrobněji, aby se zjistilo, jestli je možné jejich náklady snížit. Těmito účty s nejvyšším nákladovými hodnotami jsou:

- účet č. 521 Mzdové náklady
- účet č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku
- účet č. 599 Převod vnitropodnikových nákladů
- účet č. 524 Zákonné sociální pojištění
- účet č. 502 Spotřeba energie
- účet č. 518 Ostatní služby
- účet č. 501 Spotřeba materiálu
- účet č. 511 Opravy a udržování

Položky s nejvyššími náklady na účtu č. 511 jsou Opravy strojů a Opravy budov a staveb. Po zhodnocení jejich nákladovosti byla navržena opatření pro Opravy strojů - šetrnější zacházení se stroji, tím by taktéž došlo ke snížení nákladů i u jiných účtů, jako je Spotřeba materiálu. Pro snížení položky Opravy budov a staveb se navrhuje investice do dlouhodobého majetku, který jako nový nevyžaduje značné opravy, avšak investicí by se

zvýšily náklady na odpisech dlouhodobého majetku. Přesnější kalkulací lze zhodnotit obě varianty řešení.

Účet č. 501 obsahuje více nákladových položek, jejichž hodnoty by bylo možné snížit. Jsou to zejména položky Spotřeba ostatního materiálu, Spotřeba náhradních dílů, Spotřeba olejů a mastných tuků, Spotřeba materiálů – OPE a Spotřeba nafty. Snížení Spotřeby nafty by bylo možné větším zatížením nakladačů, kterým by se zkrátila dráha, a spotřebovaly by tak méně nafty. Nákup levnějších pomůcek představuje návrh na snížení položky Spotřeba materiálů – OPE. Položky Spotřeba olejů a mastných tuků a Spotřeba náhradních dílů by šly ovlivnit šetrnějším zacházením se stroji, tím by se předešlo případným opravám a tudíž i používání těchto prostředků na jejich znovu zprovoznění. Pro položku Spotřeba ostatního materiálu bylo navrženo nejen šetrnější zacházení, ale i možný nákup levnějšího ostatního materiálu.

Dalším velmi rozsáhlým nákladem je účet č. 518 Ostatní služby, jehož tři nejvyšší náklady jsou Ostatní služby silniční dopravy, Ostatní služby a Ostatní služby zahraniční dělnici. Snížit náklady u položky Ostatní služby zahraniční dělnici by bylo možné zvýšením produktivity jejich práce, a nebo nezaměstnáváním těchto pracovníků. Ostatní služby nemají navržená opatření na snížení nákladů, neboť tato položka je velice variabilní. Položka Ostatní služby silniční dopravy je možno zproduktivnit využitím především vlastní dopravy, která takto přinese druhotný výnosový efekt středisku dopravy a manipulace ve zvýšených výnosech.

Spotřeba elektrické energie je účet č. 502 a pro snížení jeho nákladů se doporučuje změna, nebo sjednání lepšího tarifu s dodavatelem, neboť stoupající ceny za elektřinu na trhu znamenají pro podnik nákladnější výrobu a to se projevuje ve finální ceně za produkt. Středisko pracuje v jednosměnném provozu, což je příznivé v tom, že se stroje nemusí vypínat a následně zapínat při střídání směn, kdy by docházelo k velké spotřebě energie. Jelikož tento účet kromě spotřeby elektřiny zahrnuje i spotřebu vody a plynu, podnik využívá vlastních zdrojů vody a jako vytápění zde slouží kotelna na piliny. I přes tyto faktory vlastních zdrojů, náklady na elektrickou energii kvůli stálému zdražování stále stoupají.

Další položkou s vysokými náklady je účet č. 524 Zákonné sociální pojištění. Tento účet pevně souvisí s nejvyšším nákladovým účtem – Mzdové náklady a snižují-li se Mzdové náklady, snižuje se i Zákonné sociální pojištění. Řešení pro oba účty představuje snížení počtu zaměstnanců (alespoň nepřijímání nových pracovníků) a také zproduktivnění práce zaměstnanců.

Dvě nejvyšší položky u účtu č. 599 Převod vnitropodnikových nákladů jsou Nakladače ostatní a Práce dílny dřevařské. Jako redukce nákladů u položky Práce dílny dřevařské se navrhuje investice do dlouhodobého majetku, který by byl výkonnější a šetrnější, a nevyžadoval by tolik oprav a využití náhradních dílů, olejů a mastných tuků jako u starého majetku. U položky Nakladače ostatní se navrhuje větší zatížení nakladačů a lepší spolupráci pracovníků při práci.

Druhým nejnákladnějším účtem č. 551 Odpisy dlouhodobého majetku je náklad, který má investiční charakter. Podnik v posledních letech neinvestoval do dlouhodobého majetku, a tak se náklady na tyto odpisy poměrně hodně snížily. Neinvestování do nového dlouhodobého majetku nejspíš zapříčinily vyšší náklady na Spotřebu materiálu, Spotřebu energie, Opravy a udržování a další, které byly vynaloženy na opravy a udržování starého majetku. Pro snížení těchto nákladů se podniku doporučuje investovat např. do nové rozmítací pily. Především se doporučuje úprava pracovní doby ve středisku na dvě, nebo tři směny, při kterých by stroje pořezaly větší objem kulatiny za určitou dobu. Stroje by se opotřebovaly rychleji fyzicky, ale pomaleji účetně, protože při větším objemu pořezané kulatiny za jednotku času se sníží náklady na jejich běžné odepisování, a to by umožnilo nakoupit nové výkonnější stroje. Nicméně, v současné době, kdy vrcholí světová finanční krize a trh ovládají vysoké ceny dřeva a nízká poptávka, nejde dřevo tolik na odbyt (především ve stavebnictví), je to tedy doporučená změna proveditelná spíše v blízké budoucnosti.

Účet č. 521 Mzdové náklady představuje nejvyšší náklady (kromě účtu č. 613 Změna stavu výrobku) střediska dřevařské výroby. Položky s nejvyššími náklady jsou Mzdy dělnické, Mzdy technicko-hospodářských pracovníků (THP), Prémie dělnické, Mzdy

doplňkové dělnické, Odměny dělnické a Prémie THP. Snížení položek Prémie THP, Odměny dělnické a Prémie dělnické by relativně bylo možné, ale s jejich snížením, nebo úplným zrušením by došlo k demotivaci dotyčných pracovníků. Ostatní položky Mzdy doplňkové dělnické, Mzdy technicko-hospodářských pracovníků a Mzdy dělnické, jak již bylo uvedeno výše, jsou pevně spojeny se Zákonným sociálním pojištěním. Návrh na jejich snížení, což znamená zproduktivnění práce, nepřijímání nových pracovníků, nebo dokonce propouštění zaměstnanců, by snížil i čtvrtou nejvyšší nákladovou položku Zákonné sociální pojištění.

Ty nejvyšší náklady střediska dřevařské výroby vychází z účtu č. 613 Změna stavu výrobku. Tento účet je výnosový a má znaménko mínus, proto se účtuje jako náklad, neboť je „minusový výnos“. Nejvyšší náklad vykazuje položka Změna stavu dříví – “ES”, což znamená využití surového dřeva na vlastní spotřebu pro budoucí prodej. Tato položka je velice důležitá, je to základ veškeré výroby a na cenách vstupu dřeva závisí celková výroba a následně i ceny za výrobky odběrateli. Navrhuje se tedy to, že podnik by měl preventivně kontrolovat ceny surového dřeva na trhu a podle toho nastavovat průměrné aktivační ceny ve středisku vzhledem k vlastním vstupům prvotní výroby. Pro středisko by bylo lepší určování fázových cen jednou čtvrtletně, a nebo nejlépe jednou za měsíc. Pravidelná aktualizace fázových a vstupních cen by znamenala efektivnější hospodaření, neboť cena vstupu dřeva pro dřevařskou výrobu, která se nejvíce shoduje s cenou tržní, by nezpůsobila takovou ztrátu, která nyní v podniku je a rozdíl mezi skutečným ziskem a ziskem tržním by nebyl tak velký jako má podnik v tuto chvíli.

Účty, které představují nejvyšší výnosy na jeden metr kubický v dřevařském středisku, byly taktéž prozkoumány podrobněji a také byla navrhnutá opatření pro zvýšení výnosů. Těmito účty s nejvyšším výnosovými hodnotami jsou:

- účet č. 601 Tržby za vlastní výrobky
- účet č. 699 Převod vnitropodnikových výnosů
- účet č. 602 Tržby z prodeje služeb

Třetím nejvyšším výnosem střediska dřevařské výroby je účet č. 602 Tržby z prodeje služeb, pod který spadají dvě položky Tržby z prodeje služeb a Tržby:doprava. Velice nízká poptávka po dřevařských výrobcích způsobená finanční krizí zaznamenala zejména v roce 2011 prudký pokles výnosů u položky Tržby z prodeje služeb. Navrhuje se rozšíření sortimentu výrobků pro zákazníky. Položka Tržby: doprava představuje poplatky za odvoz, v současné době krize se pro zvýšení výnosů nedoporučuje zvýšit tyto poplatky.

Druhý nejvyšší nákladový a zároveň syntetický účet s účtem č. 599 je účet č. 699 Převod vnitropodnikových výnosů. Výnosy vychází z výkonů dílny dřevařské a nakladačů ku vynaloženým vlastním nákladům střediska dřevařské výroby, což znamená, že se při snížení nákladů na účtu č. 599 dojde ke zvýšení výnosů na účtu 699. Podnik by tedy měl mít snahu zvyšovat tyto výnosy.

Účet č. 601 Tržby za vlastní výrobky představují nejvyšší výnosy dřevařského střediska. Jejich průměrná výše v modelovém příkladu činila 2 223,6 Kč/m³. Za každý rok pak: 2045,1 Kč/m³ v roce 2008, 2068,1 Kč/m³ v roce 2009, 2317,7 Kč/m³ v roce 2010 a 2593,8 Kč/m³ v roce 2011. Tržby za výrobky ve středisku dřevařské výroby rok od roku stoupají a to je pro podnik pozitivním výsledkem. Co se výroby rámové pily týká, výsledky už nejsou tak pozitivní. V současné době krize velice upadlo stavebnictví a to zaznamenalo středisko na odběru, který poklesl kvůli vysokým cenám surového dřeva na trhu. V dřevařském středisku se pracuje na jednu směnu a Spirálová sekačka už není více jak rok a půl v provozu. Zásahu na stoupajících tržbách má hlavně prodej dřeva, o které je stále zájem.

Na základě sestavené tabulky podle výkonů se zhodnotily veškeré jejich výnosy a náklady podniku a zjistilo se, že výkon č. 452 Dřevařská výroba zaujímá nejvyšší příčku. Pochopitelně se jedná o hlavní činnost dřevařského střediska, při které se spotřebovává dřevo pro výrobu a následný prodej. Tento výkon tedy zastupuje nejvyšší náklady a výnosy střediska. Se stoupající výrobou, stoupají i tyto náklady. Středisku se doporučuje hospodařit co nejefektivněji (viz níže), aby se pilnice s rámovou pilou a hala PDV nedostaly do ztráty, a nemusely se tak utlumovat jako výkon č. 451 Spirálová sekačka.

Efektivnost hospodaření se zkoumala na základě fázových cen v roce 2011. Zjistily se tržní ceny, průměrné aktivační ceny dřeva v podniku a rozdíl mezi nimi, který činil až 655 Kč/m³. Vynásobením tohoto rozdílu s roční výtěží se došlo k závěru, že středisko je ve ztrátě -1 297 993 mil. Kč, tento rozdíl byl zaúčtován na středisku manipulačního skladu. V důsledku toho se navrhuje stanovování fázových cen nikoliv jednou ročně, ale alespoň jednou čtvrtletně, případně jednou za měsíc. Sledování cen dřeva na trhu určuje velmi přesné ceny vstupu do výroby. Jednou z možností je také převedení vlastní spotřeby do materiálové, takto by bylo možné obejít fázové ceny, protože materiálová spotřeba by se zaúčtovala dle její nákupní ceny.

8. SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DFM	dlouhodobý finanční majetek
IM	investiční majetek
P	pařez
OM	odvozní místo
ES	expediční sklad
VH	výsledek hospodaření
JMP	jednomužná motorová pila
THP	technicko-hospodářští pracovníci
PDV	přidružená dřevařská výroba

9. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- KUPČÁK V., 2006: Ekonomika lesního hospodářství. 2. vydání. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně
- LANDOVÁ M., KUCHAROVÁ I., 2009: Účetnictví. Provozně ekonomická fakulta, ČZU v Praze
- GRÜNWARD R., HOLEČKOVÁ J., 2007: Finanční analýza a plánování podniku. 1. vydání. Ekopress
- MIKOLAJSKÁ J., 2006: Metody finanční analýzy firmy, Diplomová práce, Masarykova univerzita v Brně
- FORISKOVÁ M., 2011: Nákladovost dřevařské výroby na příkladu ČZU ŠLP Kostelec n. č. Lesy, Bakalářská práce, Česká zemědělská univerzita v Praze
- JANOVSÁ D., 2005: Ekonomická analýza ozeleňovacího střediska ŠLP Kostelec nad Černými lesy, Závěrečná práce, Česká zemědělská univerzita v Praze
- ŠIŠÁK L., 1984: Problémy současného způsobu řízení výroby v umělé obnově lesa. Sborník ÚAEE VŠZ v Praze
- PULKRAB K., ŠIŠÁK L., BARTUNĚK J., BLUŽDOVSKÝ Z., 2007: Ekonomika lesního hospodářství: vybrané kapitoly. 1. vydání. ČZU v Praze
- SYNEK M. A KOL., 1995: Ekonomika a řízení podniku: učební texty pro inženýrské studium podniková ekonomika. 1. vydání. VŠE v Praze
- Školní lesní podnik Kostelec n. Č. lesy ČZU, 2010: Výroční zpráva o hospodaření za rok 2010 ČZU v Praze ŠLP Kostelec n. Č. lesy

10. SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1: Tabulka nákladů a výnosů podle výkonů (Kč/m³)

Příloha č. 2: Tabulka nákladů a výnosů podle účetních druhů (Kč/m³)

Příloha č. 1: Tabulka nákladů a výnosů podle výkonů (Kč/m³)

Výkon (Zdroj sestavy HaSoft)	Rok 2008			Rok 2009			Rok 2010			Rok 2011			účet sledovaného období 2008 - 2011			účet sledované období 2008 -		
	Náklady	Výnosy	Celkem	Náklady	Výnosy	Celkem	Náklady	Výnosy	Celkem	Náklady	Výnosy	Celkem	Náklady	Výnosy	Celkem	Náklady	Výnosy	Celkem
131 - Odvoz dřív vlast. pr.																		
141 - Prodej dřeva	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	-4,020	0,000	0,000	0,000	460,350	0,000	-4,020	460,350	0,000	-1,005	-1,005
251 - Služby + práce pro ciz.	51,494	1673,357	1621,863	39,321	1270,786	1231,465	54,756	487,592	432,836	26,452	0,000	-26,452	3431,735	3259,712	172,023	43,006	857,934	814,928
439 - Hala PDV	1917,313	0,000	1917,313	1325,178	0,000	-1325,178	1617,960	0,000	-1617,960	1157,408	0,000	-1157,408	6017,859	0,000	-2183,233	1504,465	0,000	-545,808
451 - Spirální sekačka	366,357	2524,300	2890,657	323,367	822,597	-1149,064	111,022	-326,740	-437,762	84,577	0,000	-84,577	895,323	3676,737	1219,254	221,331	919,184	304,614
452 - Dřevářská výroba	17063,522	27435,160	10371,638	15495,602	28173,044	12676,442	14661,090	34101,526	19440,436	12491,974	37867,197	25375,222	59713,188	127576,927	67863,738	14928,297	31894,232	16965,935
455 - Výroba palivov. Dříví							1774,640			1835,488			1774,640	3610,129	1835,488	443,660	902,532	458,872
619 - Ostat. pěst. mechanizmy	0,000	0,000	0,000	0,649	0,650	0,001	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,649	0,650	0,001	0,162	0,163	0,000
641 - Provoz nákladových aut	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	227,214	227,214	111,308	0,000	0,000	0,000	227,214	227,214	111,308	56,804	56,804	27,827
647 - Služ. mot. vozidla - os.	104,630	0,000	104,630	65,437	65,437	0,000	44,271	44,272	0,001	53,648	0,000	53,648	267,986	267,987	0,001	66,997	66,997	0,000
651 - Benzinové pily	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,465	0,467	0,002	0,000	0,000	0,000	0,465	0,467	0,002	0,116	0,117	0,001
669 - Nakladače	1005,197	1005,197	0,000	921,190	921,189	-0,001	1076,784	1076,784	0,000	1303,050	1303,050	1303,050	4306,221	4306,220	-0,001	1076,555	1076,555	0,000
693 - Dřina manipulák	1448,611	1448,611	0,000	2059,850	2348,031	0,000	2348,031	1953,426	0,000	1953,426	1953,426	1934,229	1834,229	1834,229	0,000	307,378	2073,884	0,000
700 - Výrobní režie všeob.	2059,850	0,000	2059,850	363,492	1205,910	-62,334	1269,244	407,872	-47,418	-455,290	1348,122	-13,938	-1362,060	3274,030	-175,056	-2722,102	818,508	-43,764
701 - Opravy a udrž. budov	312,126	-51,366	260,760	5,244	0,000	-4,864	4,367	0,000	-4,025	7,044	0,000	-7,044	21,948	0,000	-10,640	5,487	0,000	-2,660
704 - Oprava prac. - děln.	5,293	0,000	5,293	0,000	0,000	0,000	2,590	0,000	-2,590	8,950	0,000	8,950	11,540	0,000	-11,540	2,885	0,000	-2,985
705 - BOZ	0,000	0,000	0,000	0,365	0,365	0,000	0,365	0,365	0,000	-0,365	0,000	-0,365	1,095	0,000	-1,095	0,274	0,000	-0,274
708 - Propagační střediska	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
709 - Knihy a časopisy	0,092	0,000	0,092	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
710 - Prac. oděvy + ochr. pom.	35,927	0,000	35,927	44,607	44,607	0,000	106,732	106,732	0,000	-106,732	105,757	0,000	-105,757	293,023	0,000	-221,169	73,256	0,000
712 - Kancelářské náklady	42,643	0,000	42,643	31,274	0,000	-31,274	115,600	0,000	-115,600	120,067	0,000	-120,067	309,584	0,000	-224,298	77,396	0,000	-56,075
715 - Požární ochrana	75,310	0,000	75,310	23,740	0,000	0,000	14,032	0,000	-14,032	17,955	0,000	-17,955	131,037	0,000	43,323	32,759	0,000	10,831
730 - Režie venkovních THP	3006,352	0,000	3006,352	2702,818	0,000	-2702,818	2476,104	0,000	-2476,104	2617,422	0,000	-2617,422	10802,696	0,000	-4789,992	2700,674	0,000	-1197,498
734 - Doprava TH pracovníků	15,208	0,000	15,208	2,090	0,000	-2,090	2,491	0,000	-2,491	5,127	0,000	-5,127	24,916	0,000	5,500	6,229	0,000	1,375
737 - Uniformy	22,832	0,000	22,832	21,380	0,000	-21,380	41,745	0,000	-41,745	44,776	0,000	-44,776	130,733	0,000	-85,069	32,683	0,000	-21,267
751 - Vých. a vzděl. prac.	10,447	0,000	10,447	31,630	0,000	-31,630	11,918	0,000	-11,918	8,656	0,000	-8,656	62,651	0,000	-41,757	15,663	0,000	-10,439
806 - MTZ - ústřední							0,350	0,000	-0,350	0,350	0,000	-0,350	0,350	0,000	-0,350	0,088	0,000	-0,088
809 - Knihy a časopisy	7,200	0,000	7,200	4,796	0,000	-4,796	0,000	0,000	0,000	0,396	0,000	-0,396	12,392	0,000	2,008	3,098	0,000	0,502
813 - Vypočetní technika	2,589	0,000	2,589	1,410	0,000	-1,410	23,538	0,000	-23,538	151,381	0,000	-151,381	178,918	0,000	-173,740	44,730	0,000	-43,435
825 - Ostat. odbyt. nákl. řeziva	1841,507	0,000	1841,507	1196,989	0,000	-1196,989	629,482	0,000	-629,482	162,526	0,000	-162,526	3830,504	0,000	-147,490	957,626	0,000	-36,873
854 - Zdravotní péče							9,900	0,000	-9,900	9,900	0,000	-9,900	9,900	0,000	-9,900	2,475	0,000	-2,475
898 - Finanční náklady	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
815 - Požární ochrana	0,000	0,000	0,000	19,046	0,000	-19,046	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	19,046	0,000	-19,046	4,762	0,000	-4,762
989 - Ostat. fin. nákl. + výnosy	0,000	0,000	0,000	1,250	191,469	190,219	3,079	20,714	17,635	10,169	36,120	25,951	14,498	248,303	233,805	3,625	62,076	58,451
Celkový výsledek střediska	303,211		2690,755	11564,669	18 950 915	106564,122	138332,194	31768,072	26641,031	34583,049	7942,018	106564,122	138332,194	31768,072	26641,031	34583,049	7942,018	

Příloha č. 2: Tabulka nákladů a výnosů podle účetních druhů (Kč/m³)

Výkon	Účel účtu	Název účtu	2009		2010		2011		Skladat za obdobím období 2009 - 2011		Průměr za obdobím období 2009 - 2011		Průměr za obdobím období 2009 - 2011 (na 1 m ³)	
			Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy
TEŽEBNÍ ČINNOST	59841 Práce na místě aut	599 PŘEVOD VĚTRNÝCH KÁBLŮ			460 350				0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000
		599 PŘEVOD VĚTRNÝCH KÁBLŮ			460 350				0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000
131 - Odkaz dle účet. pr.	TEŽEBNÍ ČINNOST CELKEM							460 350						
251 - Služby + práce pro oz.	JINÁ LEŠNÍ ČINNOST	59842 Práce osobních aut	38 32		26 452				0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000
		602221 Údržba silnic	39 32		26 452				0 000	0 000	0 000	0 000	0 000	0 000
251 - Služby + práce pro oz.	JINÁ LEŠNÍ ČINNOST CELKEM	602221 Údržba silnic	1 263 945		625 192				3 589 354	0 000	88 954 030	0 000	25 256 000	0 000
		602221 Údržba silnic	1 263 945		625 192				3 589 354	0 000	88 954 030	0 000	25 256 000	0 000
439 - Hala PDV	602 TRŽBY Z PROJEKTU SLUŽEB		1 673 357		1 231 464			26 452						
			1 673 357		1 231 464			26 452						
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	15 560											
		501020 Sp. nat. - OPE	15 560											
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	16 272											
		501020 Sp. nat. - OPE	16 272											
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	40 895		16 536				29 937		7 484,3		0,2	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	40 895		16 536				29 937		7 484,3		0,2	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	70 514		45 715				175 213		4 405,0		0,1	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	70 514		45 715				175 213		4 405,0		0,1	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	105 493		159 454				595 560		14 890,0		0,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	105 493		159 454				595 560		14 890,0		0,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	145 077		195 456				595 560		14 890,0		0,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	145 077		195 456				595 560		14 890,0		0,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	37 785		37 785				37 785		544,3		0,3	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	37 785		37 785				37 785		544,3		0,3	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	231 900		10 695				334 425		8 306,3		2,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	231 900		10 695				334 425		8 306,3		2,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	738 168		9 690				747 848		18 992,0		5,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	738 168		9 690				747 848		18 992,0		5,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	1 614 148		18 146				1 632 294		39 761,0		10,7	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	1 614 148		18 146				1 632 294		39 761,0		10,7	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	241 630		10 695				242 325		5 729,3		1,6	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	241 630		10 695				242 325		5 729,3		1,6	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	252 342		338 214				259 042,3		6 618,0		1,8	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	252 342		338 214				259 042,3		6 618,0		1,8	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	46 403		61 174				55 973,3		1 500,0		0,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	46 403		61 174				55 973,3		1 500,0		0,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	43 769		89 950				59 621,0		1 600,0		0,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	43 769		89 950				59 621,0		1 600,0		0,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	37 525		43 344				42 844		1 150,0		0,3	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	37 525		43 344				42 844		1 150,0		0,3	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	335 836		497 123				465 338		1 265,3		0,3	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	335 836		497 123				465 338		1 265,3		0,3	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	112 355		188 342				164 535		4 541,8		1,2	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	112 355		188 342				164 535		4 541,8		1,2	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	119 027		168 842				164 535		4 541,8		1,2	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	119 027		168 842				164 535		4 541,8		1,2	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	112 355		168 842				164 535		4 541,8		1,2	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	112 355		168 842				164 535		4 541,8		1,2	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	43 344		43 344				43 344		1 150,0		0,3	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	43 344		43 344				43 344		1 150,0		0,3	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	2 157		306 134				2 157		5 930,0		1,6	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	2 157		306 134				2 157		5 930,0		1,6	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	228 641		306 134				21 393,8		57 818,0		15,6	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	228 641		306 134				21 393,8		57 818,0		15,6	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	242 325		186 084				213 938,3		5 930,0		1,6	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	242 325		186 084				213 938,3		5 930,0		1,6	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	463 345		289 825				424 413		1 150,0		0,3	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	463 345		289 825				424 413		1 150,0		0,3	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	1934 146		1325 179				1157 408		3 150,0		0,8	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	1934 146		1325 179				1157 408		3 150,0		0,8	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	10 535		3 804				7 273		18 183,0		4,9	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	10 535		3 804				7 273		18 183,0		4,9	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	10 535		3 804				7 273		18 183,0		4,9	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	10 535		3 804				7 273		18 183,0		4,9	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	176 880		23 982				298 364		7 451,0		2,1	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	176 880		23 982				298 364		7 451,0		2,1	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	87 469		10 033				7 451,0		20 300,0		5,4	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	87 469		10 033				7 451,0		20 300,0		5,4	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	38 130		0 658				0 000		0 000		0,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	38 130		0 658				0 000		0 000		0,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	8 660		1 756				0 000		0 000		0,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	8 660		1 756				0 000		0 000		0,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	6 516		0 170				0 000		0 000		0,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	6 516		0 170				0 000		0 000		0,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	2 794		1 252				0 000		0 000		0,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	2 794		1 252				0 000		0 000		0,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	3 208		4 359				30 748		7 687,0		2,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	3 208		4 359				30 748		7 687,0		2,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	17 780		0 311				0 000		0 000		0,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	17 780		0 311				0 000		0 000		0,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	66 036		66 036				66 036		1 800,0		0,5	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	66 036		66 036				66 036		1 800,0		0,5	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE	501020 Sp. nat. - OPE	16 600		20 671				59 622		14 905,5		4,0	0,0
		501020 Sp. nat. - OPE	16 600		20 671				59 622		14 905,5		4,0	0,0
451 - Správní a sádková	521 MZDY A PRÁCE</													

