

**ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE**

**Provozně ekonomická fakulta**

KATEDRA EKONOMIKY



**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

**Kontrola a řízení nákladů v podniku**

Vypracovala:  
Vedoucí diplomové práce:

Lenka Palatová  
doc. Ing. Eva Rosochatecká, CSc.

© 2011 ČZU v Praze

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

**Lenka Palatová**

obor Veřejná správa a regionální rozvoj nav.- Hradec

Vedoucí katedry Vám ve smyslu Studijního a zkušebního řádu ČZU v Praze  
čl. 17 odst. 2 určuje tuto diplomovou práci.

Název práce: **Kontrola a řízení nákladů v podniku**

### Osnova diplomové práce:

1. Úvod
2. Cíl práce a metodika
3. Shrnutí poznatků k dané problematice (literární rešerše)
4. Stručná charakteristika výrobně ekonomických podmínek konkrétního podniku
5. Vlastní rozbor (kalkulace úplných a neúplných nákladů, zhodnocení využití nákladů v oblasti plánování, tvorby cen, řízení vnitropodnikových útvarů, hmotné zainteresovanosti.)
6. Závěr
7. Seznam použitých zdrojů
8. Přílohy


Rozsah hlavní textové části: 60 - 80 stran

Doporučené zdroje:


Král, B. a kol.: Nákladové a manažerské účetnictví, Prospektrum, 1997, ISBN 80-7175-060-3  
Lazar, J.: Manažerské účetnictví: kontrola a řízení nákladů v praxi, Grada Publishing, Praha, 2001  
Macík, M.: kalkulace nákladů - základ podnikového controllingu, Monatex, 1999  
Rosochatecká a kol.: Ekonomika podniků, PEF ČZU Praha 2009, ISBN 978-80-213-1892-2  
Rosochatecká, E a kol.: ,K.: Cvičení z ekonomiky podniků, ČZU Praha, 2009, ISBN 978-80-213-1470-2  
Synek, M. a kol.: Manažerská ekonomika, Grada, 2007, ISBN 978-80-247-1992-4  
Valach, J. a kol.: Finanční řízení podniku, Ekopress, 1999, ISBN 80-86119-21-1  
Vysušil, J.: Optimální cena - odraz správné kalkulace, Profess Praha, 1997, ISBN 80-85235-17-X

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Eva Rosochatecká, CSc.**

Termín odevzdání diplomové práce: duben 2011

  
.....  
Vedoucí katedry



  
.....  
Děkan

V Praze dne: 15. 1. 2010

## ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

Praha, 28. března 2011

---

Lenka Palatová

## PODĚKOVÁNÍ

Děkuji paní doc. Ing. Evě Rosochatecké, CSc., vedoucí mé diplomové práce, za odborné vedení, připomínky a cenné rady, které mi poskytovala nejen při zpracování této práce.

Zároveň děkuji svým kolegům a kolegyním za trpělivost, ochotu a spolupráci při poskytování potřebných podkladů a informací.

# Kontrola a řízení nákladů v podniku

---

## Control and management of costs in the company

### SOUHRN

Hlavním předpokladem úspěšného fungování podniku je efektivní řízení nákladů. Diplomová práce je zaměřena na posouzení systému řízení nákladů používaného v České poště, s. p. Teoretická část práce se zabývá klasifikací nákladů a možnostmi jejich sledování a kontroly. Podrobně seznamuje s používanými nástroji řízení nákladů. Jsou popsány rozpočty, jejich struktura, metody sestavování a kontroly.

Praktická část je věnována charakteristice a základním hospodářským ukazatelům České pošty, s. p. První část rozboru nákladového systému analyzuje používaný způsob maticového řízení nákladů, plánování a hodnocení jednoznačných a úsekových účtů. Druhá část hodnotí osobní náklady, způsob jejich plánování a kontroly. Poslední část obsahuje rozbor procesní a produktové evidence nákladů.

V závěru jsou shrnuty nejdůležitější poznatky a navržena opatření ke zlepšení.

### Klíčová slova

náklady, nákladové účetnictví, manažerské účetnictví, kalkulace, metoda kalkulace, nákladové středisko, rozpočet, režijní náklady, controlling, Česká pošta, s. p.

### SUMMARY

The main prerequisite of successful functioning of a company is effective management of costs. This diploma thesis is focused on appraisal of the system of cost's management in the Czech Post. The theoretical part of the thesis deals with classification of costs and with possibilities of its monitoring and control. It informs in detail about used cost management tools. The budgets, their structure and methods of compiling and control are described there.

The practical part is devoted to a characteristic and to basic economic indicators of the Czech Post. The first part of the analysis of the expense system analyses the used way of the matrix management of costs and planning and evaluation of plain and departmental accounts. The second part analyses personal costs and ways of their planning and control. The last part contains the analysis of process and product registration.

The most important observations are resumed in the conclusion and measures to improve are suggested there.

### Keywords

costs, cost accounting, managerial accounting, a calculation, a method of calculation, a cost centre, a budget, overhead expenses, controlling, the Czech Post, s. e.

# Obsah:

<b>SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK</b> -----	<b>9</b>
<b>1 ÚVOD</b> -----	<b>11</b>
<b>2 CÍL PRÁCE A METODIKA</b> -----	<b>12</b>
Cíl práce-----	12
Metodika-----	12
<b>3 SHRnutí POZNATKŮ K DANÉ PROBLEMATICE (LITERÁRNÍ REŠERŠE)</b> -	<b>14</b>
<b>3.1 Náklady a druhy účetnictví</b> -----	<b>14</b>
<b>3.2 Klasifikace nákladů</b> -----	<b>16</b>
3.2.1 Druhové členění nákladů-----	16
3.2.2 Účelové členění nákladů-----	17
3.2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů-----	17
3.2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování-----	19
<b>3.3 Kalkulace</b> -----	<b>20</b>
<b>3.4 Střediska</b> -----	<b>21</b>
3.4.1 Měření a kontrola výkonu střediska-----	22
3.4.2 Finanční kontrola využití kapacity střediska-----	23
<b>3.5 Náklady procesů</b> -----	<b>23</b>
<b>3.6 Rozpočty</b> -----	<b>24</b>
<b>3.7 Režijní náklady</b> -----	<b>26</b>
3.7.1 Struktura rozpočtu-----	27
3.7.2 Postup při sestavování rozpočtu režijních nákladů-----	27
3.7.3 Metody sestavování rozpočtu-----	27
3.7.4 Rozpočtová rezerva-----	29
3.7.5 Časový horizont sestavování rozpočtů-----	29
3.7.6 Forma rozpočtu-----	29
3.7.7 Kontrola plnění rozpočtu režijních nákladů-----	30
<b>3.8 Plánování nákladů</b> -----	<b>32</b>
<b>3.9 Controlling a reporting</b> -----	<b>33</b>

<b>4 STRUČNÁ CHARAKTERISTIKA VÝROBNĚ EKONOMICKÝCH PODMÍNEK KONKRÉTNÍHO PODNIKU</b>	<b>35</b>
4.1 Základní údaje	35
4.2 Předmět činnosti	35
4.3 Organizační struktura	37
4.4 Finanční ukazatele	37
<b>5 VLASTNÍ ROZBOR</b>	<b>44</b>
5.1 Účetnictví České pošty, s. p.	44
5.1.1 Činnosti a nákladová střediska	46
5.1.2 Náklady	49
5.1.3 Rozdělení nákladů České pošty, s. p.	49
5.2 Řízení a plánování provozních nákladů	55
5.3 Osobní náklady – plán a hodnocení	63
5.4 Reporting	69
5.5 Hodnocení a ukazatele	70
5.6 Procesní a produktová evidence nákladů	72
5.6.1 Vstupy do nákladové kalkulace	73
5.6.2 Postup zpracování kalkulace	76
5.6.3 Výstupy z nákladové kalkulace	78
<b>6 ZÁVĚR</b>	<b>82</b>
<b>7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ</b>	<b>85</b>
<b>SEZNAM GRAFŮ, SCHÉMAT A TABULEK</b>	<b>87</b>
Seznam grafů	87
Seznam schémat	87
Seznam tabulek	88
<b>8 PŘÍLOHY</b>	<b>89</b>



## Seznam použitých zkratk

AA	dlouhodobý majetek
ABC	Activity Based Costing – kalkulační metoda
ABD	automatizovaná balíková dodejna
APOST	automatizovaná úloha evidence zásilek na poštách
BW	system výkaznictví
CM	cost manager
CO	controlling
CO1	controlling – vnitropodnikové účetnictví
CO3	controlling – kalkulace nákladů
Czech POINT	Český podací ověřovací informační národní terminál
ČP	Česká pošta, s. p.
ČR	Česká republika
DEPO	středisko centralizovaného doručování
DPH	daň z přidané hodnoty
DSM	Divize správa majetku
EMS	Express Mail Service
EU	Evropská unie
FI	finanční účetnictví
FP	finanční plán
HR	personalistika
HV	hospodářský výsledek
ICT	informační a komunikační technologie
IT	informatika
LZ	listovní zásilky
MM	materiálové hospodářství
NS	nákladové středisko
OB	obchodní balík
OLZ	obyčejná listovní zásilka
OON	ostatní osobní náklady
PB	PROFI balík
SAP R/3	softwarový produkt společnosti SAP

SD	prodej a distribuce
SEI	společné nákladové středisko
SIPO	soustředěné inkaso plateb obyvatelstva
SMS	system krátkých zpráv
SPU	sběrný přepravní uzel
TR–CM	treasury a cash management
T&T	Track & Trace – úloha pro sledování zásilek při přepravě
ÚM	úsekový manager
ÚSM	úsek správy majetku
VPN	zákaznická síť
VT	výpočetní technika
WM	skladové hospodářství
ZP	Zákoník práce

# 1 Úvod

Pro řízení nákladů v podniku je nutné vytvořit systém informací, který umožní sledovat příčiny vývoje nákladů a oddělit vnější a vnitřní faktory. Vývoj nákladů se posuzuje z hlediska hospodárnosti, úspornosti a výtěžnosti.

Hospodárnost představuje průběh nákladů, kdy se dosahuje žádoucích výkonů s co nejmenším vynaložením zdrojů. Kritériem při hodnocení jsou průměrné náklady výkonu. Úspornost se projevuje snížením absolutní výše nákladů vynaložených na konkrétní objem a strukturu výkonů. Výtěžnost je výsledkem zvyšování objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení zdrojů v příslušném období. Jde tedy o jejich lepší využití [1, s. 37].

Při vymezení nákladů v souvislosti s jejich řízením je zdůrazňován účel vynaložení ekonomických zdrojů. Účelnost vyjadřuje podmínku, že vynaložení ekonomických zdrojů je racionální a hospodárné. Mezi základní nástroje řízení nákladů patří kalkulace a rozpočty, které posuzují základní faktory vývoje hospodárnosti nákladů. Norma je nástrojem pro řízení spotřeby zdrojů na přesně definovanou jednotku výkonu, tj. na kalkulační jednici. Rozpočet režijních nákladů řídí náklady, které jsou v odpovědnosti střediska a nejsou normovány.

Náklady jsou sledovány a řízeny ze tří hlavních pohledů:

- kalkulace – výkonového – sledování nákladů, kde a na co byly vynaloženy, tj. podle místa vzniku;
- odpovědnostního – kdo nese odpovědnost za vznik nákladů;
- procesního – podle dílčích aktivit.

Kalkulace patří mezi hlavní nástroje řízení nákladů po linii výrobků, prací a služeb. Využívá principy alokace, tj. přiřazování nákladů jednotlivému výkonu. Způsob alokace respektuje vztah nákladů k objektu a rozhodovací úlohu. Smyslem jednotlivých úloh je rozhodnutí o způsobu využití ekonomických zdrojů, motivace managerů a zaměstnanců k dosažení cílů, návrh ceny, informace o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikové činnosti.

## **2 Cíl práce a metodika**

### **Cíl práce**

Náplní předložené diplomové práce je problematika nákladové evidence státního podniku Česká pošta. Hlavním cílem zpracování diplomové práce je pomocí získaných teoretických poznatků a vybraných postupů zhodnotit používaný systém kontroly a řízení nákladů.

V kontextu obecného vymezení cíle jsou stanoveny obsahově provázané dílčí cíle – zhodnocení řízení provozních a osobních nákladů a možnosti využití nákladové kalkulace.

Výstupem diplomové práce je předložení návrhů či námětů vedoucích ke zvýšení účinnosti systému řízení nákladů v podobě doporučení používání:

- naturálních klíčů pro plánování a hodnocení vybraných druhů nákladů;
- výstupů z procesní a produktové evidence nákladů pro optimální nastavení potřebného počtu pracovníků a řízení osobních nákladů.

### **Metodika**

Literární rešerše je zaměřena na teoretické poznatky nákladového a manažerského účetnictví, kalkulací a rozpočtů. Při zpracování byla využita citovaná odborná literatura.

V charakteristice vybraného podniku jsou shrnuty základní údaje o České poště, s. p., jejím poslání, předmětu činnosti a organizační struktuře. Detailně jsou zanalyzovány základní hospodářské ukazatele. Použitím řetězových indexů a grafického znázornění je posouzen jejich vývoj ve sledovaném období 2005 – 2009. Dále je proveden vertikální rozbor skladby rozvahy k 31. 12. 2009. V závěru je zhodnocen vývoj počtu zaměstnanců a průměrné mzdy za zvolené období 2005 – 2009. Pro hodnocení podniku byly využity reporty podnikového výkaznictví a výroční zprávy.

Pro rozborovou část diplomové práce jsou použity výstupy z programu SAP R/3, interní směrnice, rozhodnutí a metodické pokyny. Z uvedených podkladů je provedena detailní obsahová analýza. Na základě výsledků analýzy a dotazování jsou navržena doporučení. Pro analýzu a grafické zpracování je použit software MS Excel.

V návaznosti na stanovený cíl je definována výchozí hypotéza, která bude v závěru práce na základě provedené analýzy používaného systému potvrzena či vyvrácena.

### **Hypotéza**

Nastavený systém řízení nákladů je v podmínkách České pošty, s. p., optimální.

## **3 Shrnutí poznatků k dané problematice (literární řešerše)**

### **3.1 Náklady a druhy účetnictví**

„Náklady se obecně definují jako v penězích vyjádřené vynaložení ekonomických zdrojů, uskutečněné za určitým předem vymezeným užitečným účelem“ [2, s. 39]. Náklady jsou vždy spojeny s konkrétním objektem, ten může být také označován jako nositel nákladů.

Obecný pojem nákladů lze vymezit účelem sledování v manažerském účetnictví, strukturou a množstvím vynaložených ekonomických zdrojů a peněžním vyjádřením pomocí oceňování. Podle oblasti zaměření hodnocení vynaložených nákladů se rozlišuje finanční, hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

Mezi základní znaky finančního pojetí nákladů patří vykazování nákladů podložených skutečným výdejem peněz, oceňování spotřebovaných vstupů skutečnými náklady pořízení a očekávaná návratnost vynaložených nákladů prostřednictvím realizovaných výstupů. Výstupy finančního účetnictví slouží jako podklad účetních výkazů pro externí uživatele.

Hodnotové pojetí nákladů poskytuje informace pro běžné řízení a kontrolu uskutečňovaných procesů. Spotřebované zdroje se vykazují na úrovni cen, které odpovídají jejich současné věcné reprodukci [2, s. 45]. Také se vykazují faktory, které nejsou skutečným výdajem peněz, ale ovlivňují danou aktivitu. Tyto náklady se dodatečně přiřazují a označují se jako dodatkové. V hodnotovém pojetí nákladů existuje řada položek nákladů, které se ve finančním účetnictví vykazují v jiné výši. Tyto náklady se označují jako kalkulační nebo neutrální náklady finančního účetnictví.

Ekonomické pojetí nákladů se uplatňuje při rozhodování výběru optimálních alternativ zdrojů. Do této kategorie nákladů patří oportunitní (alternativní) náklady. Ty vykazují maximální ušlý efekt, který je obětován v důsledku zvolené alternativy.

Nákladové účetnictví hodnotí ekonomickou realitu z hlediska intervalových veličin, zejména nákladů, následně výnosů a zisku. Úkolem je poskytnout informace o skutečném vývoji.

Nákladové účetnictví poskytuje základní strukturu informací:

- pro řízení nákladů a výnosů za podnik jako celek, jednotlivé procesy a činnosti;
- pro hodnocení efektivnosti výrobků, prací a služeb;
- pro hodnocení efektivnosti vnitropodnikových útvarů.

Změny ekonomického prostředí a řízení se promítly do přeměny nákladového účetnictví v manažerské. „Manažerské účetnictví se charakterizuje jako systém, který eviduje, třídí, seskupuje, analyzuje a uspořádává informace do výkazů a přehledů, ústící do návrhů a opatření“ [3, s. 11].

Mezi úkoly manažerského účetnictví patří [2, s. 25]:

- informace o struktuře nákladů s důrazem na druhové a účelové členění nákladů;
- informace o výkonech;
- informace o útvarech;
- kalkulační systém;
- útvarové odpovědnostní řízení;
- běžná kontrola nákladů;
- podnikové rozpočty;
- rozpočty režie;
- rozpočet střediskových nákladů a výnosů;
- rozhodovací úlohy.

„Manažerské účetnictví je systém informací, který umožňuje řídicím pracovníkům ovlivňovat základní faktory vývoje podniku, podporovat jeho efektivnost a výkonnost“ [4, s. 11]. Manažerské účetnictví člení náklady podle jejich ovlivnitelnosti, příčiny vzniku, nástrojů řízení a obtížnosti jejich přiřazování. Pro manažerské účetnictví je základem variantnost informací v závislosti na konkrétních rozhodovacích úlohách a na prioritě cílů.

Manažerské účetnictví je rozsáhlý systém informací pro hodnotové řízení a rozhodování. Je rozděleno do dvou relativně samostatných subsystémů s rozdílnými cíli, metodami a nástroji. Nákladové účetnictví je systémem účetních informací pro řízení plánované alternativy činnosti podniku, manažerské účetnictví je systémem informací pro rozhodování o budoucích možnostech činnosti podniku. Rozdíly mezi nákladovým a manažerským účetnictvím jsou shrnuty v následujícím schématu:

*Schéma č. 1 – Obsah nákladového a manažerského účetnictví*

<b>Manažerské účetnictví</b> (v širším pojetí) systém účetních informací pro řízení a rozhodování	
<b>Nákladové účetnictví</b> <i>účetnictví pro řízení a kontrolu jedné alternativy činnosti</i>	<b>Manažerské účetnictví</b> <i>účetnictví pro rozhodování o budoucích alternativách činnosti</i>
Jedna varianta činnosti <i>plán, porovnání se skutečností, běžná a operativní kontrola</i>	Variantní rozhodování <i>krátkodobé a dlouhodobé rozhodovací úlohy</i>
Informace pro řízení po linii útvarů, výkonů a procesů	Komplexní informace pro vrcholové řízení
Řízení hospodárnosti	Řízení efektivnosti
Díčí změny sortimentu	Zásadní změny činnosti <i>strategický marketing, výzkum a vývoj, investiční rozhodování</i>
Velitelský rozpočet (Master Budget) <i>rozpočetní výsledovka, rozvaha, cash-flow</i>	
Vnitropodnikové rozpočty a kalkulační systém	Dlouhodobé rozpočty <i>kapitálové rozpočty, výdaje na výzkum a vývoj</i>

*Zdroj: FIBÍROVÁ, J., Nákladové, manažerské účetnictví, s. 23*

## 3.2 Klasifikace nákladů

Podrobné členění nákladů je základem pro jejich účinné řízení a zvyšování efektivnosti vynaložených prostředků.

### 3.2.1 Druhové členění nákladů

Nákladové druhy se rozdělují na spotřebu živé práce (mzdy a sociální náklady), spotřebu hmotných prostředků (materiál, energie), opotřebení investičních prostředků (odpisy budov, strojů a zařízení), spotřebu prací a služeb (dopravné, opravy a udržování) a finanční náklady.

Druhové členění nákladů umožňuje regulovat proporce, stabilitu a rovnováhu mezi potřebou zdrojů a vnějším okolím, které je schopno je poskytnout [3, s. 14].



Základní vlastnosti nákladových druhů:

- na vstupu jsou vždy jako časově nerozlišené, tj. výdaj může být nákladem až v dalších obdobích;
- z hlediska zobrazení jsou náklady prvotními;
- jde o náklady externí, vznikají spotřebou výrobků a služeb od jiných subjektů;
- z hlediska detailnějšího členění jde o náklady jednoduché, jsou vyjádřeny jedinou položkou.

### **3.2.2 Účelové členění nákladů**

Každý náklad má přesně vymezenou účelovost. Z hlediska účelu rozlišujeme náklady výkonů a náklady útvarů. Náklady podle výkonů hodnotí, jak věcně se uskutečňují výkony. Místa vzniku jsou základem pro sledování nákladů podle odpovědnostních útvarů.

Technologické náklady přímo související s konkrétním úkolem se nazývají náklady jednicovými. Jejich výši lze předem stanovit a vykazovat v jednotlivých věcně odlišných položkách. Obslužné a odvozené náklady, které se k výkonům přiřazují dodatečně, se označují jako náklady režijní. Vznikají v různých fázích výroby a skládají se z režijních nákladů zásobování, výroby, správy a odbytu.

Jednicové i režijní náklady se přiřazují konečným nositelům nákladů. Podle způsobu přičítání se náklady rozdělují na přímé a nepřímé. Přímé náklady souvisí s konkrétním výkonem. Nepřímé náklady zajišťují celý výrobní proces, nedají se přímo identifikovat a jsou společné více výrobkům [5, s. 16]. Přiřazování nákladů k výkonu se také nazývá kalkulačním členěním nákladů.

### **3.2.3 Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů**

Jednotlivé typy nákladů závisí na objemu prováděných výkonů různě. Náklady variabilní se mění v závislosti na objemu produkce. Fixní náklady zůstávají v určitém intervalu i přes zvýšení produkce neměnné, zpravidla zajišťují celý výrobní proces. Při analýze závislosti nákladů na změnách v objemu výkonů se sledují také celkové a průměrné náklady. Ty představují podíl celkových nákladů na jednotku.

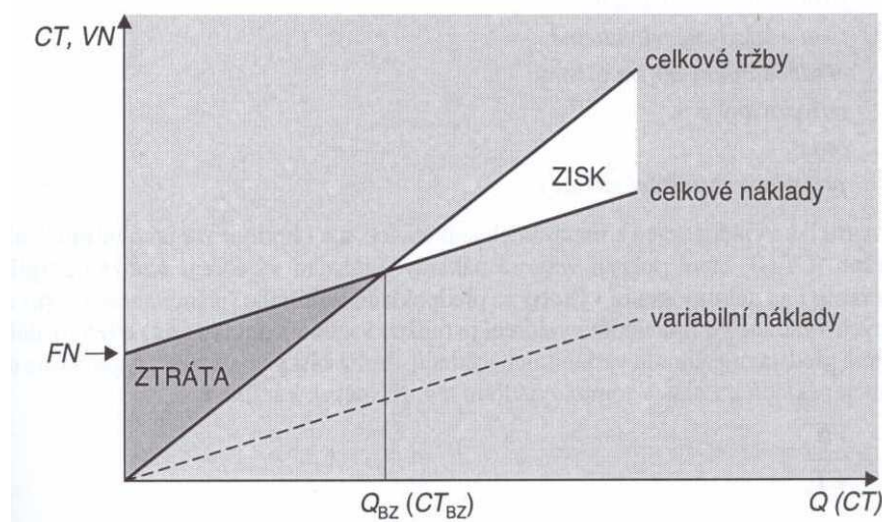
Variabilní náklady jsou opakovatelně vynaloženy na každou další jednotku, při změně výkonů se mění jejich celková výše. Podle typu změny rozlišujeme variabilní náklady proporcionální, podproporcionální a nadproporcionální. Proporcionální náklady přímo úměrně souvisí s množstvím výkonu. Příkladem těchto nákladů jsou všechny náklady jednicové. Podproporcionální náklady se zvyšují pomalejším tempem než objem produkce, průměrný podíl nákladů na jednotku klesá (např. náklady na opravy strojního zařízení). Nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem prováděných výkonů (např. mzdové náklady při přesčasové práci pro zajištění výkonů).

„Fixní náklady se vyznačují schopností uskutečnit za určitý časový interval určitý objem výkonů. Tato schopnost se označuje jako kapacita a příslušné náklady se označují také jako náklady kapacitní“ [2, s. 58]. Fixní náklady vstupují do procesu jednorázově ještě před výrobou první jednotky, při výrobě další jednotky se jejich celková výše nemění. Průměrné náklady na jednotku klesají. Hospodárnost daného procesu se zvyšuje a je důsledkem efektu z deprese fixních nákladů. Postupné snižování průměrných nákladů je relativní úspora nákladů (průměrné náklady klesají, celkové náklady zůstávají stejné). U podproporcionálních nákladů vzniká absolutní úspora. Fixní náklady jsou úzce spojeny s kapacitou. Podle míry využití kapacity se rozlišují volné a využití fixní náklady.

V praxi existují náklady, které mají fixní a proměnlivou složku. Tyto náklady se nazývají smíšenými. Fixní složka působí od nulového objemu a k ní se postupně s rostoucím objemem výroby připočítávají variabilní náklady.

Z definice variabilních a fixních nákladů vyplývá rozdílný rytmus jejich návratnosti. Výnosy z jednotky objemu produkce obsahují část na úhradu jednotkových variabilních nákladů. Zbytek hodnoty výnosů se označuje jako jednotkový příspěvek na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku, popř. jako jednotková marže. Tento příspěvek je určen na postupnou úhradu fixních nákladů. Bod zvratu je objem produkce, kdy dosažené výnosy uhrazují vynaložené náklady a nevzniká zisk ani ztráta.

**Graf č. 1 – Bod zvratu**



Zdroj: FIBÍROVÁ J., Reporting, moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy, s. 85

### 3.2.4 Členění nákladů z hlediska rozhodování

Pro řešení rozhodovacího problému musí manažerské účetnictví poskytovat relevantní informace, které přesně odrážejí složitost problému.

Charakteristika vybraných nákladů [6, s. 132 – 133]:

- relevantní – náklady odrážejí podmínky vybraného rozhodnutí, liší se podle vybrané varianty, jsou daným rozhodnutím ovlivnitelné;
- irelevantní – náklady jsou neměnné ve všech uvažovaných alternativách;
- rozdílové – vyjadřované jako rozdíl nákladů před uvažovanou změnou a po změně nebo rozdíl dvou srovnatelných variant rozhodnutí;
- náklady připisované danému rozhodnutí – náklady a důsledky vyplývající z realizace zvoleného rozhodnutí, přímo s ním identifikovatelné;
- oportunitní (náklady obětované příležitosti) – „ušlé“ výnosy, neuskutečňuje se nejlepší alternativa;
- přírůstkové náklady – náklady způsobené přírůstkem objemu produkce;
- marginální náklady – zvýšení nákladů vyvolané přírůstkem produkce o jednotku.

### 3.3 Kalkulace

„Kalkulace je propoččet nákladů, přínosu, zisku a ceny na výrobek, práci nebo službu, na jejich dílčí část, činnost nebo operaci, kterou je třeba v souvislosti s jejich uskutečněním provést“ [2, s. 82].

Rozdělení kalkulací podle [7, s. 31]:

- časového hlediska – předběžné a výsledné;
- přesnosti stanovených norem – operativní, plánové a propočtové;
- hlediska propojení s dalšími informačními systémy – systémové a mimosystémové;
- hlediska využití provozní kapacity – statické a dynamické;
- hlediska úplnosti nákladů – kalkulace úplných a neúplných nákladů;
- stupňů řízení – kalkulace nákladů výroby, výkonu, úplných vlastních nákladů a podnikové ceny.

Metoda kalkulace je způsob stanovení výše nákladů na konkrétní výkon podniku, tj. výpočet nákladů na kalkulační jednici. Metoda závisí na předmětu kalkulace, způsobu přiřítání nákladů a struktuře sledovaných nákladů.

Základní metody sestavování kalkulací [8, s. 101]:

- kalkulace dělením – prostá kalkulace dělením, stupňovitá kalkulace dělením a kalkulace dělením s poměrovými čísly;
- kalkulace rozdílová – metoda standardních nákladů, metoda normová;
- kalkulace ve sdružené výrobě – odečítací metoda, rozčítací metoda, metoda kvantitativní výtěže;
- kalkulace přírážková;
- metoda ABC – kalkulace nákladů podle elementárních procesů.

Struktura nákladů v kalkulaci se řídí kalkulačním vzorcem. Všeobecný kalkulační vzorec doporučuje třídění položek nákladů. Vzorec není závazný, každá organizace si ho může podle svých potřeb upravit.

Všeobecný kalkulační vzorec [8, s. 99]:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní (provozní) režie  
Vlastní náklady výroby – položky 1 až 4
5. Správní režie  
Vlastní náklady výkonu – položky 1 až 5
6. Odbytové náklady  
Úplné vlastní náklady výkonu – položky 1 až 6
7. Zisk (ztráta)  
Cena výkonu

Kalkulační systém tvoří jednotlivé druhy kalkulací používané při řízení hospodárnosti a ekonomické efektivity výrobků. V užším pojetí je cílem řízení hospodárnosti po výkonové linii, zejména jednicových nákladů, popř. ostatních variabilních nákladů. Širší pojetí sleduje účelnost a efektivnost prováděných výkonů z hlediska vynaložených nejen jednicových, ale i všech ostatních nákladů. Kalkulační systém v širším pojetí obsahuje prodejní cenu, resp. kalkulaci ceny [2, s. 138].

### **3.4 Střediska**

Středisko je základem odpovědnostního řízení nákladů. Pro sledování a řízení jednotlivých činností podniku je podnik organizačně a ekonomicky rozčleněn na nižší útvary – hospodářská střediska. Ta jsou charakterizována konkrétní činností a tím je vyjádřeno účelové třídění nákladů.

Hospodářské středisko je samostatně hospodařící vnitropodnikový útvar, má pevně stanovený úkol vyjádřený v naturálních a peněžních jednotkách. Samostatně sleduje a kontroluje svoji činnost a strukturu výkonů. Při řízení využívá hodnotových vztahů, tj. může měřit a peněžně vyjádřit vstupy a výstupy, a to u prvotních i druhotných nákladů a výnosů [9, s. 24]. Vede účetnictví střediska v účtových třídách 5 a 6, zjišťuje hospodářský výsledek ve vnitropodnikovém účetnictví, zachycuje skutečné a předem

stanovené náklady. Výjimkou je nákladové středisko, které eviduje pouze náklady a porovnává skutečné náklady s předem stanovenými.

V podnicích se obvykle zřizují:

- výrobní střediska – účtování skutečných nákladů podle výkonů;
- střediska výrobní režie – náklady obsluhy výroby, řídicí a obslužné činnosti, náklady na provoz mezikladů nedokončené výroby a polotovarů;
- střediska zásobovací režie – náklady na získání, příjem, skladování, výdej jednicového a režijního materiálu, vlastní náklady provozu střediska;
- střediska odbytové režie – náklady na převzetí, skladování a expedici výrobků;
- střediska pomocná a obslužná – náklady pro zajištění běžného provozu, dodávají výkony střediskům hlavní výroby (např. dopravní střediska a střediska údržby);
- střediska správní režie – náklady na řízení a správu;
- pomocná střediska – pro evidenci mimořádných nákladů a výnosů;
- neutrální středisko – pro vyúčtování různých převodů účetního charakteru.

Účelové třídění nákladů se technicky zajišťuje pomocí jednookruhové nebo dvouokruhové účetní soustavy. Jednookruhová soustava účetnictví zajišťuje informace pro uživatele finančního účetnictví a pro vnitropodnikové rozhodování a řízení pomocí analytické evidence nákladů, výnosů, aktiv a vlastního kapitálu. Dvouokruhová soustava účetnictví je složena z oddělených účetních okruhů. Druhý účetní okruh je soustava spojovacích účtů, účtů nákladů a výnosů jednotlivých činností (středisek). Základním kritériem pro používání dvouokruhového účetnictví je změna ocenění majetku a některých pasiv na jiné hodnoty. Tyto hodnoty se projeví změnou souvisejících nákladů. Jedná se o kalkulační náklady, např. kalkulační odpisy, kalkulační nájemné, kalkulační mzdy [9, s. 31].

### **3.4.1 Měření a kontrola výkonu střediska**

Měření a kontrola zahrnuje porovnání skutečného a rozpočtovaného množství výkonů, které způsobuje vznik nákladů. Výkonem výrobního střediska je využití všech jeho zdrojů k provedení výrobních operací. Obsahem nákladů výrobního střediska jsou náklady výrobní režie, tj. náklady na řízení a obsluhu výroby. Pod pojmem výnosy výrobního střediska se rozumí úhrada nákladů formou přírážky výrobní režie nebo sazeb výrobní

režie. Výnosy střediska jsou přímo závislé na využití kapacity. Předmětem kontroly výkonu střediska je zjištění, jak efektivně dokáže středisko zhodnotit svěřené prostředky. Smyslem kontroly je také dát vedení střediska podněty k absolutní úspoře nákladů, zvyšování výnosů a tím k relativné úspoře nákladů.

### **3.4.2 Finanční kontrola využití kapacity střediska**

Výrobní kapacita je limitována maximální hranicí možného využití výrobního zařízení. Přihlíží se k optimálnímu vytížení strojů a výrobního zařízení za časovou jednotku jejich provozu, k počtu strojů a zařízení, které jsou k dispozici, a k zavedené pracovní době. Kapacita se kvůli různorodosti výrobků měří jednotkami času produktivní práce (normohodiny) nebo jednotkami času technologických pracovišť (strojní hodiny). Plánování a následná kontrola využití kapacity má především naturální charakter.

Objem výroby je hlavním činitelem ovlivňující proměnné náklady. Fixní náklady ovlivňuje četnost a nákladnost podmínek nutných k zabezpečení výrobního procesu. Pro řízení je důležité sledovat hospodárnost využívání kapacity. Optimální hospodárnost u fixních nákladů je, když objem výkonů odpovídá plnému využití kapacity. Je-li objem výkonů nižší než výrobní kapacita, vznikají volné fixní náklady. Jde o část fixních nákladů, které odpovídají nevyužití kapacitě. Opakem jsou využití fixní náklady. Při určování odpovědnosti za volné fixní náklady je nutné rozlišovat mezi náklady, které není možné ovlivnit, a mezi náklady, které vznikají prostoji a neúčelně vynaloženou prací.

## **3.5 Náklady procesů**

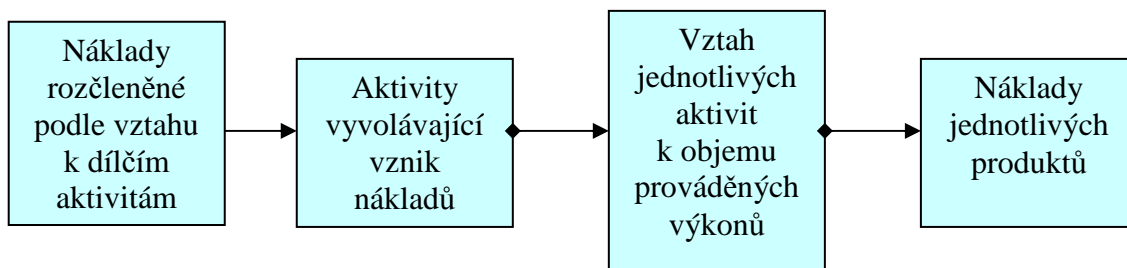
Řízení a kontrola nákladů orientovaná na dílčí aktivity se v praxi používá od konce osmdesátých let dvacátého století. K řízení procesů se používá kalkulace ABC (Activity Based Costing). Mezi důvody změny pohledu na řízení patří nárůst struktury prováděných výkonů, způsob provádění výkonů a pokles podílu přímé lidské práce. Podstatně se mění struktura nákladů, snižuje se podíl jednicových nákladů v relaci k režijním. Také roste podíl režijních nákladů nutných k zabezpečení pomocných, obslužných, informačních, plánovacích a kontrolních aktivit. Je obtížné kvantifikovat vztah ke konkrétním výkonům, rozpoznat vztah a závislost nákladů na změnu objemu a struktury prováděných výkonů.

Obvykle jde o variabilní náklady ve vztahu ke konkrétní aktivitě, jejich vztah k objemu finálních výkonů je neutrální nebo dokonce nepřímo úměrný [10, s. 26].

Metodu ABC lze specifikovat v následujících šesti krocích [16]:

- vymezení stejnorodých skupin režijních nákladů, které jsou charakteristické vztahem k procesům, činnostem nebo aktivitám;
- vymezení příčiny vzniku nákladů a vyjádření této příčiny pomocí vztahové veličiny;
- zjištění výše příslušné stejnorodé skupiny nákladů a rozsahu vztahové veličiny;
- zjištění podílu nákladů na jednotku vztahové veličiny;
- stanovení rozsahu příslušné vztahové veličiny, který je vyvolán konkrétními druhy finálních výrobků;
- přiřazení průměrných nákladů jednotlivých aktivit kalkulační jednotci.

*Schéma č. 2 – Kalkulační postup metody ABC*



*Zdroj: KRÁL B., Finanční řízení podniku a jeho informační podpora, Seminář pro pracovníky ČP*

### 3.6 Rozpočty

Rozpočet je významným nástrojem odpovědnostního řízení. Do rozpočtu se zahrnují náklady a výnosy na základě předpokládaných úkolů v budoucnu. „Rozpočty podniku se zaměřují nejen na tokové veličiny, tj. na budoucí náklady a výnosy, resp. výdaje a příjmy, ale rovněž na stavové veličiny, tj. na aktiva a pasiva a jejich jednotlivé skupiny“ [7, s. 204].

Rozpočetnictví je informační subsystém, ve kterém se sestavují rozpočty. Při sestavování rozlišuje dvě základní hlediska, která mají vliv na rozsah a strukturu rozpočtu. Z hlediska



časového se rozlišují dlouhodobé a krátkodobé rozpočty. Z pohledu organizačních celků se stavují rozpočty podniku a rozpočty jednotlivých vnitropodnikových útvarů.

Dlouhodobé rozpočty se sestavují na období tří až pěti let, mají globální charakter, souvisí s podnikovými strategiemi. Dlouhodobý rozpočet se upřesňuje v ročním prováděcím rozpočtu. Krátkodobé rozpočty se sestavují na období jednoho roku a období kratší. Rozpočty čtvrtletní a měsíční se nazývají operativními rozpočty. Ty se používají zejména v oblasti řízení režijních nákladů. Rozpočty vnitropodnikových útvarů jsou sestavovány na základě nákladů druhových, kalkulačních nebo členěných na variabilní a fixní.

Rozpočty režijních nákladů lze sestavovat jako pružné nebo pevné. Pevný rozpočet je vhodný pro útvary s neměnnou kapacitou a pro nevýrobní útvary. Základem pružných rozpočtů je rozdělení nákladů na variabilní a fixní. Při změně objemu výkonů se mění pouze variabilní část rozpočtu.

Ve vnitropodnikových rozpočtech mají rozhodující význam tokové veličiny, zejména náklady. Stavové veličiny se používají jen ty, které ovlivňují výrobní činnost, např. rozpočty zásob materiálu, nedokončené výroby, výrobků a další.

Ve střediskových rozpočtech se primárně stanovují úkoly z hlediska odpovědnosti a váží se k měřitelným výkonům útvarů. Jednicové náklady se v rozpočtech odvozují od kalkulací a norem. Rozpočtování režie je vázáno na předběžné kalkulace, úvarové odpovědnostní řízení, běžnou kontrolu nákladů a některé rozhodovací úlohy [2, s. 202].

Podnikové rozpočty se sestavují za podnik jako celek a vyjadřují základní cíle podniku pro sledované období. Základní systém podnikových rozpočtů tvoří rozpočetní rozvaha, rozpočetní výsledovka a rozpočet peněžních toků.

Mezi vnitropodnikovými a podnikovými rozpočty existují vazby. Na úrovni horizontální je to vazba na výrobu a využití výrobní kapacity, zajištění vnější kooperace a zásobování. V řízení jsou důležité vertikální vazby mezi vnitropodnikovými a podnikovými rozpočty. Vazby se rozlišují na tzv. centralizované a decentralizované. Systém centralizovaných vazeb přiděluje podnikové úkoly postupně na nižší řídicí a výkonné útvary. Decentralizovaný systém sestavuje rozpočty na nejnižší úrovni a postupně se sumarizují

na úroveň podnikového rozpočtu. V rozpočtech se nejčastěji používá účelové členění nákladů, je však nutné zajistit vazbu na výsledovku, která je převážně v druhovém členění.

Kontrola plnění rozpočtu se provádí v pravidelných intervalech podle jednotlivých druhů rozpočtů. Kontrola se soustřeďuje na relativně větší rozdíly, často se využívá kontrolní toleranční pásmo. Cílem je prověřit hospodárnost, určit příčinu odchylek a odpovědnost za jejich vznik.

Obvykle se rozlišují čtyři způsoby kontroly [2, s. 207]:

- porovnání skutečnosti s absolutním rozpočtem;
- porovnání skutečnosti s rozpočtem přepočteným na skutečný objem produkce;
- porovnání skutečnosti s variantním rozpočtem;
- zajištění kontroly jednicových nákladů podle principů kalkulace standardních nákladů.

### **3.7 Režijní náklady**

Řízení režijních nákladů zahrnuje jejich řízení ve střediscích, rozpočtování, účetní evidenci, kontrolu a vyhodnocování. Základním nástrojem hodnotového řízení středisek je rozpočet.

Rozpočet režijních nákladů je odborný odhad budoucí výše režijních nákladů pro konkrétní vnitropodnikové útvary, období a na předpokládaný rozsah činnosti. Cílem rozpočtu je stanovení úkolu ve vynakládání režijních nákladů ve střediscích. Používá se také pro určení výše režijních nákladů v předběžných kalkulacích výkonu.

Před sestavením rozpočtů je nutné určit strukturu nákladů, metody sestavování, formy rozpočtů ve vazbě na jejich využití v řízení, časový horizont sestavování, rozpočtové rezervy a kontroly plnění rozpočtu.

Rozpočet režijních nákladů musí být sestaven na základě reálných úvah o hospodárném fungování střediska a vnitropodnikových cen. Při sestavování rozpočtu je účelné postupovat ve dvou fázích. První fáze „zdola nahoru“, resp. „bottom → up“, je sumarizace představ všech středisek podniku. Takto sestavený rozpočet je vstupem do hlavního

rozpočtového jednání. Druhá fáze „shora dolů“, resp. „top → down“, je rozdělení konečného schváleného rozpočtu do jednotlivých částí příslušným střediskům.

### **3.7.1 Struktura rozpočtu**

Struktura položek v rozpočtu režijních nákladů je odvozena od individuálních podmínek, vnitřního uspořádání podniku a rozmanitosti vnitropodnikových výkonů. Rozpočty se sestavují v účelovém nebo druhovém členění, popř. v kombinaci účelového členění ve vazbě na režijní výkony a druhového členění s návazností na rozpočty nákladů za celý podnik. Tato kombinace umožňuje řídit náklady z hlediska obsahu a z hlediska činitelů působících na jejich vznik a vývoj. Podle původu poskytovaných výkonů se náklady v rozpočtu rozdělují na prvotní (externí) a druhotné (interní).

Správně zvolená struktura rozpočtu umožňuje řízení režijních nákladů po linii výkonů a po linii odpovědnostní. Po linii výkonů se rozpočty používají v kalkulacích výkonů pro přiřazení režijních nákladů ve vazbě na rozhodovací úlohy týkající se návratnosti nákladů v ceně a v motivačních úlohách [2, s. 218]. V odpovědnostní linii je základem princip hospodárnosti vynaložených nákladů, je nutné respektovat odpovědnost za vznik, ovlivnitelnost a měřitelnost nákladů.

### **3.7.2 Postup při sestavování rozpočtu režijních nákladů**

V první fázi jsou sestavovány návrhy rozpočtu na úrovni řízených středisek, následuje porovnání s rozpočtem nákladů na podnikové úrovni. Současně také probíhá bilancování vnitropodnikových výkonů, tj. střediska spotřebovávající vnitropodnikové výkony předávají požadavky obsluhujícím střediskům, která porovnají potřeby a zdroje. Výsledkem by měly být reálné rozpočty, které respektují celopodnikové úkoly a současně vycházejí z analýzy činností jednotlivých útvarů a předpokládaného vývoje jejich režijních nákladů.

### **3.7.3 Metody sestavování rozpočtu**

Funkčnost rozpočtů režijních nákladů je odvozena od způsobu stanovení výše jednotlivých položek, skupin nákladů a celkového rozpočtu. Při rozpočtování se nejčastěji používají uvedené metody nebo jejich kombinace:

Stanovení výše režijních nákladů na základě skutečné úrovně v minulém období – metoda využívá indexy, které vyjadřují růst nebo pokles objemu výkonů v rozpočtovaném období. Do rozpočtu se také promítají změny, které mají vliv na vývoj režijních nákladů. Pro správné sestavení hodnot rozpočtu je nutné analyzovat nahodilé výkyvy vývoje konkrétních nákladů. Metoda je v praxi velmi využívána.

Využití matematicko–statistických metod v rozpočtování – metoda sleduje dynamiku vývoje jednotlivých nákladů. K měření dynamiky celkové režie je možné použít objem výkonů. Pro vyjádření vztahů mezi režijními náklady a objemem výkonů slouží metody regresní a korelační analýzy. Ty umožní zjistit míru a charakter závislosti. Metody regresní a korelační analýzy se využívají při výpočtu normativů režijních nákladů.

Rozpočtování režijních nákladů s využitím normativu – základem normativů spotřeby režijních nákladů jsou faktory, které mají podstatný vliv na jejich spotřebu. Normativy jsou tvořeny technickými jednotkami (kg, km, typ motoru, kWh), časovými jednotkami (normohodiny, strojové hodiny), mzdovými jednotkami (jednicové mzdy výrobních dělníků, mzdy opravářů) a ostatními jednotkami (objem výkonů, odpisové sazby, vlastní náklady výroby). Při stanovení normativů se využívá technických propočtů a statistického vyhodnocování údajů o skutečném vývoji režijních nákladů. Stanovení je rozklad jednotlivé položky na části, pro které je možno určit činitele ovlivňující jejich výši. Tento rozklad lze využít pro stanovení variabilní a fixní složky režijních nákladů.

Metoda variátorů – variátory se využívají při sestavování flexibilních (variantních) rozpočtů, při kontrole a přepočtu rozpočtů na úroveň skutečně dosaženého objemu výkonu. „Variátor je poměrové číslo, které udává vztah mezi růstem (poklesem) příslušného režijního nákladu a objemem činností, resp. výkonů v rozpočtovaném období v porovnání s obdobím výchozím“ [2, s. 223]. Variátor také vyjadřuje, o kolik procent se změní režijní náklad, zvýší-li se (sníží-li se) objem výkonů o 1 %. Variátory jsou stanoveny pro jednotlivé položky, skupiny nebo pro celkové režijní náklady.

Metoda grafického rozboru a extrapolace – jednoduché metody, které přibližně vyjadřují vztah mezi vývojem nákladů a konkrétní vztahovou veličinou. Metoda extrapolace je provedena na základě údajů charakterizujících skutečnost a podle těchto údajů se předpokládá shodný vývoj v příštím období.

Limity režijních nákladů – týkají se položek, pro které nelze objektivně stanovit výši na základě technického nebo ekonomického zdůvodnění. Limit je nepřekročitelná hranice nákladů, je stanovena absolutní částkou, popř. procentní přírážkou k příslušné rozvrhové základně.

Odborný odhad – používá se v případech, kdy je obtížné aplikovat přesnější metody výpočtů. Obvykle se při stanovení odhadu používají pomocné propočty.

Rozpočtování s nulovým základem – metoda nevychází z údajů o režijních nákladech v minulém období, ale z přehledu činností, které dané středisko vykonává. Ve vazbě na tyto činnosti se stanoví výše režijních nákladů.

### **3.7.4 Rozpočtová rezerva**

Významným prvkem rozpočtování je stanovení výše rozpočtové rezervy, řídicí úrovně, na něž bude tvořena, a způsob čerpání. Rezervy se používají při vznikajících výkyvech ve využívání výrobních kapacit a při výskytu mimořádných vlivů (např. mimořádná zakázka, havarijní situace). Reagují tak na změny v činnosti proti původním předpokladům.

### **3.7.5 Časový horizont sestavování rozpočtů**

Z hlediska času se sestavují roční, čtvrtletní a měsíční rozpočty. Při sestavování ročního rozpočtu se nejdříve zpracuje návrh v souladu s předpokládanou výší a strukturou výkonů. Schválený návrh rozpočtu se používá ke stanovení přírážek a sazeb režijních nákladů v předběžných kalkulacích. Během roku se sestavují operativní čtvrtletní nebo měsíční rozpočty, které slouží ke krátkodobému řízení.

### **3.7.6 Forma rozpočtu**

Rozpočet režijních nákladů se sestavuje jako pevný nebo pružný (flexibilní, variantní, alternativní). Pevný rozpočet zpracuje výši nákladů nevýrobním útvarům [11, s. 52]. Flexibilní rozpočet je účinným nástrojem řízení režijních nákladů ve výrobních útvarech. Jeho předpokladem je rozdělení režijních nákladů na fixní a variabilní složku. Rozpočty jsou vytvořeny pro různou úroveň výkonů a zohledňují stupně závislosti režijních nákladů na objemu prováděných výkonů.

### 3.7.7 Kontrola plnění rozpočtu režijních nákladů

Předmětem kontroly je porovnávání skutečné výše nákladů jednotlivých středisek s jejich rozpočtem. Také se prověřuje účelné využití výrobní kapacity. Skutečné režijní náklady se porovnávají s pevným rozpočtem nepřepočteným, přepočteným na skutečnou výši výkonů nebo variantním rozpočtem stanoveným na skutečnou úroveň výkonů.

Dalším krokem je analýza zjištěných rozdílů s využitím metod odchylek [9, s. 122]:

- **metoda jedné odchylky** – porovnává skutečnou spotřebu s pevným rozpočtem lineárně přepočteným podle účelně a produktivně vynaloženého využití kapacity;
- **metoda dvou odchylek** – základem výpočtu je pouze účelně a produktivně vynaložená spotřeba, rozkládá celkovou odchylku na spotřební a objemovou;
  - **spotřební odchylka** – je rozdíl mezi skutečně vynaloženými náklady a variantním rozpočtem pro určitý stupeň využití kapacity, jde o část režie vynaložené v důsledku úsporného vynakládání zdrojů, spíše se týká variabilní složky nákladů;
  - **objemová odchylka** – je rozdíl mezi variantním rozpočtem a pevným rozpočtem přepočteným na skutečný objem výkonů, jde o relativní úsporu nebo překročení nákladů vzniklé rozpuštěním fixních nákladů do většího nebo menšího počtu výkonů, je typická pro fixní náklady nutné pro zajištění určité kapacity;
- **metoda čtyř odchylek** – určuje vliv neproduktivní a neúčelné činnosti na výši variabilních a fixních nákladů, spotřební odchylka se rozkládá na rozpočtovou a výkonnostní, objemová odchylka na kapacitní a účinnostní odchylku;
  - **rozpočtová odchylka** – představuje rozdíl mezi skutečnými režijními náklady a náklady přepočtenými podle variantního rozpočtu pro celkové skutečné výkony;
  - **výkonnostní odchylka** – zjišťuje množství variabilních nákladů neúčelně vynaložených, vypočte se jako rozdíl variantních rozpočtů na celkové a účelné výkony;
  - **kapacitní odchylka** – vyjadřuje, jak ovlivňuje výši nákladů určitý stupeň využití kapacity střediska, vypočte se jako rozdíl mezi variantním a pevným rozpočtem přepočteným na celkové výkony;

- **účinnostní** odchylka – vyjadřuje část fixních nákladů spotřebovaných neúčelně na neproduktivní činnost, vypočte se jako rozdíl celkové objemové a kapacitní odchylky nebo jako součin počtu hodin neúčelné práce a objemu fixních nákladů připadajících na jednu hodinu práce při plném využití kapacity;
- **metoda tří odchylek** – je kombinací metody dvou a čtyř odchylek, obvykle spojuje výkonnostní a účinnostní odchylku jako odchylku způsobenou neproduktivní činností.

*Schéma č. 3 – Vyjádření vztahů mezi odchylkami*

Metoda		Označení odchylky			
jedné odchylky		globální (úhrnná, celková)			
dvou odchylek		spotřební		objemová	
čtyř odchylek		rozpočtová	výkonnostní		účinnostní    kapacitní
	1. varianta	spotřební		účinnostní	kapacitní
tří odchylek	2. varianta	rozpočtová	účinnostní (výkonnostní) v širším pojetí		kapacitní
	3. varianta	rozpočtová	výkonnostní		objemová

*Zdroj: LAZAR J., Manažerské účetnictví, kontrola a řízení nákladů v praxi, s. 129*

Používání metody tří a čtyř odchylek má přímý vztah k určení odpovědnosti za vznik odchylky. Rozpočtová odchylka se vztahuje k celkové činnosti a odpovídá za ni útvar, ve kterém odchylka vzniká. Výkonnostní a účinnostní odchylka souvisí s neproduktivním využitím kapacity, odpovědnost se určuje individuálně. Kapacitní odchylka je vztažena k fixním nákladům, za které odpovídá vedení závodu, prodejní oddělení, vedení výroby apod. Vedení podniku se zpravidla zaměřuje na relativně stabilizované využití kapacity a odchylky u fixních nákladů, pozornost výkonných útvarů se věnuje variabilním nákladům.

### 3.8 Plánování nákladů

Plánování je rozhodovací proces složený z navrhování, hodnocení, výběru cílů a příslušných projektů k jejich dosažení. Plánování nákladů je součástí ročního finančního plánu. Není pouhým odrazem skutečnosti, ale aktivně působí na jejich snižování. K tomu lze využít optimalizační nákladové modely, např. outsourcing, franchising, insourcing a offshoring [8, s. 96].

Náklady se mohou plánovat pomocí globálních a podrobných metod. Globální metody vycházejí ze základních vztahů v ekonomice podniku s využitím nákladových funkcí. Podrobné metody čerpají informace v detailních podkladech, např. v operativním plánu výroby, normách spotřeby, limitech apod. Mezi podrobné metody patří rozpočty a kalkulace.

Plány a rozpočty jsou základními nástroji řízení a plní funkce [4, s. 230]:

- koordinační – koordinace dílčích částí je nutná k dosažení nejlepších výsledků za podnik jako celek;
- motivační – rozpočty motivují managery ke splnění úkolů a slouží jako podklad k hmotné zainteresovanosti;
- kontrolní – kontrola plnění rozpočtů je důležitou součástí fungování systému plánů a rozpočtů, poskytuje informace o jejich plnění.

Při sestavování návrhu plánu se nejprve vypracují rozpočty středisek hlavní výroby, pomocné a obslužné výroby a rozpočty režijních středisek. Navrhované náklady v členění na přímé a režijní se sumarizují do položek prvotních nákladových druhů. V těch je sestavován plán výnosů, nákladů a výsledku hospodaření. Navrhovaný plán musí být schválen vedením podniku. Následuje druhá fáze plánování, tj. transformace ve střediscích prvotních nákladových druhů do nákladů jednicových a režijních, doplňují se také náklady druhotné. Plánování jednicových nákladů vychází z plánovaného objemu a struktury výkonů, jejich cen a tarifů [8, s. 97].

Předmětem finanční kontroly plánu je jeho porovnání se skutečností za sledované i kumulované období, analýza rozdílů a poskytování informací pro navrhovaná opatření ke splnění plánovaných cílů. Kontrola by měla odchylky řešit okamžitě, hledět dopředu,



analyzovat strategicky významné položky, při hodnocení závisle proměnných přihlížet ke skutečnému vývoji nezávisle proměnných, prověřovat hospodárnost, usilovat o objektivnost a srozumitelnost, doporučit kroky k nápravě [12, s. 200].

V plánování a kontrole nákladů se obvykle používá tzv. metoda standardních (normovaných) nákladů. Standardní nákladová položka vzniká součinem naturální normy spotřeby výrobního činitele a předem stanovených nákladů za jednotku při plánovaném objemu výkonů. Standardní náklady se používají v kalkulacích a rozpočtech středisek. Zjišťováním odchylek, tj. úspor nebo překročení, skutečných nákladů od standardních, se měří výkonnost středisek.

### **3.9 Controlling a reporting**

Nově se v manažerské praxi používá controllingový informační systém. Controlling je nástroj řízení, který podporuje rozhodování. Controlling je také metoda, jejímž smyslem je řízení pomocí neustálého a systematického porovnávání skutečnosti a předem stanoveného stavu podnikatelského procesu, vyhodnocování odchylek, zjištění příčin a navrhování opatření k nápravě [1, s. 10].

Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační datové základny tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků [16, s. 28].

Cílem informací controllingu je komplexní zachycení nejdůležitějších událostí. Systém hodnocení by měl zahrnovat všechny oblasti podniku, měl by používat objektivní a jednoznačné principy vyhodnocování.

Mezi hlavní úkoly controllingu patří [7, s. 35]:

- plánování stanovených cílů;
- kontrola – porovnávání plánovaných a skutečných hodnot, analýza odchylek;
- řízení a provádění opravných opatření.

Důležitou částí controllingu je reporting, tj. komplexní systém ukazatelů a informací vyhodnocující vývoj podniku, jeho dílčích částí, a to z různých pohledů nezbytných pro řízení. Výkazy musí mít uspořádanou strukturu podle potřeb uživatelů. Měly by být srozumitelné, přehledné, přiměřeně podrobné a vyhodnocující pouze ovlivnitelné veličiny. Obsah, úprava a četnost zpracování reportů závisí na potřebách konkrétního podniku.

Reporting se rozděluje na standardní a mimořádný. Standardní reporty jsou vyhotovované v pravidelných intervalech a mají předem stanovenou strukturu. Nejvíce využívané je měsíční a čtvrtletní zpracování. Mimořádné reporty se vyhotovují na požádání, jde o mimořádné analýzy. Ve výkazech se obvykle porovnávají plánované a skutečné hodnoty běžného i kumulovaného období, skutečné hodnoty současného a minulého roku, výpočet konečných očekávaných hodnot běžného roku a jejich porovnání s plánovanými hodnotami.

## **4 Stručná charakteristika výrobně ekonomických podmínek konkrétního podniku**

### **4.1 Základní údaje**

Česká pošta, s. p., byla založena Ministerstvem hospodářství České republiky v souladu se zákonem č. 77/1997 Sb., o státním podniku, 1. 1. 1993. Vznik je potvrzen zápisem do Obchodního rejstříku vedeného Obvodním soudem pro Prahu 1, číslo vložky 7565. Funkci zakladatele podniku jménem státu vykonává Ministerstvo vnitra. Český telekomunikační úřad reguluje rozsah základních poštovních služeb a provádí cenovou regulaci zásilek do zahraničí. Cenová regulace vybraných tuzemských zásilek je v kompetenci Ministerstva financí [17].

Česká pošta, s. p., je držitelem poštovní licence. Ta uděluje výlučné oprávnění v dodávání listovních zásilek s hmotností nižší než 50 g a s cenou nižší než 18 Kč. České poště, s. p., jsou stanoveny základní kvalitativní povinnosti, např. zajištění dostupnosti základních služeb po celém území České republiky, způsob dodávání adresátům, rychlost přepravy a vyřizování reklamací.

Posláním České pošty, s. p., je být důvěryhodným poskytovatelem kvalitních služeb v oblasti zprostředkování plateb, zboží a informací tradičními i elektronickými formami. Česká pošta, s. p., zajišťuje poskytování univerzálních poštovních služeb a usiluje o jejich efektivní zajištění [17].

Ve své další činnosti reaguje na klíčové trendy ovlivňující trh a konkurenční prostředí. Výzvy, kterým dnes čelí a na jejichž dopady musí být připravena, jsou nové technologie, změna komunikace způsobená rozvojem internetu, měnící se potřeby zákazníků a postupná liberalizace poštovních služeb [18].

### **4.2 Předmět činnosti**

Hlavním předmětem činnosti podniku je provozování tuzemských a zahraničních poštovních služeb. Základní struktura poskytovaných služeb se rozděluje na povinné a nepovinné služby. Povinné služby zahrnují zásilky (obyčejné, doporučené a cenné), poukázky (hotovost – účet, hotovost – hotovost) a obstaravatelské služby (důchody

a rozhlasové a televizní poplatky). Do nepovinných poštovních služeb patří obchodní balík, EMS, zásilkový balík a obchodní psaní. Z nepovinných obstaravatelských služeb jsou nejvíce rozšířeny služby SIPO, sázkové hry, loterie, bankovní služby, prodej kolků a dálničních nálepek.

Pro udržení a zvýšení tržního podílu v oblasti tradičních služeb ČP investuje zejména do rozvoje doplňkových služeb souvisejících s podáním, sledováním i doručováním zásilek. K těmto službám patří elektronická forma přebírání dat, informace pro sledování zásilek a SMS avizování doručení zásilek.

Jednou z klíčových priorit z hlediska dalšího vývoje je pro ČP rozvoj portfolia elektronických služeb. Tyto služby doplňují a částečně nahrazují stagnující tradiční služby. Nejvíce využívané elektronické služby jsou veřejná a kvalifikovaná certifikační autorita, PostSignum, centrální adresa a od roku 2009 nové služby eSIPO, Podání Online a Časové razítko.

Česká pošta, s. p., je partnerem státu v oblasti rozvoje elektronické komunikace občana se státní správou. Podílí se na provozu a rozvoji sítě Czech POINT. Největší zájem je o výpisy z rejstříku trestů, katastru nemovitostí, obchodního rejstříku a bodového hodnocení řidičů. Služby Czech POINT k 1. 10. 2010 poskytuje 903 pošt a 1581 přepážek, z toho v Regionu Východní Čechy 92 pošt a 172 přepážek. Nově začala Česká pošta, s. p., nabízet ověřování pravosti podpisů a listin.

Česká pošta, s. p., se stala provozovatelem datových sítí Ministerstva vnitra a Policie ČR a Informačního systému datových schránek. V rámci sdíleného centra služeb poskytuje profesionální komunikační služby, zejména bezpečný přístup k internetu, přístup subjektů Komunikační infrastruktury veřejné správy do zákaznické sítě přes internet, služby přístupu do sítě EU S-Testa, propojení s jinými subjekty veřejné správy, služby elektronické pošty a další. V roce 2009 byly tyto služby poskytovány pro 11 ministerstev, Úřad vlády ČR a dalších 23 úřadů a státních organizací. Od listopadu 2009 se rozběhl ostrý provoz Informačního systému datových schránek. V roce 2009 bylo zřízeno 336 tisíc datových schránek a bylo odesláno 2 624 tisíc datových zpráv. V roce 2010 se měsíčně pošle přibližně 2 200 tisíc datových zpráv. ČP se úspěšně účastnila výběrového řízení na zabezpečení Sčítání lidu, domů a bytů, které proběhne v roce 2011 [17].

### **4.3 Organizační struktura**

Vrcholové vedení České pošty, s. p., tvoří generální ředitel a dozorčí rada. Generální ředitel řídí činnost podniku, jedná jeho jménem a rozhoduje o všech záležitostech, pokud nejsou zákonem vyhrazeny do působnosti zakladatele. Dozorčí rada má dvanáct členů a dohlíží na činnost generálního ředitele a uskutečňování podnikatelských záměrů.

Organizační strukturu k 1. 10. 2010 tvoří pět divizí řízených vrchními řediteli. Jsou to divize korporátní služby a řízení zdrojů, divize finance a legislativa, divize obchod a marketing, divize správy majetku a divize poštovní provoz a logistika. Kancelář generálního ředitele, odbor komunikace, interní audit, ombudsman a sekce bezpečnost jsou přímo podřízené generálnímu řediteli. Organizační struktura ČP je graficky znázorněna v příloze č. 1.

Jednotlivé divize se dělí na sekce, úseky, odbory a oddělení. Divizi poštovní provoz a logistika tvoří Úsek logistika, Sekce rozvoj a provoz sítě, Sekce provoz peněžních služeb, Sekce podpora logistiky a osm Regionů (Střední Čechy, Jižní Čechy, Západní Čechy, Severní Čechy, Východní Čechy, Jižní Morava, Severní Morava a Praha). Region se skládá z provozu regionu, obchodu regionu, odboru aliančních partnerů a provozoven typu pošta. Regionem Východní Čechy je řízeno 455 pošt, z toho 8 obvodních, 53 samostatných, 52 řídicích a 342 satelitních.

### **4.4 Finanční ukazatele**

Česká pošta, s. p., dosahuje i přes složitou ekonomickou situaci uspokojivých hospodářských výsledků. Data v následujících tabulkách a grafech za sledované období 2005 – 2009 prokazují dobrou finanční pozici a celkovou stabilitu podniku [17, 18, 19, 20].

Hospodářský výsledek je výrazně nižší v letech 2006 a 2008 z důvodu opravných zúčtování, a tím ovlivňuje další vypočtené ukazatele rentability (výnosnosti). Ostatní základní hospodářské ukazatele jsou ve sledovaném období srovnatelné.

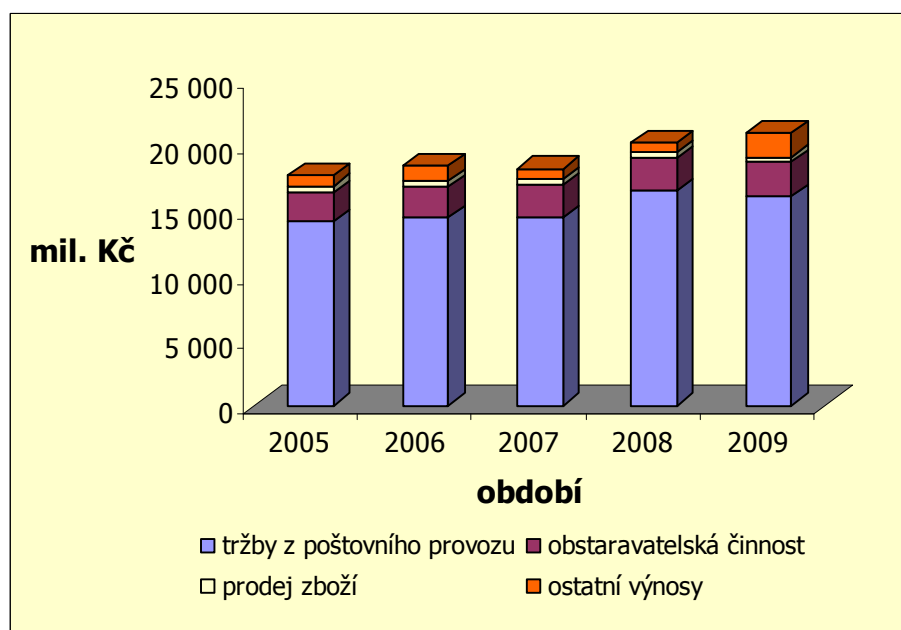
**Tabulka č. 1 – Základní hospodářské ukazatele**

Ukazatel	2005	2006	2007	2008	2009
Aktiva (mil. Kč)	16 956	22 412	22 388	22 442	22 726
Vlastní kapitál (mil. Kč)	9 071	9 173	9 683	9 630	9 979
Tržby za prodej vl. výrobků a služeb (mil. Kč)	16 601	16 758	16 947	19 254	19 627
Zisk před zdaněním (mil. Kč)	921	331	795	365	661
Čistý zisk (mil. Kč)	667	248	653	293	554
Počet zaměstnanců	38 290	37 200	37 008	36 332	34 948
Průměrná mzda (Kč)	15 563	16 584	17 452	20 565	21 500
Zisk před zdaněním / tržby (Kč)	54,55	1,98	4,69	1,90	3,37
Zisk před zdaněním / aktiva (Kč)	5,43	1,48	3,55	1,63	2,91
Zisk před zdaněním / zaměstnanci (Kč)	24 045	8 902	21 469	10 058	18 923

Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009

Pozn.: vlastní zpracování

**Graf č. 2 – Výnosy 2005 – 2009**



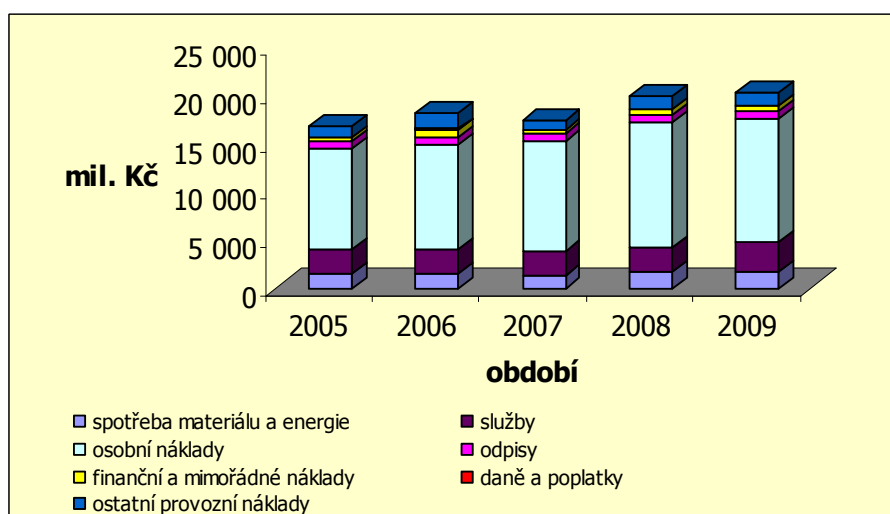
Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009

Pozn.: vlastní zpracování

Výnosy z provozní činnosti dosahují hodnoty 20 miliard Kč ročně. Trend poklesu objemu listovních zásilek se daří kompenzovat z větší části výnosy z balíkových služeb a rozvojem nových služeb, např. Informační systém datových schránek a Správa komunikační infrastruktury Ministerstva vnitra. Tyto nové služby však způsobují značný nárůst provozních nákladů. Citelný pokles výnosů tržeb z poštovního provozu pokračuje i v prvním pololetí 2010.

V oblasti nákladů jsou dominantní položkou osobní náklady. Velký nárůst mzdových nákladů v roce 2008 byl způsoben změnou zásad odměňování. V roce 2008 byla realizována rozsáhlá změna organizační struktury a racionalizace se snížením počtu pracovních míst s vazbou na odstupné. Náklady služeb dosahují ve sledovaném období shodné výše, spotřeba materiálu a energie se zvyšovala úměrně růstu cen pohonných hmot a energií.

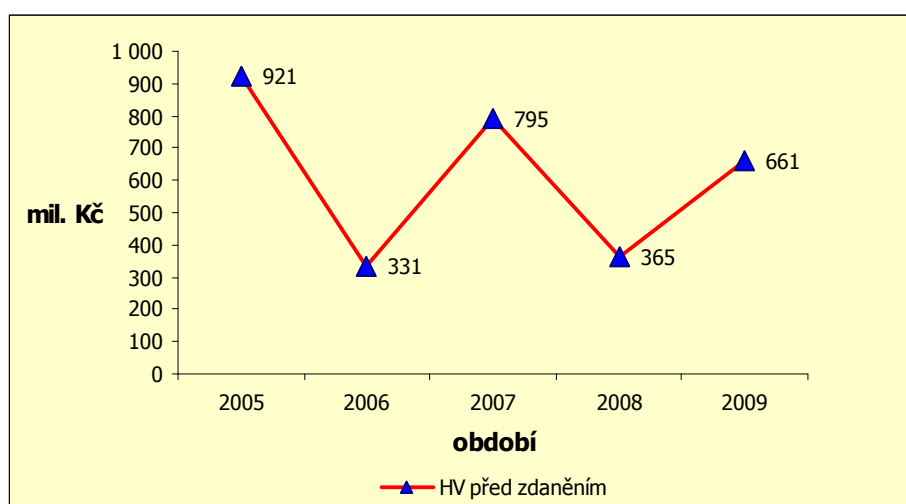
**Graf č. 3 – Náklady 2005 – 2009**



Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009

Pozn.: vlastní zpracování

**Graf č. 4 – Zisk před zdaněním 2005 – 2009**



Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009

Pozn.: vlastní zpracování

Hospodářský výsledek výrazně poklesl v roce 2006 a 2008, kdy byly provedeny mimořádné účetní operace. Hlavním cílem oprav bylo zvýšení přesnosti vykazování výsledků z pohledu časové souvislosti mezi náklady a výnosy. V roce 2006 se změna týkala výnosů z výplatních strojů, kdy okamžikem výnosu není den přijetí platby od zákazníka, ale den čerpání nastaveného kreditu. Tyto mimořádné operace způsobily snížení zisku cca o 600 mil. Kč [31, s. 26]. Výsledky roku 2008 ovlivnila změna časového rozlišení odměny za poskytnuté obstaravatelské služby vztahující se k předchozím obdobím. Touto změnou byl snížen zisk cca o 400 mil. Kč.

**Tabulka č. 2 – Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku (mil. Kč)**

Ukazatel	2005	2006	2007	2008	2009
Náklady celkem	16 786	18 138	17 392	19 803	20 297
Výnosy celkem	17 707	18 469	18 187	20 168	20 958
HV před zdaněním	921	331	795	365	661
HV po zdanění (čistý zisk)	667	248	653	293	554
<i>Vybrané náklady:</i>					
Spotřeba mat. a energie	1 431	1 389	1 344	1 589	1 665
Služby	2 599	2 586	2 531	2 540	3 059
Osobní náklady	10 392	10 781	11 248	13 081	12 895
Odpisy	816	790	778	688	707
Finanční a mimořádné náklady	291	892	452	592	557
Daně a poplatky	29	32	55	63	67
		<b>2006/2005</b>	<b>2007/2006</b>	<b>2008/2007</b>	<b>2009/2008</b>
Náklady celkem	x	108,05	95,89	113,86	102,49
Výnosy celkem	x	104,30	98,47	110,89	103,92
HV před zdaněním	x	35,97	239,92	45,94	181,10
HV po zdanění (čistý zisk)	x	37,13	263,54	44,90	189,08
<i>Vybrané náklady</i>					
Spotřeba mat. a energie	x	0,97	0,97	1,18	1,05
Služby	x	1,00	0,98	1,00	1,20
Osobní náklady	x	1,04	1,04	1,16	0,99
Odpisy	x	0,97	0,98	0,88	1,03
Finanční a mimořádné náklady	x	3,06	0,51	1,31	0,94
Daně a poplatky	x	1,10	1,75	1,14	1,06

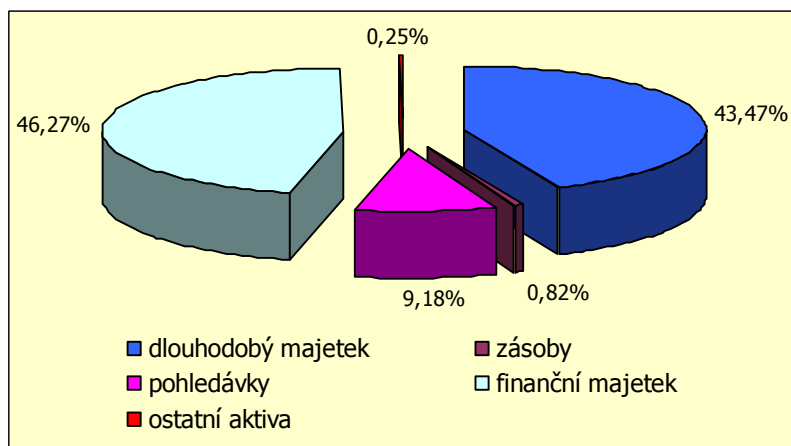
*Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009*

*Pozn.: vlastní zpracování*



Následující grafy znázorňují skladbu aktiv a pasiv rozvahy k 31. 12. 2009:

**Graf č. 5 – Struktura aktiv k 31. 12. 2009**

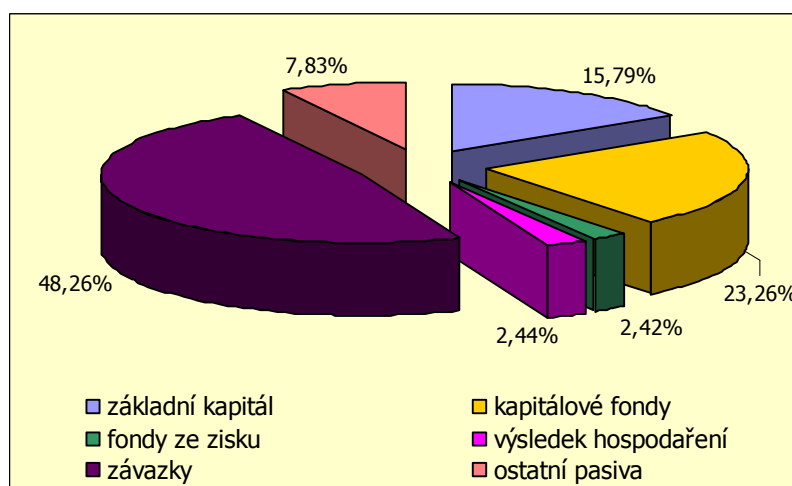


Zdroj: Výroční zpráva 2009

Pozn.: vlastní zpracování

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (9 880 mil. Kč) a finanční majetek (10 516 mil. Kč) tvoří 90 % celkových aktiv. Z dlouhodobého majetku jsou to stavby, dopravní prostředky, stroje a zařízení. Finanční majetek je složen z prostředků soustavy běžných účtů a účtů svěřených prostředků, termínovaných vkladů s krátkodobou splatností a krátkodobých cenných papírů. Ostatní položky aktiv tvoří pohledávky, zásoby a náklady příštích období, tj. nájemné placené předem.

**Graf č. 6 – Struktura pasiv k 31. 12. 2009**



Zdroj: Výroční zpráva 2009

Pozn.: vlastní zpracování

Závazky ve výši 10 967 mil. Kč jsou největší položkou pasiv. Vlastní kapitál ve výši 9 979 mil. Kč tvoří základní kapitál (3 588 mil. Kč), ostatní kapitálové fondy (5 286 mil. Kč), rezervní a ostatní fondy ze zisku (551 mil. Kč) a výsledek hospodaření běžného účetního období (554 mil. Kč). Rezervní fond je postupně tvořen přidělem z čistého zisku až do výše 10 % základního kapitálu. Fond kulturních a sociálních potřeb je ve výši 192 mil. Kč. Ostatní pasiva zahrnují časově rozlišené odměny za obstaravatelské služby a předem přijaté výplatné za nastavení dálkového kreditování výplatních strojů.

V roce 2009 proběhly v České poště, s. p., další organizační změny, jejichž cílem bylo snížení počtu stupňů řízení. V měsících červnu, červenci a září došlo k postupné racionalizaci pracovních míst. Celkový počet zaměstnanců se snížil o více jak 500 přepočtených osob. Od 1. dubna 2008 byl realizován nový způsob odměňování. Ten způsobil výrazný nárůst průměrné mzdy. Další příjmy zaměstnanců nad rámec mzdy zahrnují finanční příspěvky na penzijní připojištění, životní pojištění, stravování, rekreaci, kulturu a tělovýchovu. Průměrná výše těchto příjmů je 1 264 Kč na zaměstnance a měsíc. Uvedené zaměstnanecké výhody jsou hrazeny ze sociálních nákladů a Fondu kulturních a sociálních potřeb.

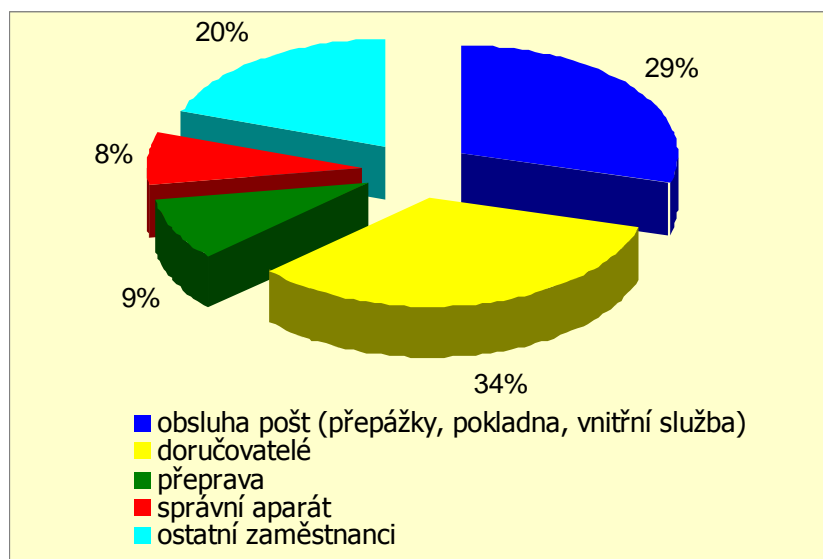
**Tabulka č. 3 – Počet zaměstnanců a průměrná mzda 2005 – 2009**

Ukazatel	2005	2006	2007	2008	2009
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	38 290	37 200	37 008	36 332	34 948
Průměrná mzda (Kč)	15 563	16 584	17 452	20 565	21 500
řetězový index (%)		<b>2006/2005</b>	<b>2007/2006</b>	<b>2008/2007</b>	<b>2009/2008</b>
Průměrný přepočtený počet zaměstnanců	x	97,15	99,48	98,17	96,19
Průměrná mzda	x	106,56	105,23	117,84	104,55

Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009

Pozn.: vlastní zpracování

**Graf č. 7 – Skladba zaměstnanců ČP v roce 2009**



*Zdroj: Výroční zprávy 2005 – 2009*

*Pozn.: vlastní zpracování*

K 31. 12. 2009 bylo v České poště, s. p., zaměstnáno 34 948 zaměstnanců. Největší zastoupení mělo 11 558 doručovatelů a 10 262 pracovníků obsluhy pošt. Správní aparát je složen z 2 735 zaměstnanců. Do kategorie ostatních zaměstnanců patří pracovníci dopravy, výpočetní techniky a obslužných pracovišť.

## 5 Vlastní rozbor

### 5.1 Účetnictví České pošty, s. p.

Účetnictví ČP se řídí platnými právními normami. Mezi základní právní normy patří především zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., vyhláška č. 500/2002 Sb., České účetní standardy pro účetní jednotky, jednotlivé daňové zákony a nižší právní normy, které upravují daňovou soustavu České republiky a povinnosti vedení daňové evidence pro jednotlivé druhy přímých i nepřímých daní.

Evidenci a kontrolu nákladů určuje Směrnice Vnitropodniková pravidla controllingu, cen a kalkulací [21]. Účelem této směrnice je vytvoření jednotného ekonomického prostředí pro vnitropodnikové řízení ekonomiky, ve kterém lze plánovat, získávat relevantní informace a provádět hodnocení s použitím navzájem kompatibilních postupů a metod. Směrnice upravuje základní postupy v oblastech controllingu, řízení cen a kalkulace nákladů procesů a produktů.

Účetnictví ČP je zpracováváno v programu SAP R/3, verze 4.7, v modulech:

- finanční účetnictví (FI);
- dlouhodobý majetek (AA);
- materiálové hospodářství (MM);
- skladové hospodářství (WM);
- prodej a distribuce (SD);
- treasury a cash management (TR–CM);
- personalistika (HR);
- vnitropodnikové účetnictví (CO).

Pro řízení a kontrolu nákladů jsou nejdůležitější moduly finančního a vnitropodnikového účetnictví. Finanční účetnictví zahrnuje účtování v hlavní knize, účtování pohledávek a závazků, upomínání a penalizace, platební styk, závěrkové práce a výkaznictví. Modul vnitropodnikového účetnictví (CO) je propojen s ostatními moduly, a tím poskytuje kompletní informace pro ekonomické řízení firmy včetně identifikace odchylek.

Vnitropodnikové účetnictví zahrnuje:

- účetnictví nákladových druhů;
- účetnictví nákladových středisek;
- účetnictví profit center;
- vnitropodnikové zakázky;
- kalkulace;
- plánování;
- výkaznictví.

Důležitým nástrojem pro vnitropodnikové řízení ekonomiky je controlling. Controllingový systém vyžaduje vzhledem k rozsahu ČP základní specializaci, spočívající v orientaci na tyto oblasti vnitropodnikového řízení ekonomiky:

**finanční controlling** – předmětem finančního controllingu je sledování jednotlivých nákladových a výnosových druhů s ohledem na odpovědnostní hledisko kompetentních cost managerů (resp. odborných útvarů) při využití systému jednotlivých nákladových středisek;

**procesně–produktový controlling** – vychází z metody Activity Based Costing, umožňující adresné přiřazení nákladů jednotlivým činnostem (procesům) a ty pak produktům a službám. Poskytuje výstupy pro interní i externí účely pro potřeby kapacitních a cenových rozhodnutí;

**personální controlling** – řeší oblast plánování lidských zdrojů, jejich optimálního využívání, sledování efektivity vynakládaných mzdových prostředků a také prostředků na zajištění pracovních podmínek a kvalifikační úrovně zaměstnanců;

**investiční controlling** – úkolem je systematické plánování, kontrola a reporting investic. Podstatnou součástí investičního controllingu je také sledování efektivity prostředků vynakládaných na investice, sledování oprávněnosti jejich čerpání a kalkulace odpisů;

**projektový controlling** – jedná se o systém ekonomického řízení, který svou strukturou a funkcí podporuje realizaci podnikových činností formou projektů (zakázek). Systémem ekonomického řízení je myšlena oblast plánování, monitorování, analýzy a hodnocení podnikových činností s cílem zvyšovat jejich produktivitu, zdokonalovat motivaci a upevňovat adresnou zodpovědnost.

### 5.1.1 Činnosti a nákladová střediska

Náklady se důsledně účtují na činnost, kterou byly tyto náklady vyvolány, a přiřazují se příslušnému nákladovému středisku, kterého se čerpání nákladů účelově týká. Účtování na činnosti je realizováno účtováním všech nákladů na nákladová střediska s indikací činnosti vnitropodnikového účetnictví [22]. Činnost je označena posledními dvěma místy v desetimístném číselném označení nákladového střediska.

Činnosti v ČP se rozdělují na:

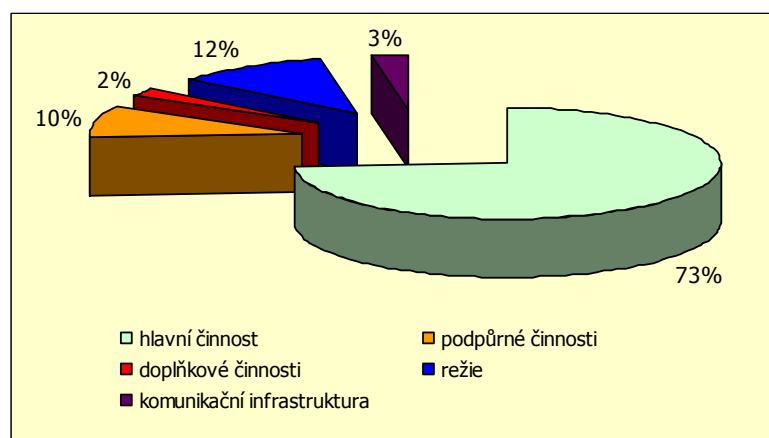
- hlavní (pošta a přeprava);
- podpůrné (doprava, výpočetní technika, správa budov, odbytová a zásobovací činnost, komunikační infrastruktura);
- doplňkové (Postservis, bytové hospodářství, ubytovací a rekreační činnost);
- režie (režie činností a správní režie);
- ostatní (pro mimořádné účetní operace).

Vnitropodniková pravidla přesně definují náklady jednotlivých činností. Pro příklad jsou uvedeny nejdůležitější činnosti:

- **hlavní činnost** – náklady na část technologických procesů přemísťovacích činností spojených s podáním a dodáním, náklady na další produkty poštovního provozu, obstaravatelskou činnost a prodej zboží, náklady na příjem hromadného podání, náklady na provoz vyměňovacích a vyclívacích pošt, náklady mezinárodní přepravní sítě;
- **doprava** – náklady související s pořízením, odpisy, pronájmy, opravami a údržbou silničních vozidel;
- **opravárenství** – náklady související s opravami a údržbou firemních vozidel, dílenských prostor a mycích linek;
- **výpočetní technika** – náklady na pořízení výpočetní techniky, odpisy, spotřebu tabulačního papíru, datových nosičů, barvicích pásek, tonerů, čisticích karet pro snímače, čipových karet a ostatního spotřebního materiálu;
- **komunikační infrastruktura** – náklady na provoz a správu komunikační infrastruktury Ministerstva vnitra ČR a Policie ČR;

- **Postservis** – náklady spojené s poskytováním nadstandardních služeb v oblasti zpracování zásilek, balení jednotlivých zásilek do fólie, obáلكování, vkládání příloh, tisk adresních štítků a tisk dokladů platebního styku;
- **obchodní činnost** – náklady spojené s provozem samostatných obchodních pracovišť zabývajících se nákupem a prodejem zboží;
- **odbytová a zásobovací činnost** – náklady spojené s provozem centrálních skladů a zásobováním provozoven;
- **režie činností** – náklady spojené s řízením, provozem a správou, které nelze přiřadit přímo ke konkrétní činnosti.

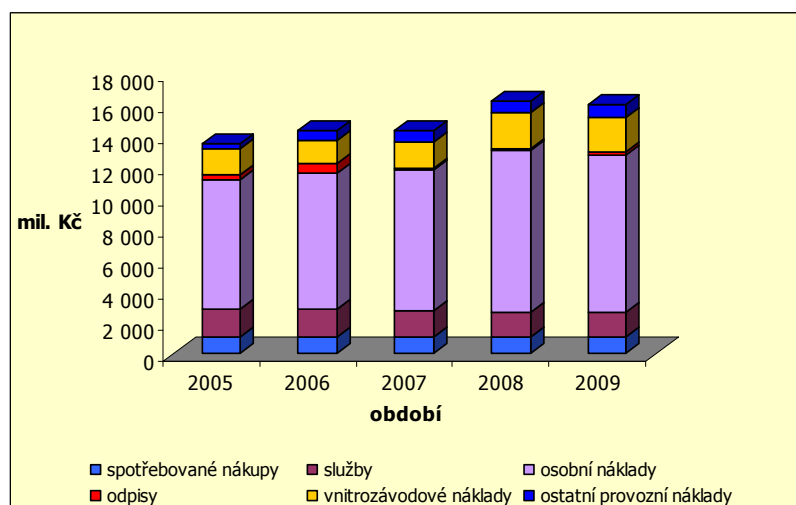
**Graf č. 8 – Náklady činností**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

**Graf č. 9 – Náklady hlavní činnosti**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

Náklady hlavní činnosti tvoří 73 % nákladů České pošty, s. p. Ve sledovaném období došlo k nárůstu celkových nákladů zvýšením osobních a vnitrozávodových nákladů. Osobní náklady vzrostly v roce 2008 a 2009 vlivem úpravy mzdového systému, v roce 2008 byly vysoké náklady na odstupné spojené s rozsáhlou úpravou organizační struktury. Vnitrozávodové náklady tvoří náklady na centrální úlohy, zpracování a tisk poukázek, SIPO a důchodů. Významnou položkou vnitrozávodových nákladů jsou také náklady dopravného a výpočetní techniky. Od roku 2008 jsou nově vnitropodnikově rozúčtovány náklady budov a objektů. V roce 2008 a 2009 poklesly náklady na služby, zejména náklady na opravy a udržování, ostraha objektů a přepravy hotovostí. V prvních dvou letech sledovaného období byly vyšší odpisy budov a zvláštních technických zařízení. Výše ostatních nákladů hlavní činnosti je téměř shodná.

Náklady se sledují na nákladových střediscích (NS). Nákladová střediska jsou založena na úrovni provozoven (pošta, SPU, dopravní středisko, Postservis). Na úrovni regionu jsou založena střediska pro dočasné účtování (středisko nerozúčtované), účtování dohadných položek, účtování stanovených nákladů (SEI středisko) a střediska pro plánování. Pro účtování nákladů na přepravní síť jsou založena zvláštní střediska (Poštovní kurzy, Mezinárodní přepravní síť). Nákladová střediska ve správě jsou zakládána dle organizační struktury zásadně na úrovni odborů. U organizačních jednotek s odlišnou náplní práce, kdy je třeba s příslušnými náklady pracovat v oblasti kalkulací jiným způsobem (alokace na konkrétní procesy a produkty), se zakládají střediska na nižších úrovních. Pro potřeby kalkulací jsou založena produktová nákladová střediska. Na těchto střediscích se evidují náklady centrálně zpracovávaných produktů.

Na střediska hlavní činnosti a doplňkových činností se účtují externí výnosy a jejich odpovídající náklady. Střediska podpůrných činností se využívají k vnitropodnikovému zúčtování a převodu nákladů do hlavní činnosti. Jejich hlavní náplní je servis pro hlavní činnost, přebytečná kapacita středisek se využívá pro externí výkony.

Kompletní přehled činností a vybraných nákladových středisek je uveden v Příloze č. 2 a 3.



## 5.1.2 Náklady

Cílem evidence nákladů je přiřazení nákladů činnostem a střediskům, kde jsou náklady vyvolány a spotřebovány [21]. Náklady se účtují přímo nebo nepřímo pomocí druhotného okruhu účtování.

Prvotní náklady se účtují přímo nákladovému středisku v modulu finanční účetnictví. Rozúčtování nákladů společných pro více středisek, u kterých není možno provést jednoznačnou specifikaci, se provádí podle stanoveného klíče (statistického ukazatele), např. podle:

- poměru podlahových ploch – služby spojené s užíváním prostor (úklid, ostraha, energie, opravy a udržování);
- počtu osob – vodné, stočné;
- počtu odebraných obědů – příspěvek na závodní stravování;
- počtu telefonních poboček – vyúčtování telefonních poplatků.

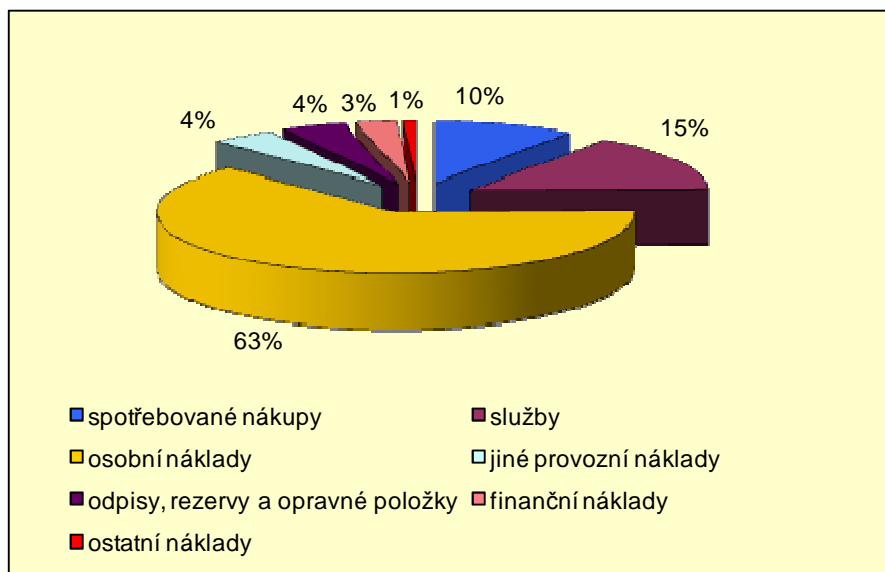
Druhotný okruh účtování nákladů se používá pro zúčtování vnitropodnikových výkonů, vytvořených a spotřebovaných uvnitř podniku. Tím se získá kompletní informace o rentabilitě podpůrných středisek. Druhotné účty také slouží k zachycení výkonů poskytujícího NS ostatním střediskům, k převodu nákladů do hlavní činnosti, k přímé alokaci nákladů na procesy a produkty. Zvláštním druhem vnitropodnikového zúčtování jsou tzv. sekundární účty, které slouží k rozúčtování nákladů spojených s provozem budov.

## 5.1.3 Rozdělení nákladů České pošty, s. p.

### Druhovému členění nákladů

Druhovému skladbě nákladů je ovlivněna specifičností České pošty, s. p., tj. vysokým podílem lidské práce. Proto největší podíl celkových nákladů připadá na osobní náklady, které tvoří 63 % celkových nákladů. Dalšími významnými položkami jsou služby (15 %) a spotřebované nákupy (10 %). Odpisy a ostatní provozní náklady tvoří shodně 4 % celkových nákladů.

**Graf č. 10 – Druhové členění nákladů**



*Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3*

*Pozn.: vlastní zpracování*

Spotřebované nákupy jsou složeny ze spotřeby materiálu, spotřeby energií a nákladů na prodané zboží. Spotřeba materiálu tvoří 60 % spotřebovaných nákupů. Mezi významné položky patří spotřeba pohonných hmot a drobného hmotného majetku VT. Následují náklady na materiál VT, tiskopisy, manipulační a provozní techniku, provozní materiál, ceniny, nálepky a drobný hmotný majetek.

Celkové náklady služeb jsou ovlivněny náklady na datové služby a datové schránky. Mezi další důležité náklady služeb patří náklady na mezinárodní listovní zásilky, opravy a udržování, nájemné, telekomunikační poplatky, předzpracování zásilek, úklidové práce, cestovné a náklady na reprezentaci.

Náklady DPH, pojištění majetku, zákonné pojištění vozidel a náhrady za poškozené zásilky patří do jiných provozních nákladů. Finanční náklady zahrnují náklady na prodané cenné papíry a vklady, kurzové ztráty a poplatky za převod hotovostí na účet.

### **Členění nákladů v závislosti na objemu výkonů**

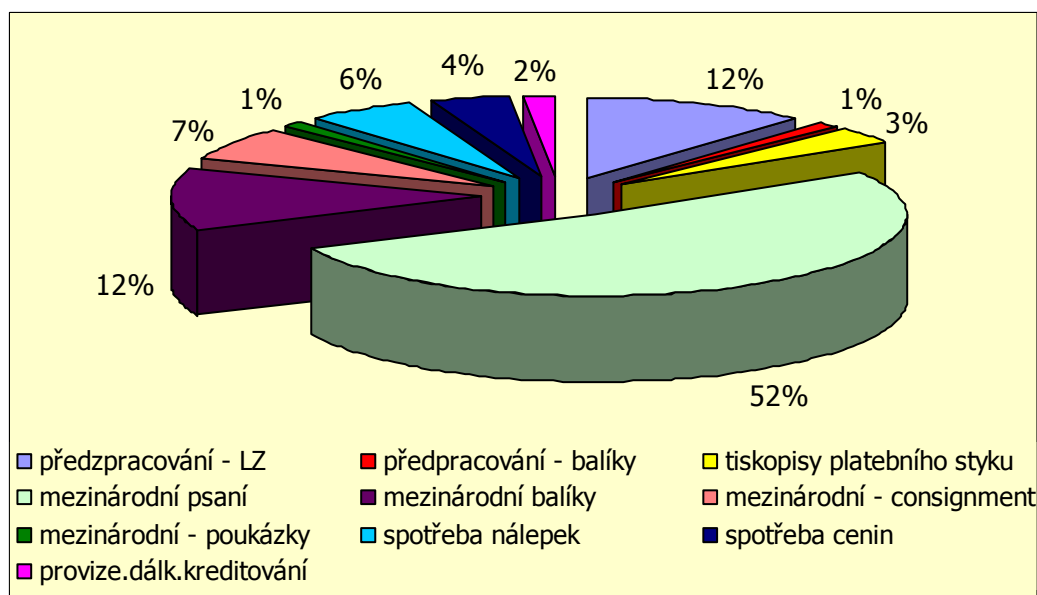
Přímé náklady, které souvisí s konkrétními produkty, tvoří 13 % celkových provozních nákladů. Ostatní náklady mají charakter režijních nákladů.

Přímé náklady se rozdělují do pěti základních skupin:

- náklady na prodané zboží;
- přímé náklady na poštovní provoz;
- přímé náklady na obstaravatelskou činnost;
- přímé náklady na Postservis;
- ostatní přímé náklady.

Pro ČP jsou charakteristické přímé náklady na poštovní provoz, které tvoří 3 % celkových provozních nákladů. Do této skupiny přímých nákladů patří náklady na předzpracování tuzemských zásilek, tiskopisy platebního styku, poplatky mezinárodním poštovním správám za listovní zásilky, balíky, hromadné zásilky, poštovní poukázky a šeky.

**Graf č. 11 – Skladba přímých nákladů na poštovní provoz**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

Ostatní přímé náklady souvisí s doplňkovou a podpůrnou činností ČP. Přímé náklady na obstaravatelskou činnost tvoří náklady na datové schránky, komunikační infrastrukturu, provize kolků a dálničních nálepek. Přímé náklady na Postservis jsou složeny z nákladů na obalový materiál, fólie, obálky, papír tabulační a xerografický. Náklady na výpisy veřejné správy se zahrnují do položky ostatních přímých nákladů.

Nejvyšší položku přímých nákladů tvoří náklady na datové schránky a komunikační infrastrukturu. Druhou nejvyšší položkou jsou náklady na poštovní provoz, zejména náklady na mezinárodní zásilky. Kompletní přehled přímých nákladů obsahuje Příloha č. 4.

### **Odpovědnostní členění nákladů**

Náklady v ČP se podle odpovědnosti rozdělují na úsekové a jednoznačné. Jednoznačné nákladové účty jsou centrálně řízeny cost managerem. Úsekové nákladové účty se používají ve všech liniích a úsecích a jsou řízeny úsekovými managery. Zkrácený seznam jednotlivých účtů je uveden v Příloze č. 5.

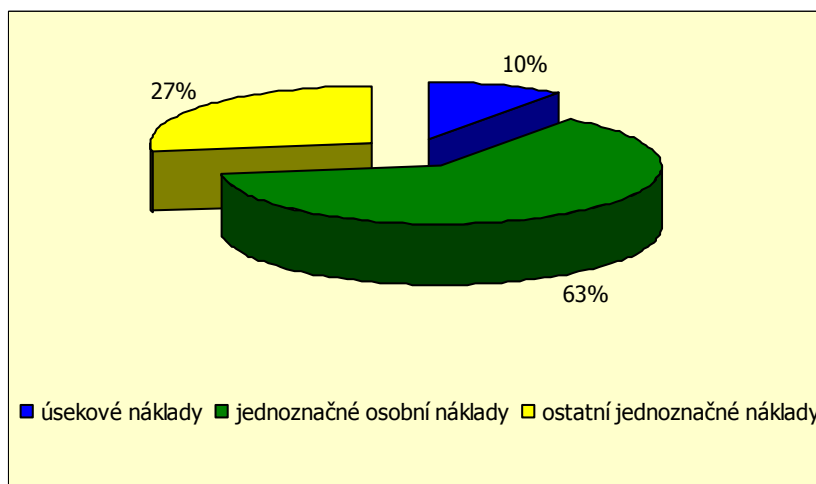
Cost managerovi a úsekovému managerovi jsou stanoveny odpovědnosti při plánování a čerpání nákladů.

**Cost manager** plánuje roční hodnoty nákladového druhu za ČP jako celek a dále provádí rozpis plánovaných hodnot do jednotlivých měsíců a na plánovací střediska. Je odpovědný za vytvoření podmínek a usměrňování vynakládání příslušného nákladového druhu, je tvůrcem firemní politiky (směrnic) o nakládání a hospodaření v konkrétní oblasti související s nákladovým druhem. Kontroluje oprávněnost a účelnost vynakládání finančních prostředků, navrhuje a přijímá opatření ke zvýšení efektivnosti hospodaření v oblasti svěřených nákladových druhů.

**Úsekový manager** plánuje roční hodnoty nákladového druhu za svěřené útvary na plánovací střediska a provádí jejich rozpis do jednotlivých měsíců na základě metodických pokynů. Je odpovědný za vytvoření podmínek a usměrňování vynakládání příslušného nákladového druhu ve svém útvaru. Kontroluje oprávněnost a účelnost vynakládání finančních prostředků, které spotřebovává. Kromě přímé odpovědnosti za svěřené úsekové účty je oprávněn vstupovat do procesu plánování a spotřeby účtů v odpovědnosti cost managera, tj. ve všech fázích je předepsanou formou oponuje a navrhuje změny. Zaměřuje se na osobní náklady, kdy je jeho přímou odpovědností navrhování a optimalizace počtu zaměstnanců, náklady spojené s budovami a s dopravními výkony. Úsekový manager také navrhuje opatření ke zvýšení efektivnosti hospodaření svěřeného útvaru v oblasti svěřených nákladových druhů, posuzuje přiměřenost plánovaných hodnot, resp. vývoje skutečnosti.

V Grafu č. 12 je znázorněn poměr úsekových a jednoznačných nákladů. Úsekové náklady tvoří 10 % celkových nákladů. Největší částí jednoznačných nákladů jsou náklady osobní.

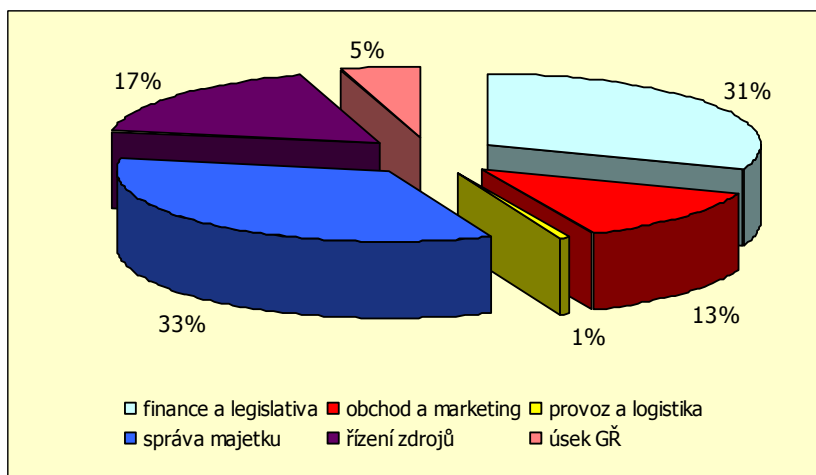
**Graf č. 12 – Rozdělení nákladů podle odpovědnosti**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

**Graf č. 13 – Jednoznačné náklady v odpovědnosti divizí**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

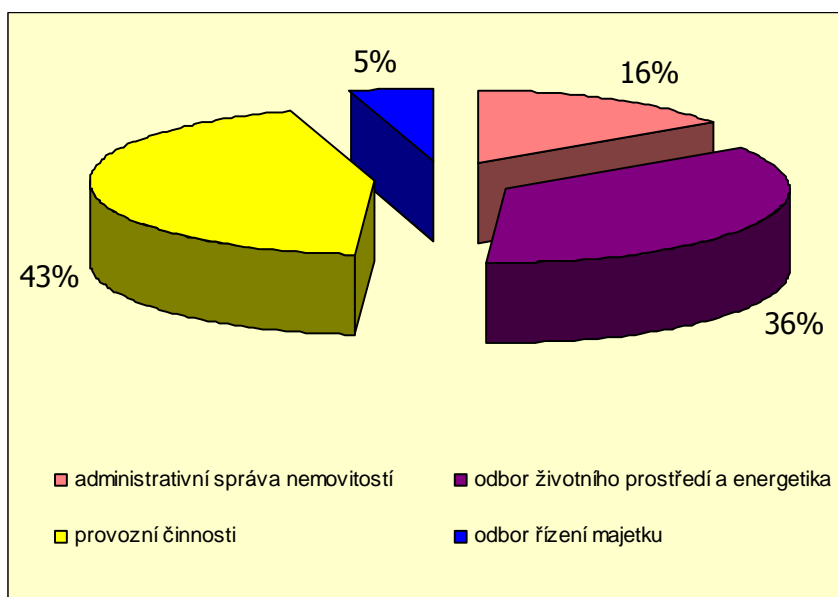
Významnou část jednoznačných nákladů řídí Divize finance a legislativa. Do její odpovědnosti patří řízení a kontrola odpisů, zákonných opravných položek, finančních nákladů a náhrad za poštovní provoz.

Další významnou skupinu jednoznačných nákladů řídí Úsek ICT patřící do Divize korporátní služby a řízení. Jde zejména o náklady na drobný hmotný majetek výpočetní techniky, opravy výpočetní techniky, telekomunikační a datové služby.

Mezi ostatní jednoznačné náklady kontrolované příslušnými cost managery patří náklady na reklamu, předzpracování zásilek a spotřebu propagačního materiálu, řízené Divizí obchod a marketing. V odpovědnosti Divize poštovní provoz a logistika jsou jednoznačné náklady za běžné opravy poštovních vozů, mezinárodní listovní zásilky průvoz a náklady na externí doručování zásilek.

Nejvyšší podíl na řízení jednoznačných nákladů má Divize správa majetku. V následujícím grafu je znázorněna odpovědnost jednotlivých úseků.

**Graf č. 14 – Jednoznačné náklady v odpovědnosti DSM**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3  
Pozn.: vlastní zpracování

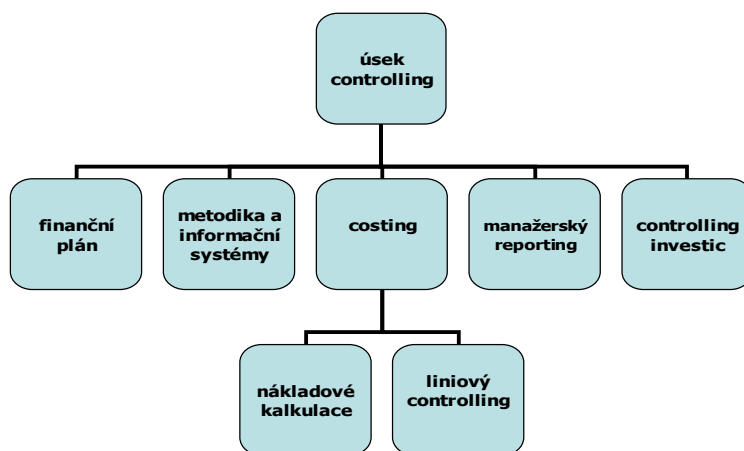
Do odpovědnosti sekce provozní činnosti patří náklady na opravy a udržování majetku, opravy vozidel, spotřeba pohonných hmot, úklidové práce, materiál pro údržbu, silniční daň aj. Odbor životního prostředí a energie řídí náklady na energie, stočné a odvoz odpadu. Odbor administrativní správy nemovitostí kontroluje nájemné, daň z nemovitostí, daň

z převodu nemovitostí a ostatní náklady související se správou budov. Pojištění majetku, zákonné pojištění vozidel a havarijní pojištění jsou v odpovědnosti odboru řízení majetku.

## 5.2 Řízení a plánování provozních nákladů

Hlavní úlohu dohlázele na kontrolu a řízení nákladů má Úsek controlling, který se skládá z několika odborů.

*Schéma č. 4 – Organizační skladba Úseku controlling*



*Pozn.: vlastní zpracování*

K povinnostem jednotlivých odborů patří:

### **Finanční plán**

- řízení a koordinace procesu plánování, tvorba ročního harmonogramu;
- plánování vybraných oblastí výsledovky (nákladové DPH, odpisy, rezervy), rozvahy a cash flow (vč. kontroly a vyhodnocování skutečnosti);
- konsolidace a optimalizace ročního finančního plánu ČP;
- stanovování finančních limitů, vlastní delimitace plánu;
- tvorba střednědobého finančního plánu ČP, vývoj modelu pro střednědobý plán, podpora strategického rozhodování;
- krátkodobé předpovědi (tzv. očekávané skutečnosti) v průběhu roku;
- participace stanovování ekonomických cílů;
- verifikace záměrů veřejných zakázek z pohledu dostatečného krytí plánovanými zdroji.

### **Metodika a informační systémy controllingu**

- metodika modulu CO1;
- údržba kmenových dat SAP R/3, číselníků nákladových středisek a nákladových druhů, údržba hierarchií NS;
- spolupráce na vazbách Work Flow;
- uzávěrky období – generování klíčů, rozúčtování nákladů výpočetní techniky, dopravy a podpůrných činností.

### **Manažerský reporting**

- spěšné hlášení – předběžné výsledky za uplynulý měsíc, sestavení výsledovky a produktové segmentace po regionech;
- měsíční report pro vedení ČP – finální výsledovka, produktová a zákaznická segmentace výnosů;
- reporty pro dozorčí radu a odbory;
- reporty pro cost managery a jednotlivé úseky.

### **Nákladové kalkulace**

- metodika a nastavení modulu CO3, kontrolní mechanismy;
- centrální kalkulace, procesní analýza;
- reporting nákladů produktů a procesů.

### **Liniový controlling**

- spolupráce s regiony a odbornými útvary při sestavování plánu nákladů;
- kontrola a hodnocení čerpání nákladů, porovnání s plánem a skutečností minulého období;
- detailní reporting nákladů;
- kontrola účtování, rozúčtování nákladů na nákladová střediska;
- rozúčtování nákladů v modulu CO3.

### **Controlling investic**

- řízení procesu posuzování, schvalování a zpětného vyhodnocování investičních záměrů, příprava podkladů pro investiční komisi;
- tvorba střednědobého investičního plánu ČP, tvorba a optimalizace ročního investičního plánu ČP;
- zajištění vstupů pro manažerské reporty a finanční plán, rozborová činnost.



Plánovacím procesem ČP se rozumí sled činností, jejichž výsledkem je zpracování plánu na plánovací období. Roční finanční plán (FP) se sestavuje na základě předem stanoveného harmonogramu a ve stanovené formě pro období jednoho kalendářního roku v členění na jednotlivé měsíce. Je projednáván a schvalován vedením ČP a dozorčí radou.

Finanční plán má čtyři základní oblasti:

- obchodní plán;
- plán lidských zdrojů a osobních nákladů;
- plán provozních nákladů;
- plán investic.

Plánovací model používaný do roku 2009 upřednostňoval centrální odpovědnost za náklady prostřednictvím cost managerů. Centrálně bylo řízeno 98 % celkových nákladů a kontrolováno 325 analytických účtů. Výhodou systému byla jednoznačně přiřazená zodpovědnost za každý nákladový druh vždy jednomu cost managerovi a linii. Příslušný cost manager centrálně zajišťoval objednávky a dodávky, zadávací dokumentaci pro veřejné zakázky a smluvní agendu.

Mezi nedostatky používaného systému patřila chybějící pravidla pro čerpání nákladů a uspokojování požadavků spotřebitelů, kteří necítili zodpovědnost za náklady. Chyběla motivace čerpajících útvarů, převažoval formální přístup bez zaměření na optimalizaci a efektivnost spotřeby.

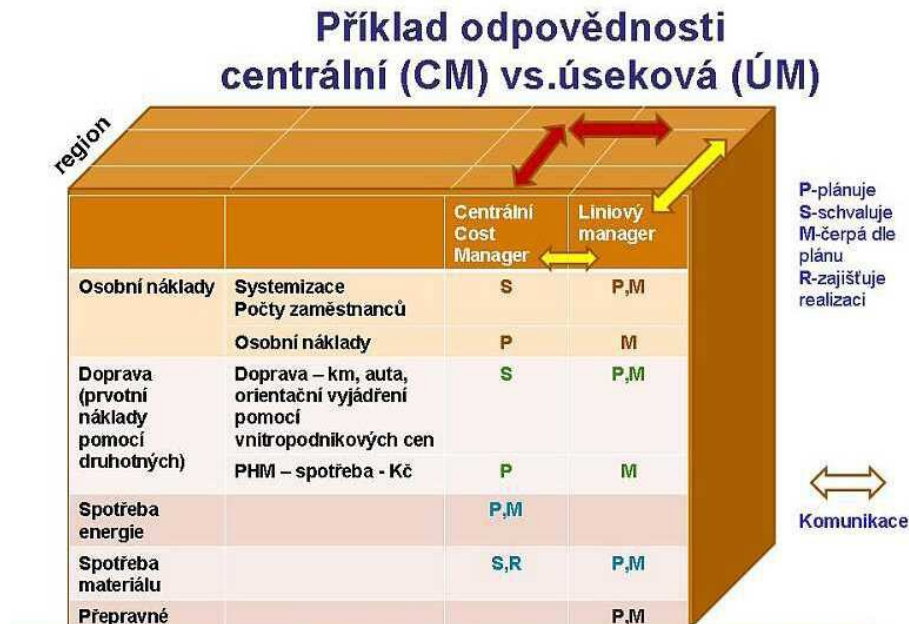
Pro zpracování finančního plánu 2010 byl zaveden nový způsob plánování nákladů. Jde o tzv. maticový způsob řízení nákladů – plánování a čerpání nákladů realizovat v křížové odpovědnosti (matici).

Cílem maticového způsobu řízení nákladů je:

- zvýšení zainteresovanosti a odpovědnosti managerů (regionů a úseků) na plánování a čerpání nákladů;
- převedení většího objemu nákladů do správy regionů a úseků oproti stávajícímu stavu;
- nové definování rolí a vymezení odpovědnosti: cost manager ↔ úsekový manager ↔ liniový controller;

- přenastavení schvalovacího procesu – Work Flow.

Schéma č. 5 – Maticový způsob řízení nákladů



Zdroj: Česká pošta, s. p, Prezentace plánovacího modelu 2010

Pro názornost je uveden příklad vymezení křížové odpovědnosti cost manažera a úsekového manažera. Nákladový druh je v centrální odpovědnosti Divize správa majetku (DSM):

- Úsek controllingu ve spolupráci s DSM stanoví limity čerpání (rozpočet) na následující období;
- úsekový (liniový) manager (např. ředitel regionu) specifikuje požadavky na následující období ve spolupráci s DSM;
- DSM provede nacenění požadavků a kontrolu na stanovený limit;
- v případě překročení limitu liniový manager prioritizuje požadavky tak, aby jejich součet nepřevýšil limit;
- limit se po schválení stává závazným plánem (rozpočtem);
- rozpočet spravuje a za čerpání zodpovídá DSM;
- čerpání rozpočtu probíhá dle požadavků liniového manažera do výše stanoveného limitu, za realizaci požadavků odpovídá DSM.

Při řízení a kontrole nákladů s cost managery a úsekovými managery spolupracuje tzv. liniový controller. Mezi jeho povinnosti patří:

- role hlavního controllingového partnera pro odborné útvary;
- ekonomická podpora pro rozhodování managementu a odborných útvarů, zpracování analýz, aktivní prosazování hospodárného vynakládání prostředků;
- koordinace celopodnikových controllingových procesů na liniové i regionální úrovni:
- *plánování* – koordinace plánovacího procesu, spolupráce při tvorbě a revizi finančního plánu;
- *reporting* – zajištění pravidelných měsíčních manažerských reportů, analýzy odchylek;
- *spolupráce* při tvorbě návrhů opatření, spolupráce na měsíční a roční závěrce v systému SAP R/3;
- *costing* – zpracování a kontrola dat v systémech controllingu, analýzy nákladovosti, prezentace, návrhy opatření, prosazování změn vedoucích k větší efektivitě;
- spolupráce na tvorbě odpovědnostního modelu a jednotné plánovací a reportingové metodiky.

Příprava finančního plánu má 2 fáze:

- Top → Down
- Bottom → Up.

V první fázi tvorby finančního plánu Top → Down (shora dolů) se provádí modelování variant plánu sestavených z podkladů odborných útvarů, stanovení rámce investičních výdajů, prvotní rozdělení do jednotlivých oblastí (budovy, pozemky, VT, doprava, bezpečnost), kalkulace příslušných odpisů, leasingů a DPH, projekce návrhu nákladových oblastí ve struktuře manažerské výsledovky.

Dále následuje konsolidace vstupů z obchodního plánu, plánu osobních nákladů, plánu investic a plánovaného výsledku hospodaření. Předložený draft finančního plánu schvaluje vedení České pošty, s. p.

Plánovací proces druhé fáze Bottom → Up (zdola nahoru) zahrnuje dílčí procesy:

- příprava plánu obchodních výnosů;
- příprava plánu osobních nákladů, tj. plánování počtu pracovníků a odpovídajícího objemu osobních nákladů;
- rozpracování plánu investičních výdajů, detailní rozpracování odbornými útvary, kalkulace vstupů do finančního plánu – odpisy, leasingy, DPH;
- plánování neobchodních výnosů, provozních a finančních nákladů, plánování nákladů v zodpovědnosti cost managerů (horizontální úroveň) a úseků (vertikální úroveň).

Finanční plán se rozpracovává do tzv. plánovacích formulářů. Formulář pro jednoznačné účty je koncipován tak, že pro každý plánovací nákladový nebo výnosový účet je vytvořen právě jeden list sešitu aplikace MS Excel. Plán se delimituje do jednotlivých měsíců a dle oblastí spotřeby komodit na příslušná plánovací nákladová střediska.

Formulář pro úsekové účty je určen pro plánování účtů v úsekové odpovědnosti. Tyto účty plánuje každá organizační jednotka samostatně a zároveň odpovídá za jejich čerpání. Každému plánovacímu středisku je vyhotoven jeden list sešitu aplikace MS Excel obsahující seznam používaných úsekových účtů.

Formulář pro jednoznačné účty obsahuje účty v primární odpovědnosti cost managerů včetně hodnot, které byly v předchozí fázi plánovacího procesu cost managerem delimitovány na příslušné nákladové středisko. Tyto hodnoty má plánovací jednotka právo a zároveň povinnost verifikovat, popř. připomínkovat v souladu s maticovou strukturou odpovědností. Formulář pro druhotné náklady je určen pro plánování druhotných nákladů na dopravu a údržbu ICT. Úseky a regiony připomínkují podklady ke stanovení druhotných nákladů, zejména počty kilometrů rozdělených podle typů konkrétních jízd.

Přílohou plánovacích formulářů jsou specifikace, tj. věcné zdůvodnění a položkový rozpis obsahové náplně číselných hodnot. Tam, kde položkový rozpis není možný, popisují se východiska a metody použité pro plánování.

Vyplněné formuláře jsou zasílány odboru Finanční plán, kde probíhá sehrání dat do systému SAP R/3, kontrola a prověřování naplánovaných hodnot. Poté následuje předložení kompletního finančního plánu vedení ČP a jeho schválení dozorčí radou ČP.

Pro plánování jsou jednoznačně určena plánovací střediska. Ta jsou zřízena v návaznosti na organizační strukturu, jsou vyčleněny provozně a účelově významné útvary a provozovny v konkrétním úseku. Vybraná střediska jsou sumarizována za účelem zjednodušení plánovacího procesu.

Jednotlivé položky nákladů se plánují na konkrétní analytické účty nebo na skupiny účtů. Pro zpracování plánu 2010 byly zřízeny tzv. plánovací účty označené písmenem „P“, které seskupovaly náklady podle druhů. Např. plánovací účet „P050403 – tiskopisy“ obsahuje plán nákladů za tiskopisy ostatní, tiskopisy Postservisu a tiskopisy platebního styku. Používání plánovacích účtů „P“ komplikovalo vyhodnocování skutečného čerpání jednotlivých nákladů, proto byly pro přípravu plánu 2011 zrušeny. Plán nákladů 2011 obsahuje všechny používané nákladové druhy. Výjimku z tohoto pravidla tvoří analytické účty s nízkými průměrnými ročními hodnotami nákladů. Prostředky těchto účtů se plánují na plánovací účty, které reprezentují shodnou oblast spotřeby. Seznam vybraných plánovacích středisek je uveden v Příloze č. 6.

Jako podklad pro tvorbu plánu nákladů jsou nejčastěji používané časové řady, konkrétní položkové seznamy požadovaných nákupů a přehledy nákladů vyplývajících z uzavřených smluv. Pouze plán spotřeby pohonných hmot je podložen počtem kilometrů vynásobený průměrnou spotřebou a cenou. Plán podle časových řad obsahuje neefektivní a nerovnoměrnou spotřebu. Výše plánu je pak výhodná pro střediska se stále vysokým čerpáním. Důležitým předpokladem pro správně sestavený plán nákladů je proto důsledná analýza spotřebovaných nákladů a porovnání srovnatelných středisek.

Pro plánování a hodnocení vybraných nákladových druhů lze doporučit klíče. V následujícím rozboru jsou použity počty pracovníků, počítačů a množství produkce. Přehledy zobrazují porovnání regionů, poměr nákladů ke zvolenému ukazateli, doporučenou výši plánu nákladů pomocí zvoleného klíče a rozdíl proti původně stanovené hodnotě plánu.

**Tabulka č. 4 – Přepočtení plánu kancelářských potřeb (Kč)**

Region	Původní plán 2010	Náklady / PC	Přepočtení plánu	Rozdíl
Střední Čechy	6 537 253	3 856,79	4 579 525	-1 957 728
Jižní Čechy	5 163 436	2 689,29	5 187 426	23 990
Západní Čechy	4 628 440	3 284,91	3 806 814	-821 626
Severní Čechy	8 228 659	3 843,37	5 784 520	-2 444 139
Východní Čechy	4 228 754	2 248,14	5 082 057	853 302
Jižní Morava	6 560 997	2 460,99	7 202 957	641 961
Severní Morava	7 751 420	2 701,78	7 751 420	0
<b>Celkem</b>	<b>43 098 959</b>	<b>2 701,78</b>	<b>39 394 719</b>	<b>-3 704 241</b>

Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

**Tabulka č. 5 – Přepočtení plánu materiálu výpočetní techniky (Kč)**

Region	Původní plán 2010	Náklady / zam.	Přepočtení plánu	Rozdíl
Střední Čechy	1 492 419	472,84	1 429 568	-62 852
Jižní Čechy	1 218 891	410,47	1 344 970	126 078
Západní Čechy	1 874 168	829,64	1 023 174	-850 995
Severní Čechy	1 790 462	604,43	1 341 686	-448 776
Východní Čechy	896 882	324,84	1 250 543	353 662
Jižní Morava	1 904 404	452,93	1 904 404	0
Severní Morava	1 473 022	352,27	1 893 923	420 901
<b>Celkem</b>	<b>10 650 249</b>	<b>452,93</b>	<b>10 188 268</b>	<b>-461 981</b>

Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

**Tabulka č. 6 – Přepočtení plánu provozního materiálu (Kč)**

Region	Původní plán 2010	Náklady na produkci	Přepočtení plánu	Rozdíl
Střední Čechy	4 380 321	1,20	3 505 708	-874 614
Jižní Čechy	2 439 956	0,72	3 231 197	791 241
Západní Čechy	3 578 670	1,44	2 390 121	-1 188 550
Severní Čechy	3 426 556	1,00	3 269 566	-156 990
Východní Čechy	1 878 170	0,59	3 030 998	1 152 828
Jižní Morava	4 550 265	0,96	4 550 265	0
Severní Morava	2 109 785	0,44	4 615 790	2 506 005
<b>Celkem</b>	<b>22 363 724</b>	<b>0,96</b>	<b>24 593 644</b>	<b>2 229 920</b>

Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

System plánování a hodnocení spotřeby nákladů se používá druhým rokem, postupně dochází ke standardizaci, vylepšování systému a odstraňování chybných a nevyhovujících postupů a činností. Přesto je velkým problémem komunikace mezi jednotlivými útvary, mezi spotřebiteli nákladů a cost managery. Např. odbor nákupu odmítá předávat informace o veřejných zakázkách a smluvních cenách na konkrétní dodávky materiálu a služeb, podklady o mandatorních výdajích nutných k zajištění provozu apod. Často dochází k prioritizaci nákupu vybraných položek bez podrobného popisu a vysvětlení. Nezbytně nutným podkladem k navrhovanému plánu musí být specifikace, tj. detailní zdůvodnění potřebných prostředků.

Slabou stránkou je také velká pracnost s vyplňováním plánovacích formulářů v programu MS Excel. Při tvorbě plánu dochází k několika úpravám plánovaných hodnot. Proto lze navrhnout, aby v první fázi plánování na nákladová střediska se rozdělovaly pouze roční hodnoty a až po schválení celkového plánu za celou ČP rozplánovat roční objemy do jednotlivých měsíců.

Při řízení nákladů musí být více zdůrazněná role a větší pravomoc liniového controllingu, který prověřuje účetnictví nákladových středisek, vyhodnocuje čerpání nákladů, upozorňuje na vzniklé problémy a zjišťuje důvody. K dokonalému postupu plánování a řízení nákladů je nutná směrnice, která by detailně popsala jednotlivé kroky plánovacího procesu, povinnosti jednotlivých útvarů a jejich odpovědnosti.

### **5.3 Osobní náklady – plán a hodnocení**

Největší nákladovou položkou České pošty, s. p., jsou osobní náklady, které tvoří 63 % celkových nákladů. Proto jsou řízeny a kontrolovány odděleně od ostatních nákladů. Způsob odměňování a úpravy tarifních mezd jsou projednávány s odborovým partnerem [23]. Vývoj čerpání osobních nákladů je zobrazen v následující tabulce:

Tabulka č. 7 – Vývoj osobních nákladů 2005 – 2009

Nákladové druhy	2006 x 2005 (%)	2007 x 2006 (%)	2008 x 2007 (%)	2009 x 2008 (%)
Nárokové složky mzdy	103,43	105,98	126,44	106,34
Náhrady mzdy za nemoc	x	x	x	x
Ostatní odměny	84,65	112,80	149,54	86,06
Odměny za výkon a kvalitu	101,73	109,52	26,42	0,00
Podíly na výsledku hospodaření	95,73	81,37	51,87	10,84
Odměny za předem stanovené úkoly	151,65	84,66	25,96	0,00
Bonusy za produktové a obchodní úspěchy	320,87	68,64	169,56	142,85
Dohody	129,87	127,96	123,84	100,02
Odstupné	52,58	172,74	353,41	70,97
<b>* Mzdové náklady</b>	<b>103,65</b>	<b>104,15</b>	<b>117,44</b>	<b>100,05</b>
Odvod 26 % - sociální pojištění	104,66	105,06	115,01	91,51
Odvod 9 % - zdravotní pojištění	104,66	105,05	115,04	99,86
Kooperativa, ostatní pojišťovny	105,74	104,88	114,80	103,93
<b>* Zákonné sociální pojištění</b>	<b>104,73</b>	<b>105,05</b>	<b>114,99</b>	<b>93,83</b>
Příspěvek ZS vlastní zaměstnanci	96,82	103,18	99,44	104,58
Závodní preventivní péče	125,99	124,32	115,43	94,35
Penzijní připojištění	96,39	96,20	100,47	98,32
Životní pojištění	105,59	103,06	97,57	100,13
<b>* Zákonné sociální náklady</b>	<b>98,68</b>	<b>102,22</b>	<b>99,62</b>	<b>102,44</b>
<b>** Osobní náklady</b>	<b>103,75</b>	<b>104,33</b>	<b>116,30</b>	<b>98,57</b>

Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

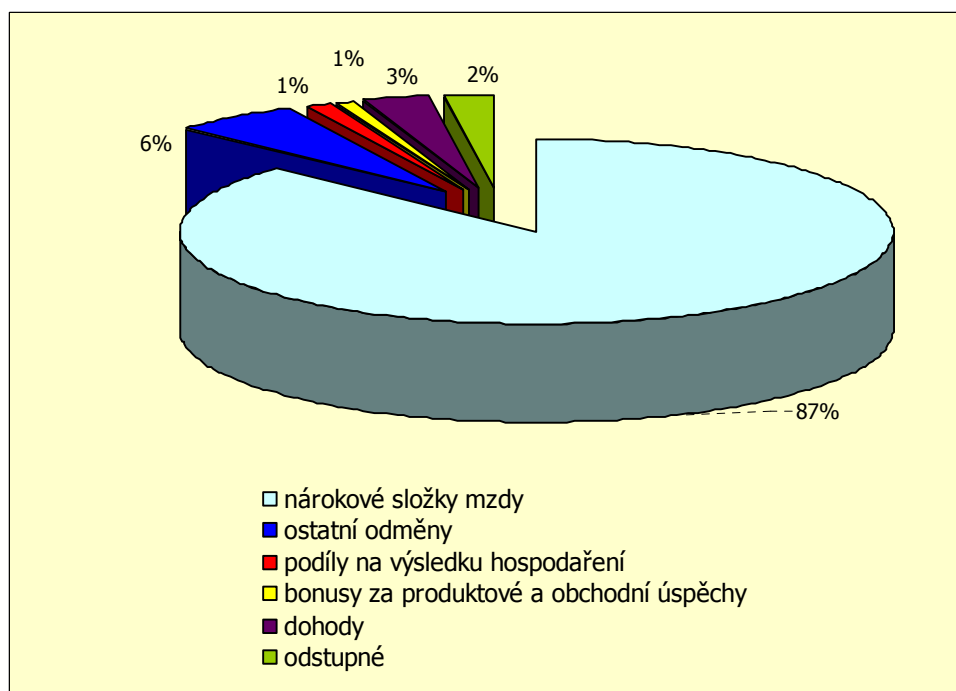
Pozn.: vlastní zpracování

Výrazné změny v čerpání osobních nákladů jsou v roce 2008, kdy byly upraveny zásady odměňování. Došlo k přesunu 60 % prostředků odměn za výkon a kvalitu, odměn za předem stanovené úkoly a podílů na výsledku hospodaření do nárokových složek mezd. Nárůst nákladů je v bonusech za produktové a obchodní úspěchy. Odměny jsou vypláceny v souladu s plněním plánu produktů aliančních partnerů (zejména produkty České pojišťovny a Poštovní spořitelny). K 1. říjnu 2008 proběhly rozsáhlé změny organizační struktury. Postupně byly sníženy počty pracovních míst s nárokem na odstupné. Uvolněno bylo 1 816 zaměstnanců. Náklady na odstupné vzrostly o 200 mil. Kč.

Skladbu mzdových nákladů zobrazuje následující graf. Nárokové složky mzdy jsou tvořeny z 93 % tarifními mzdami. Zbytek nákladů tvoří příplatky (stabilizační, režimové, příplatky za dělené směny, za práci v noci, za svátek a za řízení motorového vozidla).



**Graf č. 15 – Vertikální skladba mzdových nákladů**



*Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3*

*Pozn.: vlastní zpracování*

Pravidla pro čerpání mzdových prostředků a hodnocení ukazatelů plnění plánu mzdových nákladů a plánu přepočteného počtu zaměstnanců řídí samostatný metodický pokyn [24]. Za zpracování plánu a vyhodnocování skutečnosti je zodpovědný Úsek řízení lidských zdrojů.

Pro zajištění hospodárnosti čerpání osobních nákladů a personálních kapacit jsou stanovena pravidla:

- nepřekročení stanoveného plánu mzdových nákladů – součet skutečně vyplacených tarifních mezd, odměn za zástup a mzdy za práci přesčas může být čerpán maximálně do výše plánu tarifních mezd;
- nedočerpání celkových mzdových nákladů za neobsazená pracovní místa;
- nepřekročení personální kapacity;
- vytíženost pošt řešené změnou systemizace – cílem je zajištění rovnoměrnější vytíženosti srovnatelných pošt, navýšení systemizace je nutné doložit objektivní příčinou;
- kompenzace nepřítomností v práci – nesmí znamenat navýšení počtu zaměstnanců s pracovní smlouvou na dobu neurčitou;

- dlouhodobě konaná práce přesčas – práci přesčas lze konat výjimečně (§ 93 ZP), doporučuje se ji používat až po vyčerpání jiných forem řešení – např. uzavřením dohody o práci konané mimo pracovní poměr s jiným zaměstnancem, sjednáním pracovní smlouvy na dobu určitou s jiným zaměstnancem, vyplacením odměny za zástup apod. Dlouhodobě konaná práce přesčas je neakceptovatelná.

Plán personálních kapacit (přepočteného počtu zaměstnanců) je složen ze systemizovaného přepočteného počtu pracovních míst a přepočteného počtu zaměstnanců na zástupy.

Plán osobních nákladů zahrnuje:

- plán mzdových nákladů bez ostatních osobních nákladů;
- plán ostatních osobních nákladů;
- zákonné sociální pojištění;
- zákonné sociální náklady;
- odměny členů orgánů společnosti;
- rezervy.

Plán mzdových nákladů zahrnuje smluvní mzdy, přiznané tarifní mzdy, příplatky, odměny a příplatky v souladu s podnikovou kolektivní smlouvou. Plán ostatních osobních nákladů je složen z nákladů odstupného a odměn za dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti. Plán zákonných sociálních nákladů zahrnuje příspěvek na stravování, příspěvek na životní pojištění, příspěvek na penzijní připojištění a náklady na závodní preventivní péči.

Níže uvedená východiska a vstupy představují výchozí podkladové materiály nutné pro rozhodnutí vedoucích zaměstnanců o výši počtu zaměstnanců a následně plánu osobních nákladů pro příslušný kalendářní rok.

Východiska pro sestavení plánu:

- obchodní plán, výše plánovaných výnosů, struktura a objemy produkce;
- záměr v dosažení výše výsledku hospodaření;
- vlastní koncepce rozvoje útvarů ve vazbě na strategii podniku;
- plán investic a výstupy z investičních záměrů;
- technologické změny, změny v procesech a organizaci práce.

Vstupy pro sestavení plánu:

- výstupy z optimalizačních projektů a provozních opatření;
- přehled nepřítomností v práci za minulé období;
- aktuální systemizace;
- mzdové náklady zaměstnanců na zástupy za minulé období;
- mzdové náklady na dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti za minulé období;
- schválené organizační změny;
- strategie podniku ve vývoji počtu zaměstnanců;
- srovnání úrovně odměňování v podniku s úrovní odměňování na externím trhu práce, míra fluktuace v jednotlivých profesních skupinách;
- přehodnocení mzdy dohodnuté s odborovými organizacemi.

Sekce lidské zdroje poskytuje po celou dobu plánovacího procesu konzultační podporu vedoucím zaměstnancům. Zároveň koordinuje postup v souladu se schváleným harmonogramem. Při sestavování plánu jsou přesně definovány odpovědnosti Sekce benefity a odměňování, Sekce lidské zdroje – front office a Úseku controlling – odbor finančního plánu. Postup sestavení plánu personálních kapacit a osobních nákladů je uveden v Příloze č. 7.

Plán mzdových nákladů se zpracovává k určitému datu na základě všech informací známých v době jeho přípravy. V průběhu roku dochází k dalším organizačním změnám, které v době přípravy plánu nebyly známy. Při vyhodnocení ukazatelů se tyto oficiálně schválené organizační změny zohledňují do vyhodnocení skutečnosti. V případě organizační změny, která je interní optimalizací mzdových nákladů, je důsledkem iniciativy vedoucího zaměstnance a nemá vazbu na jakýkoli investiční záměr, se dosažená skutečnost upraví o úsporu generovanou optimalizací mzdových nákladů ve prospěch vedoucího zaměstnance.

**Tabulka č. 8 – Způsob plánování jednotlivých položek osobních nákladů**

Osobní náklady		Způsob plánování
<b>Mzdové náklady bez OON</b>	Tarifní mzdy	Plánují se skutečně přiznané tarifní mzdy. V případě dohodnutého nárůstu mezd je cílem plánovat na kalkulační hodnotu stanovenou pro příslušné typové pozice.
	Smluvní mzdy	Plánují se přiznané smluvní mzdy dle platných manažerských smluv.
	Náhrady mezd za nemoc	Plánují se ve výši průměrné mzdy a předpokládaného počtu neodpracovaných dnů z důvodu pracovní neschopnosti (dle vývoje předchozího roku).
	Příplatky	Plánují se podle vývoje příplatků minulého období a s vazbou na případné změny částek dohodnutých v kolektivní smlouvě.
	Operativní odměny	Plánují se dle procenta z tarifních mezd stanoveného v podnikové kolektivní smlouvě.
	Odměny za projekty	Plánují se na základě projektů schválených Sekcí řízení projektů a procesů a ve výši projednané se zástupci Sekce benefity a odměňování.
	Ostatní doplňkové mzdové formy	Plánují se dle výše stanovené v podnikové kolektivní smlouvě.
<b>Ostatní osobní náklady (OON)</b>	Dohody	Plánují se s ohledem na požadavky vedoucích zaměstnanců, na vývoji z minulého období, na strategii podniku a na postupné narovnávání poměru zástupů pro vykrytí nepřítomnosti k systemizaci jednotlivých regionů na stejnou úroveň (s přihlédnutím k zátěži).
	Odstupné	Pro stanovení objemu se vychází z průměrné mzdy typových pozic a z předpokládaného počtu zaměstnanců, kteří ukončí pracovní poměr v příslušném roce (dle plánovaných organizačních změn a vývoje neplánovaných organizačních změn minulého období).
	Další osobní náklady	Pro stanovení objemu se vychází ze skutečnosti minulého období a odhadu ročního vývoje. Do plánu těchto nákladů se zahrnují odměny správců skladů civilní obrany.
<b>Zákonné sociální pojištění</b>	x	Plánuje se dle výše stanovené zákonem.
<b>Zákonné sociální náklady</b>	Příspěvek na stravování	Na počet pracovních dnů v daném roce krácený o nepřítomnosti v práci (dle plánu fyzického počtu zaměstnanců) a výše finančního příspěvku dohodnuté v kolektivní smlouvě.
	Příspěvek na životní pojištění	Dle fyzického počtu zaměstnanců, kteří splňují stanovené podmínky a výše finančního příspěvku dohodnuté v kolektivní smlouvě.
	Příspěvek na penzijní připojištění	Dle fyzického počtu zaměstnanců, kteří splňují stanovené podmínky a výše finančního příspěvku dohodnuté v kolektivní smlouvě.
	Závodní preventivní péče	Dle smlouvy uzavřené s dodavatelem.

Zdroj: Česká pošta, s.p., Metodický pokyn 7/2010

Při vyhodnocení plnění plánu přepočteného počtu zaměstnanců se porovnává skutečná výše přepočteného počtu zaměstnanců, upravená o přepočtený počet zaměstnanců dlouhodobě nemocných, s plánem přepočteného počtu zaměstnanců. Skutečná výše mzdových nákladů, ponížená o předem stanovené procento přiznané tarifní mzdy za neobsazená pracovní místa, se porovnává s plánovaným objemem mzdových nákladů.

Za svěřené mzdové prostředky a přepočtený počet zaměstnanců zodpovídá příslušný vedoucí zaměstnanec. Hodnocení čerpání nákladů provádí Sekce lidských zdrojů, která konzultuje odchylky s příslušnými managery a společně navrhuje nápravná řešení. Cílem hodnocení ukazatelů plnění plánu mzdových nákladů a přepočteného počtu zaměstnanců je hospodárně pracovat s pracovní silou, efektivně využívat administrátory, střídače, zaměstnance na zástupy a dohody a minimalizovat využívání práce přesčas.

Téměř 78 % celkových mzdových nákladů je spotřebováváno v hlavní činnosti, tj. na poštách, přepravních uzlech a střediscích Postservis. Pro optimální nastavení potřebného počtu pracovníků, a tím potřeby osobních nákladů, lze doporučit výstupy z procesní a produktové evidence nákladů (modul CO3). Vhodné jsou zejména sestavy zátěží pošt a detailních zátěží jednotlivých činností (procesů). Porovnáním srovnatelných pošt, jejich produkce a pracnosti v poměru k využitému času, je možné identifikovat úspory potřeby hodin a pracovníků. Výstup jednicových časů je možné využít pro hodnocení a stanovení potřebného počtu hodin neproduktivních procesů.

## 5.4 Reporting

Reporting je informačním nástrojem pro vnitřní potřeby řízení České pošty, s. p. Účelem je poskytování informační podpory střednímu managementu pro operativní řízení a vrcholovému managementu pro tvorbu a realizaci strategických cílů a řízení společnosti [21]. Za konečné zpracování pravidelných měsíčních ekonomických výstupů a jejich distribuci odborným útvarům, odborům, vedení a dozorčí radě ČP zodpovídá Úsek controllingu.

Mezi pravidelné reporty pro vedení ČP a dozorčí radu patří:

- spěšné hlášení;
- reporty hospodářských výsledků;
- očekávaná skutečnost.

Spěšné hlášení slouží k rychlé orientaci v plnění plánu základních ekonomických ukazatelů za běžné období a v kumulaci od počátku roku a k porovnání skutečnosti za běžné období a v kumulaci od počátku roku se skutečnostmi minulého období. Struktura tabulek vychází ze struktury výkazu zisků a ztrát. Zpracovává se měsíčně v útvarech controllingu

ve spolupráci s odbornými útvary, a to 5. pracovní den po skončení příslušného měsíce. Následující den jsou údaje sumarizovány za celou ČP.

Očekávaná skutečnost je hodnota ukazatele konstruovaná jako součet jeho skutečné hodnoty k danému okamžiku podle evidence a hodnoty dané reálným propočtem nebo odborným odhadem na zbytek plánovacího období.

Odbor manažerského reportingu měsíčně zpracovává celkové výstupní reporty za ČP a dílčí reporty za vybrané úseky. Reporty obsahují vyhodnocení úrovně plnění a vývoje sledovaných ukazatelů za měsíc a v kumulaci od počátku roku. V reportech se porovnává čerpání nákladů proti finančnímu plánu, očekávané skutečnosti a skutečnosti srovnatelného období minulého roku. Ukázka manažerské výsledovky ČP je zobrazena v Příloze č. 8.

Reporty pro střední management, regiony a odborné útvary obsahují kromě tradičního porovnání i detailnější členění. Tyto reporty jsou klíčovým podkladem pro řízení nákladů. Vytvářejí se dle konkrétních požadavků. Oddělení liniového controllingu zpracovává reporty čerpání nákladů konkrétního regionu. Jde o detailní soupis čerpání nákladů po jednotlivých střediscích a analytických účtech. Reporty dále obsahují porovnání nákladů za obvody a srovnatelné kategorie pošt s vyznačením výrazných odchylek. Nad rámec pravidelného reportingu jsou zpracovávány tématické analýzy pro bližší objasnění příčin významných změn trendů.

Slabou stránkou všech reportů je vysoká pracnost. Reporty se vytvářejí v programu MS Excel. Systém SAP R/3 nabízí statické reporty. Uživatelé ale preferují připravené reporty podle předem nadefinovaných požadavků, odmítají přístupy do SAP R/3 a vlastní zadávání vstupních parametrů.

## **5.5 Hodnocení a ukazatele**

Závazná směrnice nastavuje systém odměňování smluvní mzdou a je určena všem organizačním složkám ČP. Jedním z cílů této směrnice je nastavení klíčových ukazatelů výkonnosti hodnocení jednotlivých zaměstnanců pro vyplacení individuálního bonusu smluvní mzdy, který se poskytuje v návaznosti na plnění ukazatele výsledek hospodaření, ekonomických a individuálních ukazatelů stanovených pro příslušné hodnocené

období [25]. Mezi ekonomické ukazatele patří výnosy (celkové výnosy, marže z prodeje zboží), provozní náklady (úsekové náklady svěřeného úseku, jednoznačné náklady příslušného cost managera), osobní náklady (vybrané mzdové náklady vč. dodržení plánovaného přepočteného počtu zaměstnanců), případně další ekonomické ukazatele.

Ukazatele se stanovují před začátkem hodnoceného období. Pro příslušný rok se stanovují zpravidla po schválení finančního plánu. Hodnoceným obdobím je kalendářní rok, pololetí nebo čtvrtletí, popř. jiný časový úsek v závislosti na charakteru vykonávaných činností. Výsledek hospodaření a další ekonomické ukazatele se pro rok 2010 vyhodnocují kumulativně od počátku roku. Hodnocení ukazatelů provádí Úsek controllingu, Úsek řízení lidských zdrojů a přímý nadřízený zaměstnanec. Při neplnění vybraných ukazatelů se poměrnou částí krátí výplata individuálního bonusu.

Nově se pro rok 2011 zavádí Systém hodnocení pracovníků [26], jehož cílem je podporovat dosahování cílů České pošty, s. p., prostřednictvím zvyšování pracovního výkonu a úrovně profesního jednání hodnocených zaměstnanců.

Systém hodnocení je jedním ze základních nástrojů manažerského řízení, na základě kterého je prováděno rozhodnutí o stanovení výše výkonové mzdy, změně výše základní mzdy, osobním a profesním rozvoji zaměstnance, pracovním zařazení zaměstnance. V rámci systému hodnocení jsou realizovány dvě varianty hodnocení, tj. průběžné hodnocení a hodnocení zaměstnance. V systému průběžného hodnocení se hodnotí zaměstnanci, kteří mají stanovené ukazatele pro výplatu výkonové mzdy.

Průběžné hodnocení probíhá v měsíční, čtvrtletní, pololetní nebo roční časové periodě, která je stanovena pro příslušnou typovou pozici. Pracovní výkon zaměstnance je posuzován na základě předem stanovených ukazatelů, které jsou pro jednotlivé typové pozice specifikovány v předpisu Stanovení a vyhodnocení ukazatelů, kde jsou definována pravidla stanovení, postup a způsob vyhodnocení ukazatelů. Výsledkem průběžného hodnocení je stanovení procentuální výše výkonové mzdy za hodnocené období.

Např. vedoucím pošt jsou stanoveny ukazatele za plnění výnosů, čerpání vybraných nákladů a další individuální provozní úkoly. Mezi vybrané náklady patří kancelářské potřeby, spotřeba tabulačního papíru, materiálu výpočetní techniky, spotřeba provozního a obalového materiálu. Podklady pro vyhodnocení skutečnosti čerpání nákladů zpracuje oddělení liniového controllingu, samotné vyhodnocení provede příslušný nadřízený pracovník (manager obvodu).

Hodnocení zaměstnance, které probíhá zpravidla jedenkrát ročně, slouží jako podklad pro úpravu výše základní mzdy. Předmětem hodnocení zaměstnance je zhodnocení jeho profesního jednání, tj. přístup zaměstnance k plnění pracovních úkolů v rámci sjednaného druhu práce, zpravidla za uplynulý kalendářní rok. Hodnocení probíhá prostřednictvím kritérií profesního jednání, která jsou odvozena od firemních hodnot ČP.

Negativem dosud používaného hodnocení pracovníků je vysoká pracnost s vyhodnocováním, zejména pak zohledňování neovlivnitelných skutečností. Skladba ukazatelů by měla být úměrná možnostem ovlivnění daného pracovníka. Např. vedoucí pošty nemůže zodpovídat za výnosy velkých podavatelů, které smluvně zajišťují pracovníci obchodního úseku. K navrhovaným nákladovým položkám v odpovědnosti vedoucích pošt je možné doporučit a přiřadit náklady dopravného a spotřeby energií.

## **5.6 Procesní a produktová evidence nákladů**

Procesní a produktová evidence nákladů v České poště, s. p., má tři cíle. Prvním cílem je splnění požadavků cenových regulátorů na evidenci nákladů za regulované služby. Druhým cílem je splnění požadavků Direktivy č. 97/67/EC na evidenci nákladů za vyhrazené služby, nevyhrazené univerzální služby a nevyhrazené ostatní služby. Třetím cílem je poskytování podkladů vrcholovému a střednímu managementu pro rozhodování o využití kapacit, produktivitě práce, efektivnosti zdrojů a rentabilitě produktů [27].

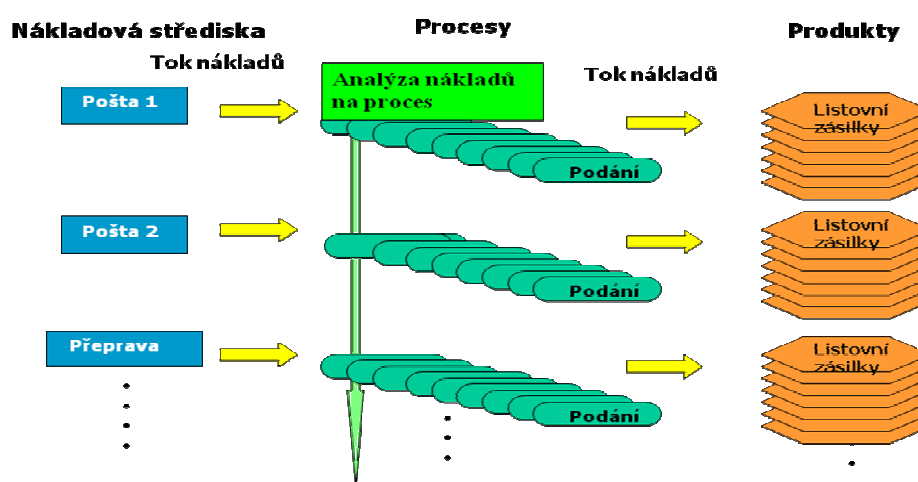
Zpracování kalkulace vychází z metody Activity Based Costing (ABC). Model přiřazuje náklady jejich nositelům (produktům) prostřednictvím procesů. Cílem kalkulace je získat informace o efektivním vynakládání nákladů. Základní evidence je zpracovávána v systému SAP R/3, v modulu CO3. Zpracování se provádí měsíčně.



Předmětem produktové a procesní evidence je hlavní činnost (pošta a přeprava), činnost rozvoj, provozní a správní režie. Náklady ostatních středisek (činností) související s podporou hlavní činnosti jsou přeúčtovávány nebo vstupují do kalkulace pomocí vnitropodnikových cen v modulu CO1.

Evidence nákladů na produkt je složena z nákladových středisek, procesů, produktů, alokačních klíčů (cost drivers) a cyklů pro rozúčtování nákladů [28].

*Schéma č. 6 – Uspořádání modelu kalkulace nákladů České pošty, s. p.*



*Zdroj: Palatová L., Podnikové náklady a jejich kalkulace, s. 30*

## 5.6.1 Vstupy do nákladové kalkulace

### Náklady a nákladová střediska

Kalkulační systém přímo navazuje na druhovou a účelovou evidenci nákladových středisek vedenou v modulu CO1. Do zpracování nevstupují nekalkulovatelné a daňově neuznané náklady. Při rozúčtování nákladů ze středisek na procesy a následně na produkty se používají speciální rozúčtovací nákladové druhy s prefixem „X“. Speciální X–účet je složen z nákladových druhů podobného charakteru. Členění X–úctů je dáno možností identifikace přímých nákladů, potřebou použití odlišných kalkulačních klíčů nebo skupin příjemců a předepsaným členěním nákladů pro externí výkaznictví. Ukázkou používaných X–úctů zobrazuje Příloha č. 9.

Nákladová střediska představují nejmenší oblasti odpovědnosti podniku. Jsou začleněna do celkové organizační struktury podniku a shromažďují náklady středisek. Kalkulace je prováděna za jednotlivá nákladová střediska, pro vyšší úrovně se údaje pouze sumarizují.

System kalkulace zahrnuje nákladová střediska hlavní činnosti:

- nákladové středisko typu pošta – středisko klasické pošty a středisko pošty s centralizovaným doručováním (tzv. DEPO);
- nákladové středisko typu SPU – středisko, jehož hlavní náplní je třídění a přeprava zásilek;
- nákladové středisko typu poštovní kurzy – středisko zabývající se přepravou zásilek;
- nákladové středisko typu Postkomplet – středisko doplňkových služeb (tisk, balení a fóliování zásilek).

## Procesy

Pro přiřazení příslušných nákladů nositelům nákladů je nutné určit místo a příčinu jejich vzniku. K tomuto účelu slouží procesy. Procesem se rozumí jednotlivé fáze technologie poštovního provozu vykonávané ve spojitém časovém intervalu v pravidelných režimech. Rozdělení procesů do skupin navazuje na základní technologické členění. Je rozděleno do šesti skupin – podání, přeprava, třídění, elektronické zpracování, dodání a řízení a ostatní neproduktivní činnosti. Seznam procesů je uveden v Příloze č. 10.

Pro účely srovnávacích analýz se procesy člení svým příznakem na:

- **produktivní** (kód 1) – vykonávané práce přímo souvisí s nositeli nákladů (produkty), nositelé jsou pro proces definováni, hodnocení procesu lze provádět pomocí norem spotřeby práce;
- **nehodnocené** (kód 2) – vykonávané práce přímo souvisí s nositeli nákladů, nositelé jsou pro proces definováni, hodnocení procesu nelze provádět pomocí norem spotřeby práce a používají se jiné alokační klíče;
- **neproduktivní** (kód 3) – ostatní režijní činnosti.

## **Odpracované hodiny**

Údaje o odpracované době v členění do procesů se přebírají automatizovaně z modulu HR. Hodiny jsou určeny k rozvržení sdílených nákladů do jednotlivých procesů a k tvorbě sestav výkazů naturálních ukazatelů.

Pro plánované místo je vytvořen infotyp rozdělení hodin do procesů. Ten obsahuje rozdělení týdenního pracovního úvazku do konkrétních procesů. Pro měsíční zpracování se týdenní hodiny převedou na měsíční podle počtu pracovních dnů. Zpracování kalkulace používá sumarizované hodiny za všechna systemizovaná místa za celé nákladové středisko. Z modulu HR se také používají hodiny zástupů za plánovaná místa a mimořádných prací.

## **Produkty**

Produkt představuje konečného nositele nákladů. Příjemcem nákladů je konkrétní listovní zásilka, balík, poukázka nebo služba. Číselník produktů je definován s přihlédnutím k evidenčním možnostem pošty, kapacitním možnostem systému a kalkulační logice. Jedenáctimístné číselné označení produktu označuje skupiny produktů, podrobný popis, službu a atribut produktu [29]. Ukázky číselníků produktů a skupin produktů jsou uvedeny v Přílohách č. 11 a 12.

Atribut produktu určuje technologickou odlišnost produktu uvnitř jednoho procesu (např. podání jednotlivě, disketově, hromadně předzpracované). Dalším hlediskem zavedení atributu je přidělení správného časového standardu (normy spotřeby práce).

Počty produktů vstupují do kalkulace z automatizovaných úloh (APOST, T&T, SIPO, Platební styk, Geopost). Další pomocné údaje se zadávají ručně.

## **Kalkulační klíče**

Alokační klíče pro rozvržení nepřímých nákladů procesů do produktů jsou zejména normy spotřeby času, resp. časové standardy. Ty jsou odvozeny z norem spotřeby práce pro manipulační aktivity a jednotkové hmotnosti pro přemísťovací aktivity. Normy spotřeby práce jsou zadávány a aktualizovány v samostatném datovém souboru.

Při rozvržení a rozúčtování nákladů se používají tzv. statistické ukazatele. Ukazateli pro rozvržení nákladů mezi nákladovými středisky jsou počty kusů konkrétních zásilek, počty počítačů, podíl mezd na celkových výkonech a náklady na externí výkony. Při rozúčtování nákladů ze středisek na procesy jsou nejčastějšími ukazateli odpracované hodiny na procesech, odpracované hodiny včetně mimořádných prací, počty apostových stanic, mzdy a odměny jednotlivých procesů.

## **5.6.2 Postup zpracování kalkulace**

### **Přeúčtování nákladů mezi nákladovými středisky**

Do kalkulace je nutné zahrnout všechny náklady související se zpracováním nositelů nákladů (produktů a služeb). Metodickým pokynem jsou přesně určena alokační pravidla a postupy. Přeúčtování nákladů se provádí pomocí cyklů pro rozvržení. Cyklus se skládá z jednotlivých segmentů, ve kterých je nedefinováno odesílající a přijímající středisko, nákladový účet a pravidlo rozvržení. Informace o původních nákladových druzích zůstává zachována.

Na střediska hlavní činnosti se převádějí:

- náklady související s centrálním zpracováním platebního styku (poukázky, důchodová služba, SIPO);
- náklady nákladových středisek zabývajících se vývojem a podporou technologického a informačního systému;
- centrální tisk – náklady na emisi platebních dokladů z provozoven Postservis;
- převod ostatních podpůrných činností;
- převod odpovídající části nákladů činnosti správní režie a činnosti rozvoje;
- logistické náklady – činnost odbytová, zásobovací a obchodní.

### **Přeúčtování nákladů ze střediska na procesy**

Každé nákladové středisko má založen cyklus pro rozúčtování nákladů na procesy členěný do segmentů. Označení cyklu se skládá z počátečního písmene S a části nákladového střediska. Každý segment cyklu obsahuje odesílající středisko a odesílající nákladový druh, rozúčtovací účet, přijímající proces nebo skupinu procesů, pravidlo rozúčtování. Na procesech se náklady zobrazují pod X-účty. Pro jednotnost systému jsou přesně

stanoveny alokační klíče a příjemce procesů. Vybrané náklady, které přímo souvisí s konkrétní činností (procesem), jsou 100 % přeúčtovány na příslušný proces. Ostatní náklady se rozúčtovávají podle statistických ukazatelů [30]. Ukázkou pravidel účtování zobrazuje Příloha č. 13.

### **Přeúčtování nákladů režijních procesů na ostatní procesy**

V nákladech produktů musí být zahrnuty všechny související náklady, vč. režii. V této fázi kalkulace se náklady z režijních procesů převedou na procesy související se zpracováním produktů (1010 – 5999). Pro přeúčtování se používají zvláštní režijní cykly s označením E. Pro rozlišení těchto nákladů se používají účty s označením X7xxxxx a X8xxxxx.

### **Převod nákladů a evidence hodin z procesů mezi NS**

Jedná se o zohlednění vzájemných výkonů mezi nákladovými středisky v rámci hlavní činnosti. Náklady konkrétního střediska a procesu jsou přeúčtovány na středisko, kterému skutečně spotřebovaný čas a náklady přísluší. Např. balíkový doručovatel z pošty Trutnov 1 doručuje nejen pro svoji mateřskou poštu, ale i pro poštu Mostek. Odpovídající část nákladů procesu balíkové pochůzky je převedena na nákladové středisko pošty Mostek.

### **Přeúčtování nákladů z procesu na produkt**

K jednotlivým procesům jsou přiřazeny produkty, ke kterým jsou vypočteny objemy kusů a normominut (tj. produkt vynásobený normou spotřeby času). Náklady na procesech jsou přímé nebo nepřímé. Přímé náklady jsou přiřazeny produktu, se kterým přímo souvisí. Pokud jsou přímé náklady určeny skupině nákladů, náklady se rozpočítají na všechny produkty dané skupiny. Ukazatelem může být počet normominut, kusů, součin počtu kusů s hmotností nebo cenou.

Nepřímé náklady na procesu se rozpočítají na všechny příslušné produkty podle počtu normominut. Princip výpočtu nákladů na produkt pak vychází z tohoto vzorce:

$$\frac{\text{náklady na proces} * \text{normominuty jednotlivého produktu}}{\text{celková hodnota normominut za všechny příslušné produkty na procesu}}$$

Na procesech pochůzek jsou náklady rozděleny podle pracnosti na manipulaci s produkty a pochůzku. U manipulace se používá alokační pravidlo počet kusů vynásobený normou spotřeby času. U pochůzky je klíčem počet kusů vynásobený normou a hmotnostním koeficientem [31, s. 33 – 34].

### 5.6.3 Výstupy z nákladové kalkulace

Výstupy ze systému procesní evidence nákladů jsou informace o:

- celkových nákladech;
- jednicových nákladech;
- kusech a normominutách;
- celkových časech;
- jednicových časech;
- zátěžích celkem za provozovnu;
- zátěžích procesů.

Detailní sestavy zobrazují nejnižší organizační jednotky (nákladová střediska) a konsolidační sestavy sumarizují výsledky za vyšší organizační stupně (kategorie pošt, obvody, regiony).

Výstupní nákladové sestavy z modelu kalkulace poskytují informace o nákladech o jednu úroveň nižší než účetnictví nákladových středisek, tj. náklady jednotlivých činností a produktů. Výstupy nákladové kalkulace nelze využít v plánovacím procesu. ČP má rozsáhlé portfolio produktů. Přímých nákladů jednotlivých produktů je minimum. Ostatní náklady mají režijní charakter. Model kalkulace umožní identifikovat vysokonákladové procesy a produkty, následně pak hodnotově významné druhy nákladů. V následujícím přehledu jsou uvedeny činnosti a jejich podíl na celkových nákladech. Nejvíce nákladově zatížené procesy jsou univerzální přepážka, řízení/supervize v provozu, pochůzky a přepravní síť. Naopak nejméně nákladů připadá na procesy příprav na pochůzky a procesy třídění zásilek a balíků. Pro všechny procesy jsou nejvýznamnější osobní náklady.

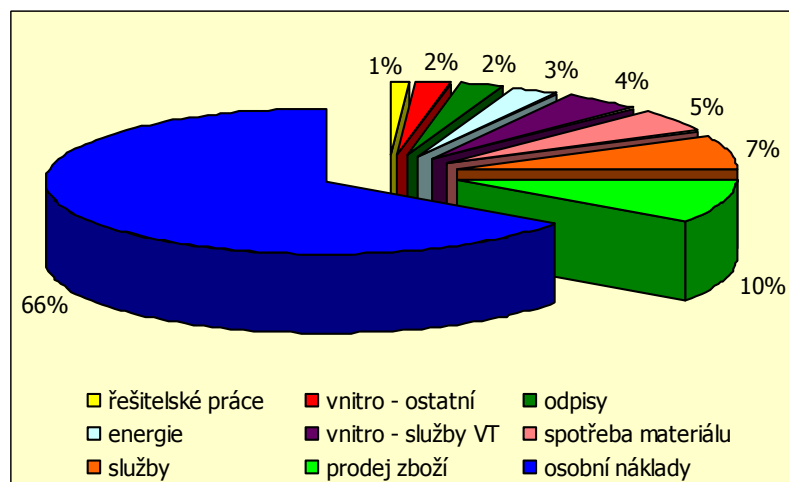
**Tabulka č. 9 – Přehled nákladů procesů (podíly v %)**

Číslo procesu	Název procesu	Podíl procesu na celkových nákladech	Spotřebované nákupy	Služby	Osobní náklady	Odpisy	Ostatní provozní náklady	Vnitrozávodové náklady
1010	Univerzální přepážka	24,24	16,79	8,39	63,20	2,39	0,97	8,27
6010	Řízení/supervize v provozu	14,19	5,05	8,96	67,91	2,45	0,71	14,93
5170	Pochůzka listovní pěší	9,51	1,76	0,24	97,56	0,00	0,00	0,44
5160	Pochůzka listovní motorizovaná	7,17	1,59	0,23	76,69	0,10	0,34	21,04
5180	Pochůzka balíková	4,49	1,21	0,23	62,49	0,07	0,27	35,73
2020	Oblasťní přepravní síť	4,47	0,44	0,17	49,09	0,00	0,09	50,22
1040	Pokladna	4,34	6,44	13,27	69,57	2,81	0,13	7,78
5210	Uzavření pracoviště	3,35	5,09	3,41	85,43	1,63	0,14	4,29
5110	Zakládání - OLZ	2,88	5,66	3,61	84,92	1,57	0,16	4,08
3430	Balíková překládka	2,56	1,21	1,89	82,31	0,15	0,20	14,25
5120	Příprava na doručení - propagační materiál	2,32	5,34	3,30	85,51	1,57	0,15	4,14
1080	Odchod zásilek	2,22	5,44	3,92	84,40	1,59	0,14	4,51
5060	Třídění na doručovací okrsky - OLZ	1,94	5,24	3,48	85,34	1,65	0,15	4,14
1070	Kontrola dokladů	1,44	5,32	3,76	84,91	1,53	0,14	4,34
5030	Příprava na doručení - ABD	1,40	6,67	4,56	74,26	2,40	0,11	12,00
5090	Předání, převzetí, zakládání - doporučené zásilky	1,37	5,14	3,26	85,30	1,57	0,14	4,59
2030	Okresní přepravní síť	1,37	0,97	0,18	52,12	0,06	0,23	46,44
3210	Listovní třídění ruční	1,17	1,23	1,75	82,86	0,11	0,19	13,85
3220	Listovní výpravna	1,16	1,58	1,90	84,65	0,31	0,16	11,40
5020	Zpracování zásilek pro odnos	1,03	4,72	3,79	84,81	1,71	0,13	4,84
6020	Neproduktivní činnost	0,97	14,85	48,68	35,64	0,19	0,05	0,59
5010	Zpracování závěrů	0,94	5,52	3,99	84,52	1,48	0,16	4,34
1060	Sběrné a svozné jízdy	0,82	1,17	1,10	63,07	0,04	0,25	34,37
5050	Zakládání a nakládka balíků	0,77	4,10	2,63	86,59	1,49	0,10	5,08
3310	Kartování	0,69	1,39	2,39	82,39	0,21	0,19	13,44
3410	Pracoviště BO/PB	0,55	1,38	1,26	80,15	0,07	0,18	16,96
5230	Uložení do označených zásilek	0,45	6,14	4,99	82,95	1,57	0,19	4,17
1020	Přepážka poštovní spořitelny	0,39	3,82	5,53	80,10	1,99	0,10	8,46
1050	Vybírání poštovních schrán	0,26	2,32	0,24	70,38	0,07	0,32	26,67
5220	Rozvoz do odkládacích schrán	0,24	2,39	0,24	70,04	0,08	0,32	26,94
5200	Pochůzka smluvní	0,22	0,00	0,00	100,00	0,00	0,00	0,00
5260	Druhé výzvy	0,21	5,97	4,35	83,94	1,53	0,17	4,03
5100	Příprava na doručení poukázek	0,19	4,51	2,89	85,90	1,67	0,12	4,92
5140	Příprava důchodů	0,18	6,55	3,57	84,25	1,37	0,16	4,10
5150	Předání důchodů	0,17	5,67	3,17	84,67	1,69	0,17	4,64
4080	Elektronické služby	0,14	3,12	1,24	87,62	1,31	0,00	6,71
5130	Příprava na doručení novin a časopisů	0,11	5,86	3,07	85,77	1,68	0,19	3,43
5190	Pochůzka ostatní	0,03	0,25	0,04	9,63	0,00	0,05	90,03
3420	Pracoviště Opyt	0,03	3,27	4,29	87,91	0,63	0,19	3,72
3040	LZ ruční - OLZ	0,02	2,24	1,30	87,35	1,76	0,32	7,04
6030	Ostatní	0,01	2,01	0,42	63,19	0,60	0,00	33,77
3080	Balíková překládka	0,01	2,24	1,30	87,35	1,76	0,32	7,04
3100	OB, PB	0,01	2,24	1,30	87,35	1,76	0,32	7,04
3010	T-Zpracování závěrů	0,01	2,23	1,30	87,36	1,76	0,32	7,03

Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3

Pozn.: vlastní zpracování

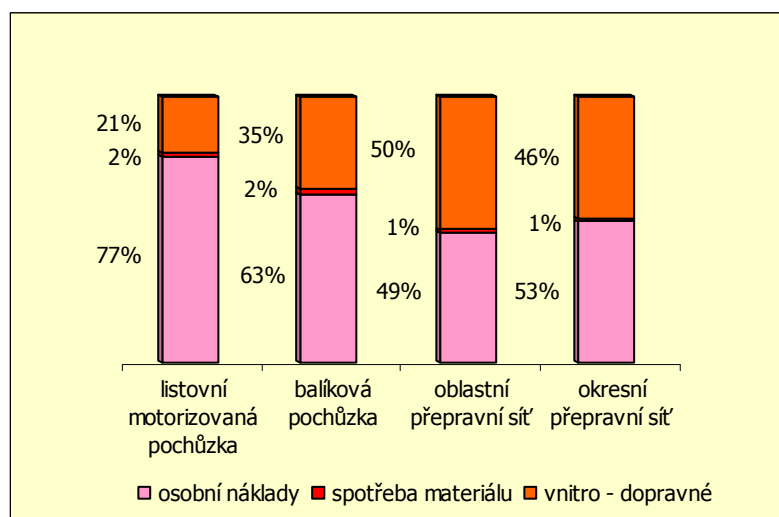
**Graf č. 16 – Náklady univerzální přepážky**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3  
 Pozn.: vlastní zpracování

Proces univerzální přepážky obsahuje přímé náklady, které se následně přiřadí konkrétním produktům. Jedná se o náklady na prodané zboží, nálepky, ceniny a bonusy za sjednané produkty aliančních partnerů. Významnými náklady jsou datové služby, telekomunikace, nájemné, vnitrozávodové náklady výpočetní techniky a náklady spojené s budovami.

**Graf č. 17 – Náklady pochůzek a přepravních sítí**



Zdroj: výkaznictví systému SAP R/3  
 Pozn.: vlastní zpracování



Náklady procesů pochůzek a přepravních sítí ovlivňují vnitrozávodové náklady, účtované ze středisek Dopravy, za spotřebované pohonné hmoty a pronájem automobilů.

Z výše provedené analýzy vyplývá, že cílem kontroly by měly být zejména osobní náklady a náklady dopravného. Pro rozdělení osobních nákladů je používaným klíčem počet vykázaných hodin na procesech. S tím souvisí nutnost jejich pravidelné kontroly a aktualizace. Jako pomocný ukazatel pro stanovování potřebného počtu pracovníků lze využít zátěže procesů a pošty celkem a následně pak optimalizovat jednotlivé činnosti vč. otevírací doby přepážek. Náklady dopravného ovlivňují počty ujetých kilometrů. Proto je důležitá kontrola nastavení doručovacích okrsků a jízdních řádů, optimalizace a centralizace doručování.

## 6 Závěr

Diplomová práce se věnuje systému řízení nákladů státního podniku Česká pošta. Hlavním předmětem činnosti podniku je provozování poštovních služeb. Česká pošta, s. p., je také partnerem státu v oblasti rozvoje elektronické komunikace občana se státní správou.

Ve sledovaném období 2005 – 2009 dosahuje Česká pošta, s. p., uspokojivých hospodářských výsledků. Výnosy z provozní činnosti dosahují cca 20 miliard Kč, pokles klasických výnosů tržeb z poštovního provozu se snaží Česká pošta, s. p., kompenzovat rozvojem elektronických služeb. Osobní náklady jsou dominantní položkou nákladů, tvoří 63 % celkových nákladů. V České poště, s. p., je zaměstnáno téměř 35 tis. zaměstnanců. Hospodářský výsledek ve sledovaném období dosahoval 331 – 921 mil. Kč. V letech 2006 a 2008 byly provedeny mimořádné účetní operace, které výrazně ovlivnily výši hospodářského výsledku. Cílem oprav bylo zvýšení přesnosti vykazování výsledků z pohledu časové souvislosti mezi náklady a výnosy a změna časového rozlišení odměny za poskytnuté obstaravatelské služby.

Účetnictví je v České poště, s. p., zpracováváno v programu SAP R/3. Náklady se důsledně účtují na činnost, kterou jsou vyvolány, a přiřazují se příslušnému nákladovému středisku, kterého se čerpání nákladů účelově týká. Druhá skladba nákladů je ovlivněna specifičností České pošty, s. p., tj. vysokým podílem lidské práce. Kromě osobních nákladů jsou významnými položkami služby a spotřebované nákupy. Celkové přímé náklady tvoří 13 % celkových provozních nákladů, ostatní náklady mají charakter režijních. Odpovědnostní členění nákladů rozděluje náklady na úsekové a jednoznačné. Jednoznačné náklady jsou řízeny centrálně cost managerem, úsekové náklady se čerpají ve všech útvarech a jsou řízeny úsekovými managery.

Česká pošta, s. p., používá maticový způsob řízení nákladů, tj. plánování a čerpání nákladů realizuje v křížové odpovědnosti. Cílem maticového způsobu je zvýšení zainteresovanosti a odpovědnosti managerů jednotlivých linií na plánování a čerpání nákladů.

V rámci každé linie je určen úsekový manager, který zodpovídá za úsekové náklady svěřeného úseku. Dále je jmenován cost manager, který zodpovídá za čerpání nákladů, za své přidělené jednoznačné účty za celou Českou poštu, s. p. Schvalovací proces probíhá

prostřednictvím úlohy Work Flow v systému SAP R/3. Jeho nastavení není optimální. Hlavní schvalovatel (cost manager) nebo jeho podřízení limitní schvalovatelé často nejsou schopni posoudit oprávněnost čerpání nákladů. Lze navrhnout část jednoznačných účtů převést do odpovědnosti úseků, které náklady skutečně spotřebovávají. Pokud úseky nenesou odpovědnost za čerpání nákladů, nejsou motivovány k efektivnímu a hospodárnému vynakládání těchto prostředků.

Předpokladem správně sestaveného plánu nákladů a hodnocení čerpání je podrobná analýza spotřebovaných nákladů a komparace srovnatelných středisek. Pro plánování a hodnocení vybraných nákladových druhů lze doporučit klíče, např. počet pracovníků, počítačů, kilometrů a množství produkce.

Analyzovaný systém plánování a hodnocení nákladů se používá druhým rokem, dochází ke standardizaci, vylepšování systému, odstraňování chybných a nevyhovujících postupů. Přesto je velkým problémem nastavená komunikace a spolupráce mezi jednotlivými odbornými útvary. Řídící linie je zodpovědná za svěřené úkoly a náklady. Ve svých aktivitách ale nezohledňuje nákladový dopad v jiných oblastech, zajímá se pouze o svoji činnost.

Během posledních dvou let došlo také k centralizaci ekonomických útvarů, zejména účtáren. Pozitivem centralizace bylo odstranění duplicitních prací a sjednocení účetních postupů. Negativem je snížení počtu pracovníků, a tím kapacity pro důslednější kontroly. V letech 2009 a 2010 se postupně snižoval počet administrativních pracovníků, zejména v ekonomickém úseku. Odpovědnosti za veškeré podklady k účetnictví byly přesunuty na odborné útvary, kterým většinou chybí ekonomická odbornost a zkušenost. Takto nastavený systém výrazně ovlivňuje kvalitu účetních dat.

Řízení a hodnocení osobních nákladů se řídí zvláštním předpisem. Pro zajištění hospodárnosti čerpání osobních nákladů a personálních kapacit jsou stanovena pravidla. Téměř 80 % celkových mzdových nákladů je spotřebováno na poštách a přepravních uzlech. Pro optimální nastavení potřebného počtu pracovníků a mzdových nákladů lze doporučit výstupy z procesní a produktové evidence nákladů. Vhodné jsou sestavy zátěží pošt a detailní zátěže jednotlivých procesů (činností). Porovnáním pošt příslušných

kategorií je možné identifikovat úspory hodin. Výstupy jednicových časů je možné využít pro hodnocení neproduktivních procesů.

Neustálé změny organizační struktury se promítají do systému řízení nákladů, zejména do řízení osobních nákladů. Přesuny mezi organizačními jednotkami se zohledňují v hodnocení čerpání plánu a stanovených ukazatelů. Úpravy prováděné v systému SAP R/3 a ve výkaznictví BW jsou časově náročné a velmi pracné.

Na základě provedené analýzy používaného systému řízení nákladů lze potvrdit zvolenou hypotézu jen částečně. Nastavený systém má svá pozitiva i negativa. Pokud budou odstraněny nedostatky a zavedena opatření ke zlepšení a zjednodušení některých činností, bude systém řízení výrazně efektivnější.

Závěrem je nutné konstatovat, že pokud chce Česká pošta, s. p., uspět v tvrdé konkurenci balíkového doručování a na plně liberalizovaném poštovním trhu, jsou pro její řízení nezbytné kvalitní ekonomické informace a analýzy.

## 7 Seznam použitých zdrojů

### Odborná literatura

1. FIBÍROVÁ, Jana. *Reporting: moderní metoda hodnocení výkonnosti uvnitř firmy*. 2. akt. vyd. Praha: Grada, 2003. 116 s. ISBN 80-247-0482-X.
2. KRÁL, Bohumil. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1997. 407 s. ISBN 80-7175-060-3.
3. HRADECKÝ, Mojmír, KRÁL, Bohumil. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
4. FIBÍROVÁ, Jana a kol. *Nákladové účetnictví: (manažerské účetnictví I)*. 2. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomická, 2001. 347 s. ISBN 80-245-0212-7.
5. VYSUŠIL, Jiří. *Optimální cena – odraz správné kalkulace*. 1. vyd. Praha: Profess, 1997. 108 s. ISBN 80-85235-17-X.
6. MACÍK, Karel. *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*. 1. vyd. Ostrava: Montanex, 1999. 241 s. ISBN 80-7225-002-7.
7. SYNEK, Miloslav. *Manažerská ekonomika*. 4. akt. vyd. Praha: Grada, 2007. 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4.
8. LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví, kontrola a řízení nákladů v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada, 2001. 152 s. ISBN 80-7169-985-3.
9. SCHAWEL, Christian, *Top 100 Management Tools – Das wichtigste Buch eines Managers*. 1. vyd. Gabler, 2004. 241 s. ISBN 978-3409125956.
10. VALACH, Josef. *Finanční řízení podniku*. 2. akt. vyd. Praha: Ekopress, 1999. 324 s. ISBN 80-86119-21-1.
11. ROSOCHATECKÁ, Eva a kol. *Ekonomika podniků*. 8. akt. vyd. Praha: ČZU, 2009. 208 s. ISBN 978-80-213-1892-2.
12. ROSOCHATECKÁ, Eva a kol. *Cvičení z ekonomiky podniků*. 1. vyd. Praha: ČZU, 2009. 129 s. ISBN 978-80-213-1470-2.
13. HORVATH, Peter. *Controlling*. 10. vyd. Mnichov: Vahlen, 2006. 907 s. ISBN 978-3-8006-3252-7.

## Internetové zdroje

14. Česká pošta, s. p. *Základní informace*. Dostupné on-line na <http://www.ceskaposta.cz/cz/o-ceske-poste/profil/zakladni-informace-id358/> [cit. 2010-10-28]
15. Ministerstvo vnitra České republiky. *Czech POINT*. Dostupné on-line na <http://www.mvcr.cz/clanek/egon-symbol-egovernmentu-czech-point-kontakti-mista-verejne-spravy.aspx> [cit. 2010-11-02]

## Ostatní použité materiály

16. Král, Bohumil. *Finanční řízení podniku – Seminář pro pracovníky ČP*
17. Česká pošta, s. p. *Výroční zpráva 2009*
18. Česká pošta, s. p. *Výroční zpráva 2008*
19. Česká pošta, s. p. *Výroční zpráva 2007*
20. Česká pošta, s. p. *Výroční zpráva 2006*
21. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 12/2006 – Vnitropodnikové řízení ekonomiky*
22. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 19/2007 – Účetnictví v kompetenci účetní jednotky*
23. Česká pošta, s. p. *Kolektivní smlouva České pošty, s. p.*
24. Česká pošta, s. p. *Metodický pokyn, 7/2010 – Pravidla pro čerpání mzdových prostředků a hodnocení ukazatelů plnění plánu*
25. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 22/2010 – Systém odměňování zaměstnanců*
26. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 24/2010 – Systém hodnocení zaměstnanců*
27. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 5/2009 – Procesní a produktová evidence nákladů*
28. Česká pošta, s. p. *Opatření, 30/2009 – Číselník a pravidla modulu CO3*
29. Česká pošta, s. p. *Rozhodnutí, 12/2008 – Pořízení dat do systému SAP R/3*
30. Česká pošta, s. p. *Směrnice, 24/2009 – Rozúčtování nákladů pro zpracování kalkulace v modulu CO3*
31. Palatová, Lenka. *Podnikové náklady a jejich kalkulace*. Praha, 2009. Bakalářská práce (Bc). Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta, Katedra ekonomiky, 2009-05-27.
32. Česká pošta, s. p. *Prezentace plánovacího modelu 2010*

# Seznam grafů, schémat a tabulek

## Seznam grafů

Graf č. 1 – Bod zvratu -----	19
Graf č. 2 – Výnosy 2005 – 2009 -----	38
Graf č. 3 – Náklady 2005 – 2009 -----	39
Graf č. 4 – Zisk před zdaněním 2005 – 2009-----	39
Graf č. 5 – Struktura aktiv k 31. 12. 2009 -----	41
Graf č. 6 – Struktura pasiv k 31. 12. 2009 -----	41
Graf č. 7 – Skladba zaměstnanců ČP v roce 2009 -----	43
Graf č. 8 – Náklady činností -----	47
Graf č. 9 – Náklady hlavní činnosti-----	47
Graf č. 10 – Druhové členění nákladů-----	50
Graf č. 11 – Skladba přímých nákladů na poštovní provoz -----	51
Graf č. 12 – Rozdělení nákladů podle odpovědnosti -----	53
Graf č. 13 – Jednoznačné náklady v odpovědnosti divizí -----	53
Graf č. 14 – Jednoznačné náklady v odpovědnosti DSM-----	54
Graf č. 15 – Vertikální skladba mzdových nákladů -----	65
Graf č. 16 – Náklady univerzální přepážky-----	80
Graf č. 17 – Náklady pochůzek a přepravních sítí-----	80

## Seznam schémat

Schéma č. 1 – Obsah nákladového a manažerského účetnictví-----	16
Schéma č. 2 – Kalkulační postup metody ABC-----	24
Schéma č. 3 – Vyjádření vztahů mezi odchylkami-----	31
Schéma č. 4 – Organizační skladba Úseku controlling -----	55
Schéma č. 5 – Maticový způsob řízení nákladů-----	58
Schéma č. 6 – Uspořádání modelu kalkulace nákladů České pošty, s. p. -----	73

## **Seznam tabulek**

Tabulka č. 1 – Základní hospodářské ukazatele -----	38
Tabulka č. 2 – Vývoj nákladů, výnosů a hospodářského výsledku (mil. Kč) -----	40
Tabulka č. 3 – Počet zaměstnanců a průměrná mzda 2005 – 2009 -----	42
Tabulka č. 4 – Přepočet plánu kancelářských potřeb (Kč) -----	62
Tabulka č. 5 – Přepočet plánu materiálu výpočetní techniky (Kč)-----	62
Tabulka č. 6 – Přepočet plánu provozního materiálu (Kč) -----	62
Tabulka č. 7 – Vývoj osobních nákladů 2005 – 2009-----	64
Tabulka č. 8 – Způsob plánování jednotlivých položek osobních nákladů -----	68
Tabulka č. 9 – Přehled nákladů procesů (%) -----	79



## **8 Přílohy**

Příloha č. 1 – Organizační struktura České pošty, s. p., k 1. 10. 2010

Příloha č. 2 – Přehled činností

Příloha č. 3 – Přehled vybraných nákladových středisek

Příloha č. 4 – Přímé náklady

Příloha č. 5 – Přehled jednoznačných a úsekových účtů

Příloha č. 6 – Vybraná plánovací nákladová střediska

Příloha č. 7 – Postup sestavení plánu personálních kapacit a plánu osobních nákladů

Příloha č. 8 – Manažerská výsledovka

Příloha č. 9 – Číselník nákladových účtů používaných v modulu CO3

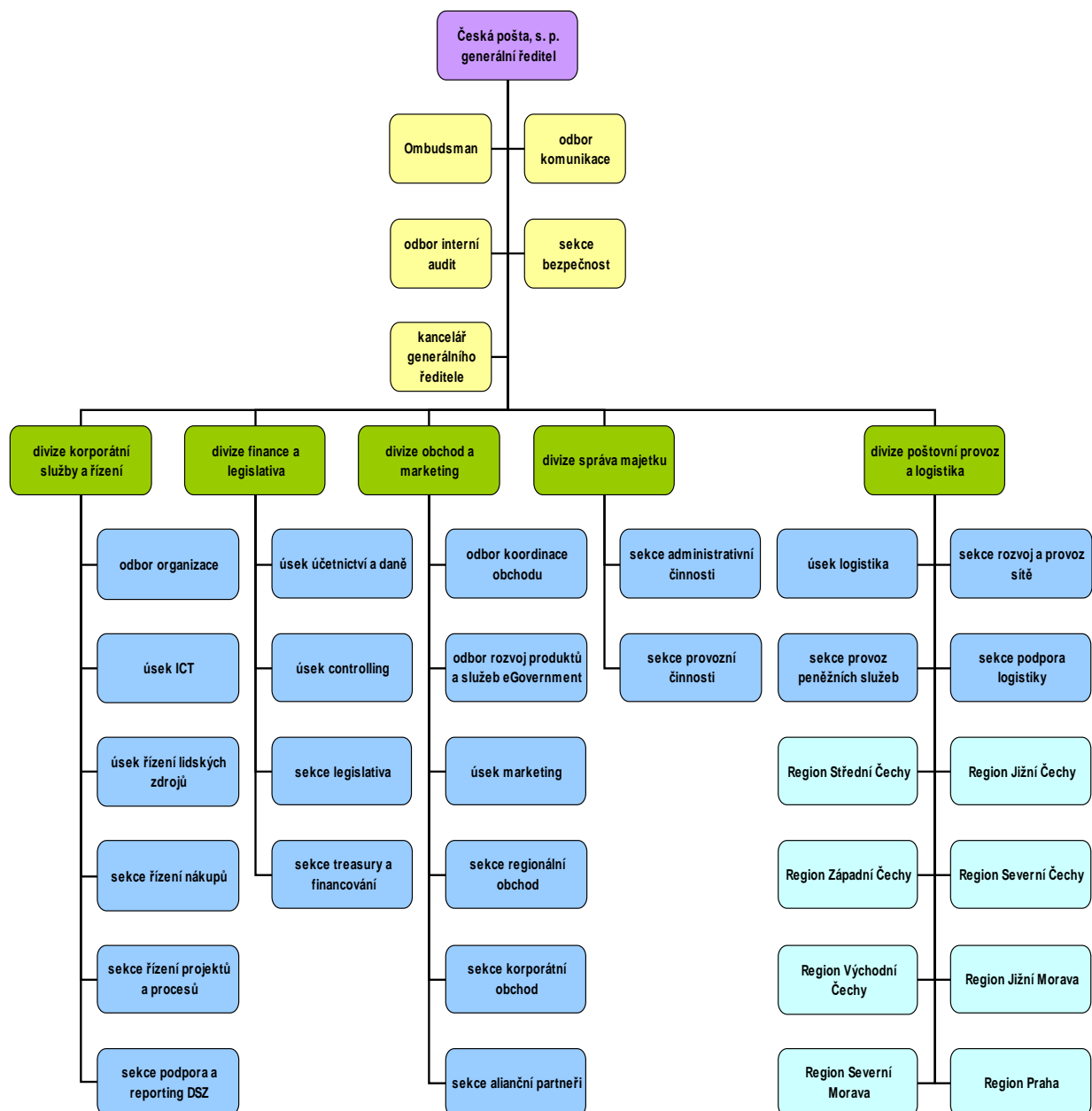
Příloha č. 10 – Přehled procesů

Příloha č. 11 – Číselník produktů

Příloha č. 12 – Číselník skupin produktů

Příloha č. 13 – Pravidla převodu nákladů na procesy

# Příloha č. 1 – Organizační struktura České pošty, s. p., k 1. 10. 2010



## Příloha č. 2 – Přehled činností

Skupina činností	Číslo činnosti	Název činnosti
<b>Hlavní činnosti</b>	1	Pošta a přeprava
	3	Projekty
<b>Podpůrné činnosti</b>	11	Doprava
	12	Oprávenství
	24	Výpočetní technika
	26	Komunikační infrastruktura
	33	Odbytová a zásobovací činnost
	36	Správa budov
	17	Ostatní podpůrné činnosti
<b>Doplňkové činnosti</b>	25	Postservis, Postkomplet
	31	Obchodní činnost
	41	Bytové hospodářství
	42	Ubytovací služby
	43	Rekreační střediska
	45	Školství
	40	Nebytové hospodářství
<b>Režie</b>	81	Režie činností
	82	Správní režie
<b>Ostatní</b>	92	Nerozúčtované

### Příloha č. 3 – Přehled vybraných nákladových středisek

Číslo	Název	Činnost
1550001001	Hradec Králové 1	A
1550002001	Hradec Králové 2	A
1550003001	Hradec Králové 3	A
1550004001	Hradec Králové 4	A
1550601001	Jičín 1	A
1550743001	Sobotka	A
1550801001	Hořice v Podkrkonoší	A
1550901001	Nová Paka	A
1551601001	Rychnov nad Kněžnou	A
1553001001	Pardubice 1	A
1553002001	Pardubice 2	A
1553003001	Pardubice 3	A
1553012001	Pardubice 12	A
1553304001	Sezemice	A
1557001001	Litomyšl	A
1557101001	Moravská Třebová 1	A
1557201001	Polička	A
1590000099	plánovací VČ - správa	L
1590100081	manažer regionu VČ	X
1590200081	provoz regionu VČ	X
2553001036	Pardubice, Na Hrádku 105 -S	S
2553001040	Pardubice, Na Hrádku 105 -C	C
2553001041	Pardubice, Na Hrádku 105 -B	B
2553304041	Sezemice 114 -B	B
2554221044	RZ Pec pod Sněžkou 1, č.197 -U	U
2554224041	Svoboda nad Úpou 1 -B	B
2554225041	Janské Lázně 274 -B	B
2580001044	RZ1 Deštné v Orlických horách 93 -U	U
9000005892	Nerozúčtované-VČ	H
9210001801	Pk A	A
9210002801	Pk B	A
9210003801	Pk C	A
9210004801	SIPO	A
9210005801	důchody	A
9210006801	obchodní balík	A

## Příloha č. 4 – Přímé náklady

<b>Náklady na prodané zboží</b>			5042100	Noviny a časopisy	
			5042101	Noviny a časopisy MPK	
			5042102	Noviny a časopisy PPF Media	
			5042103	Noviny a časopisy OPPORTUNITAS	
			5042200	Doplňkový sortiment	
			5042300	Telefonní karty	
			5042900	Ostatní zboží	
			5043100	Prodané filatelistické zboží	
			5043200	Známky mimo DPH (SCZ, region ZČ)	
			5044100	Zboží v závodní kantýně, školícím středí	
<b>Přímé náklady na poštovní provoz</b>	<b>Přímé náklady na vnitrostátní zásilky</b>	<b>Listovní zásilky</b>	5182210	Předzpracování - obyčejné psaní	
			5182211	Předzpracování dílčí - doporučené psaní	
			5182212	Předzpracování úplné - doporučené psaní	
		<b>Balíky</b>	5182220	Předzpracování dílčí - balíky	
			5182221	Předzpracování úplné - balíky	
			<b>Poukázky</b>	5011130	Tiskopisy platebního styku
	5011131	Tiskopisy platebního styku - centrální			
	<b>Přímé náklady na mezinárodní zásilky</b>	<b>Mezinárodní psaní - obyčejné a doporučené</b>	5182320	Listovní zásilky - průvoz	
			5182310	Listovní zásilky - běžný rok	
			5182311	Listovní zásilky - minulé roky - NN	
			5182360	Mezinárodní odpovědky	
			5182370	Odpovědní zásilky IBRS	
			5182390	Ostatní n.placené zahr. pošt. s.BLOK2006	
			<b>Mezinárodní balíky</b>	5182340	Balíkové zásilky-běžný rok
				5182341	Balíkové zásilky-minulé roky-NN
				5182350	EMS-běžný rok
				5182351	EMS-minulé roky - NN
		<b>Consignment</b>	5182391	Consignment - hromadné zásilky	
		<b>Mezinárodní poukázky a šeky</b>	5182380	Mezinárodní poštovní poukázky a šeky	
	<b>Ostatní přímé náklady na poštovní</b>	<b>Společné přímé náklady</b>	5011200	Spotřeba nálepek	
5011400			Spotřeba cenin		
5182230			Provize.dálek.kreditování		
<b>Přímé náklady na obstaravatelskou činnost</b>	<b>Přímé náklady na kolky a dálniční nálepky</b>	5186203	Provize - kolky - PFILBLOK2008		
		5186204	Provize - kolky - VIPBLOK2008		
		5186205	Provize - dálniční kupony - PFILBLOK2008		
		5186206	Provize-dálniční kupony -VIPBLOK2008		
		5186207	Provize - dálniční kupony - KORP		
		5186208	Provize - kolky - KORP		
	<b>Přímé náklady na datové schránky</b>	5184541	Datové schránky - RSLE		
<b>Přímé náklady na komunikační infrastrukturu</b>	2.3.1.3	Komunikační infrastruktura - přefakturace MV			
<b>Přímé náklady na Postservis</b>	<b>Přímý náklad - User - charge</b>	5184214	User - charge		
	<b>Papír a obalový materiál pro Postservis</b>	5011110	Papír tabulační a xerografický		
		5011111	Papír tabulační a xerograf. POSTSERVIS		
		5011840	Spotřeba obalového materiálu		
		5011841	Obálky a fólie POSTSERVIS		
<b>Přímé náklady na ostatní provozní výnosy</b>	<b>Přímé náklady na elektronické služby</b>	5184964	Náklady na výpisy veřejné správy		

## Příloha č. 5 – Přehled jednoznačných a úsekových účtů

Číslo účtu	Název účtu	Typ účtu	Úsek	Cost manager
5011100	Spotřeba kancelářských potřeb	U	úseková režie	
5011110	Papír tabulační a xerografický	U	úseková režie	
5011300	Spotřeba propagačního materiálu	J	DOM	Hykel Jan, Bc.
5011600	Spotřeba materiálu pro motorová vozidla	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5011991	Spotřeba ostatního materiálu - B	J	ÚGŘ	Bystrianská Dana
5011993	Čistící a hygienické potřeby	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5011994	Materiál pro údržbu	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5012110	Spotřeba DrHM VT	J	DSZ	Ševc Miroslav
5021000	Spotřeba elektrické energie	J	DSM	Povolný Jan, Ing.
5022000	Spotřeba vody	J	DSM	Povolný Jan, Ing.
5023000	Spotřeba plynu	J	DSM	Povolný Jan, Ing.
5024000	Spotřeba tepla	J	DSM	Povolný Jan, Ing.
5111101	Opravy a udržování a revize - objekty	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5111110	Opravy a udržování objektů - INV	J	DPL	Nový Lubomír, Ing.
5111310	Běžná údržba vozidel, TO, SP	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5111311	Mytí vozidel	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5111330	Opravy havarovaných vozidel	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5111440	Běžné opravy poštovních vozů železničních	J	DPL	Linert Jiří
5111500	Opravy a udržování - VT	J	DSZ	Ševc Miroslav
5111501	Opravy a udržování - technologické zařízení	U	úseková režie	
5111506	Opravy a udržování provozní techniky - PČ	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5111507	Opravy a udržování provozní techniky - PKU	J	DSZ	Ševc Miroslav
5111508	Opravy a udržování telekomunikačních zařízení - PKU	J	DSZ	Ševc Miroslav
5111911	Opravy a udržování a revize - B	J	ÚGŘ	Bystrianská Dana
5119100	Opravy a udržování korpusu železniční vlečky	J	DPL	Linert Jiří
5119901	Opravy a udržování ostatního majetku - PČ	J	DSM	Kadlecová Helena, Ing.
5121900	Cestovné tuzemské hrazené zaměstnavatelem	U	úseková režie	
5122101	Cestovné - zahraniční	U	úseková režie	
5129990	Cestovné - ZPP - jízdné	U	úseková režie	
5129991	Cestovné - školení a vzdělávání	U	úseková režie	
5129992	Cestovné - porady	U	úseková režie	
5129993	Cestovné - neuznaný náklad	U	úseková režie	
5129994	Cestovné - ostatní	U	úseková režie	
5129995	Cestovné - řízení motorového vozidla	U	úseková režie	
5131100	Náklady na reprezentaci NN	U	úseková režie	
5131200	Náklady na reprezentaci - zákaznické dny - NN	J	DOM	Hykel Jan, Bc.
5132100	Dary nad 500.-Kč - NN	J	DFL	Maruška Stanislav, Ing.
5181910	Externí doručování zásilek	J	DPL	Koutský Zdeněk
5182110	Telekomunikační poplatky - impulsy	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182112	Telekomunikační poplatky - paušál	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182114	SMS e-mail	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182115	SMS - avizování zásilek	U	úseková režie	
5182120	Mobily	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182130	Zřizovací poplatky a překládky	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182140	Pronájem okruhů	J	DSZ	Ševc Miroslav
5182210	Předpracování - obyčejné psaní	J	DOM	Foubík Jan, Ing.
5182211	Předpracování dílčí - doporučená psaní	J	DOM	Foubík Jan, Ing.
5182212	Předpracování úplné - doporučená psaní	J	DOM	Foubík Jan, Ing.

## Příloha č. 6 – Vybraná plánovací nákladová střediska

Úsek	Číslo plánovacího střediska	Název plánovacího střediska	Číslo nákladového střediska	Název nákladového střediska
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430000882	úsek controlling
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430100882	odbor liniový controlling
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430121882	odd. liniový CO StČ
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430122882	odd. liniový CO JČ
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430123882	odd. liniový CO ZČ
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430124882	odd. liniový CO SeČ
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430125882	odd. liniový CO VČ
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430126882	odd. liniový CO JM
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430127882	odd. liniový CO SM
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430200882	odbor manažerský reporting
DF	9430000882	pl.NS-úsek controlling	9430600882	odbor finanční plán
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1500000001	S-hlavní činnost VC
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1500000092	nerozúčtované VČ
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1500000099	plánovací VČ - pošty
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1500000192	nerozúčtované dohadné položky VČ
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1550001001	Hradec Králové 1
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1550002001	Hradec Králové 2
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1550003001	Hradec Králové 3
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1550004001	Hradec Králové 4
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1550005001	Hradec Králové 5
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1553001001	Pardubice 1
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1553002001	Pardubice 2
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1553003001	Pardubice 3
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1553004001	Pardubice 4
DPL	1500000099	pl.NS-VČ -pošty	1553005001	Pardubice 5
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235500801	SPU Pardubice 02
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235551801	SPU Pardubice 02 - HPS
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235552801	SPU Pardubice 02 - poštovní kurzy
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235562801	SPU Pardubice 02 - podání
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235564825	SPU Pardubice 02 - Postkomplet
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235570801	SPU Česká Třebová 02
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235572801	SPU Česká Třebová - poštovní kurzy
DPL	9235500801	pl.NS-SPU Pardubice 02	9235573801	SPU Česká Třebová - podání
DSM	2500000036	pl.NS-budovy VČ	2500000036	plánovací NS budovy VČ
DSM	2500000036	pl.NS-budovy VČ	2550002036	Hradec Králové, Riegrovo nám. -S
DSM	2500000036	pl.NS-budovy VČ	2550003036	Hradec Králové, Pospíšilova 215 -S
DSM	2500000036	pl.NS-budovy VČ	2550601036	Jičín, Safaříkova 142 -S
DSM	2500000036	pl.NS-budovy VČ	2551601036	Rychnov n.Kněžnou, Bezručova 14 -S
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2500000044	plán RZ VČ
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2551783044	RZ Olešnice v Orlických horách -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2553805044	RZ Kraskov - Seč 3 -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2554221044	RZ Pec pod Sněžkou 1, č.197 -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2554225044	RZ Janské Lázně -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2554351044	RZ Špindlerův Mlýn -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2555224044	RZ Velká Jesenice -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2580001044	RZ1 Deštné v Orlických horách 93 -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2580012044	RZ Horní Bradlo -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2580013044	RZ2 Janské Lázně -U
DSM	2500000044	pl.NS-odb.RZ-VČ	2580019044	RZ1 Pastviny -U

## Příloha č. 7 – Postup sestavení plánu personálních kapacit a plánu osobních nákladů

	<b>Postup sestavení plánu personálních kapacit a plánu osobních nákladů</b>	<b>PINF</b>	<b>LZ</b>	<b>FP</b>	<b>Vedoucí zaměstnanci</b>	<b>Vedení ČP</b>	<b>Odborové organizace</b>	<b>Dozorčí rada</b>
1.	Sestavení časového harmonogramu procesu přípravy agregovaného finančního plánu	<b>P</b>	x	<b>Z</b>	x	x	x	x
2.	Stanovení úrovně detailu plánování na jednotlivé položky osobních nákladů	<b>Z/K</b>	x	<b>Z</b>	x	x	x	x
3.	Příprava časového harmonogramu procesu plánování personálních kapacit a osobních nákladů.	<b>Z</b>	x	x	x	x	x	x
4.	Zpracování podkladů pro plánování personálních kapacit	<b>Z</b>	<b>P</b>	x	x	x	x	x
5.	Informování managementu o zahájení přípravných prací pro sestavení plánu a předložení podkladů pro plán personálních kapacit.	x	<b>Z</b>	x	<b>P</b>	x	x	x
6.	Stanovení plánu personálních kapacit, plánu na zástupy a výpomoc a návrh změn v systemizaci	x	<b>K</b>	x	<b>Z</b>	x	x	x
	<b>Postup sestavení plánu personálních kapacit a plánu osobních nákladů</b>	<b>PINF</b>	<b>LZ</b>	<b>FP</b>	<b>Vedoucí zaměstnanci</b>	<b>Vedení ČP</b>	<b>Odborové organizace</b>	<b>Dozorčí rada</b>
7.	Konsolidace plánů od vedoucích zaměstnanců, kontrola formální a obsahové stránky	<b>P</b>	<b>Z</b>	x	x	x	x	x
8.	Vypracování plánu osobních nákladů na základě podkladů o plánu personálních kapacit.	<b>Z</b>	<b>K</b>	x	x	x	x	x
9.	Předložení plánu osobních nákladů a personálních kapacit v požadované struktuře k zapracování do finančního plánu ČP	<b>Z</b>	x	<b>P</b>	x	x	x	x
10.	Předložení finančního plánu k projednání do porady vedení ČP	x	x	<b>Z</b>	x	<b>P</b>	x	x
11.	Předložení plánu osobních nákladů a personálních kapacit k projednání s odborovými organizacemi	x	<b>Z</b>	x	x	x	<b>P</b>	x
12.	Předložení finančního plánu k projednání a schválení dozorčí radě ČP	x	x	<b>Z</b>	x	x	x	<b>P</b>
13.	Projednání plánu personálních kapacit s odborovými organizacemi na regionální úrovni	x	<b>Z</b>	x	x	x	<b>P</b>	x
14.	Rozpracování schváleného plánu personálních kapacit a osobních nákladů dle stanovené úrovně detailu plánování na jednotlivé položky osobních nákladů dle kroku č.2.	<b>Z</b>	x	<b>P</b>	x	x	x	x
15.	Projednání schváleného plánu na jednotlivé organizační jednotky	<b>Z</b>	<b>P</b>	x	x	x	x	x
16.	Projednání schváleného plánu na organizační jednotky s vedoucími zaměstnanci	x	<b>Z</b>	x	<b>P</b>	x	x	x

Použité zkratky:

Z – Zodpovídá/zpracovává, P – Přijímá pro další zpracování, projednání nebo realizaci,

K – Konzultuje, PINF – Odbor personální informace, LZ – Sekce lidské zdroje – front office, FP – Odbor finanční plán.





**Příloha č. 9 – Číselník nákladových účtů používaných v modulu CO3**

<b>P.č.</b>	<b>Název</b>	<b>Rozúčtovací účet</b>	<b>Rozmezí</b>	
1	Spotřeba materiálu	<b>X950100</b>	5011100	
			5011300	
			5011600	5011960
			5011991	5011994
			5013110	5014200
			5015100	5019999
2	Spotřeba materiálu VT	<b>X950111</b>	5011110	
			5011500	
3	Spotřeba ostatní	<b>X950112</b>	5011120	
4	Tiskopisy platebního styku	<b>X950113</b>	5011130	5011131
5	Materiál pro poštovní provoz	<b>X950114</b>	5011140	
6	Spotřeba nálepek	<b>X950120</b>	5011200	
7	Spotřeba DHM	<b>X950121</b>	5012100	5012140
			5012160	5012190
8	Spotřeba stejnokrojů	<b>X950130</b>	5014300	5014800
9	Spotřeba cenin	<b>X950140</b>	5011400	
10	Poštovní schránky a schránky	<b>X950150</b>	5012150	
11	Spotřeba ostatního materiálu	<b>X950190</b>	5011990	
12	Spotřeba energie	<b>X950200</b>	5021000	5029999
13	Prodané zboží - noviny	<b>X950421</b>	5042100	5042101
14	Prodané zboží - doplněk	<b>X950422</b>	5042200	
15	Prodané zboží - telefonní karty	<b>X950423</b>	5042300	
16	Prodané zboží - filatelie	<b>X950424</b>	5043100	
17	Prodané zboží - ostatní	<b>X950425</b>	5041100	
			5042900	
			5043200	5049999
18	Opravy a udržování	<b>X951100</b>	5111000	5119999
19	Cestovné	<b>X951200</b>	5121100	5121400
			5121900	5122101
			5129990	5129992
			5129994	5129995
20	Výkony tuz.let.spol.	<b>X951811</b>	5181120	
21	Přepravné ost.	<b>X951819</b>	5181210	5181290
			5181900	5181999
	ostraha při přepravě hotovosti		5184930	
22	Telekomunikace	<b>X951820</b>	5182111	5182180
23	Výkony spojů - ověřování	<b>X951821</b>	5182110	
24	Předzpracování - OLZ	<b>X951822</b>	5182210	
25	Předzpracování - R	<b>X951823</b>	5182211	5182212
26	Dálkové kreditování	<b>X951824</b>	5182230	
27	Předzpracování - B	<b>X951829</b>	5182220	5182221

## Příloha č. 10 – Přehled procesů

Skupina procesů	Číslo procesu	Název procesu
1 - Podání	1010	Univerzální přepážka
	1020	Přepážka Poštovní spořitelny
	1040	Pokladna
	1050	Vybírání pošt. schránek samostatnou jízdou, pochůzkou
	1060	Sběrné a svozné jízdy
	1070	Kontrola dokladů včetně Reklamace
	1080	Odchod zásilek
	2 - Přeprava	2010
2020		Oblastní přepravní síť
2030		Okresní přepravní síť
3 - Třídění	3010	Zpracování závěrů a uzávěrů
	3040	LZ ruční - OLZ
	3050	LZ ruční - R
	3090	P - kartování
	3100	OB, PB
	3310	Kartování
	3410	Třídění BO/PB
	3420	Třídění obyčejných zásilek
	3430	Balíková překládka a třídění, výměna uzávěrů
	4 – Elektronické zpracování	4080
5 - Dodání	5010	Zpracování došlých závěrů a uzávěrů
	5020	Zpracování zásilek pro odnos
	5030	Příprava na doručení - ABD
	5050	Zakládání, nakládka balíkových zásilek
	5060	Třídění na DO - OLZ včetně B
	5090	Předání, převzetí, zakládání - doporučené
	5100	Předání, převzetí, zakládání - poukázky
	5110	Zakládání - OLZ
	5120	Příprava na doručení neadresné zásilky
	5130	Příprava na doručení - novin a čas.
	5140	Příprava důchodů k výplatě
	5150	Předání, převzetí důchodů na pochůzku
	5160	Pochůzka - Listovní motorizovaná
	5170	Pochůzka - Listovní pěší
	5180	Pochůzka - Balíková
	5190	Pochůzka - Ostatní
	5200	Pochůzka - Smluvní
5210	Uzavření pracoviště - vyúčtování	
5220	Rozvoz do odkládacích schrán	
5230	Uložení oznámených zásilek	
5240	Dodání sekce provozu IT	
5260	Druhé výzvy	
6 - Režie	6010	Řízení/supervize v provozu
	6020	Neproduktivní činnost
	6030	Ostatní

## Příloha č. 11 – Číselník produktů

Číslo produktu	Název produktu	Atribut produktu
01101041000	Obyčejné standardní psaní	Podané
01101041100	Obyčejné standardní psaní	Podané jednotlivě
01101041200	Obyčejné standardní psaní	Podané hromadně
01101041211	Obyčejné standardní psaní	Podané bez dokladů předzpracované
01101041212	Obyčejné standardní psaní	Podané bez dokladů nepředzpracované
01101041300	Obyčejné standardní psaní	Výběr schránek
02101011000	Doporučená zásilka	Podané
02101011100	Doporučená zásilka	Podané jednotlivě
02101011200	Doporučená zásilka	Podané hromadně
02101011221	Doporučená zásilka	Podané s doklady předzpracované
02101011222	Doporučená zásilka	Podané s doklady nepředzpracované
02101011230	Doporučená zásilka	Podané disketově
02108011000	Doporučený balíček	Podané
02108011100	Doporučený balíček	Podané jednotlivě
02108011200	Doporučený balíček	Podané hromadně
02108011221	Doporučený balíček	Podané s doklady předzpracované
02108011222	Doporučený balíček	Podané s doklady nepředzpracované
02108011230	Doporučený balíček	Podané disketově
02109011000	Úřední psaní	Podané
02109011100	Úřední psaní	Podané jednotlivě
02109011200	Úřední psaní	Podané hromadně
02109011221	Úřední psaní	Podané s doklady předzpracované
02109011222	Úřední psaní	Podané s doklady nepředzpracované
03101011000	Cenné psaní	Podané
03101011100	Cenné psaní	Podané jednotlivě
03101011200	Cenné psaní	Podané hromadně
03101011221	Cenné psaní	Podané s doklady předzpracované
03101011222	Cenné psaní	Podané s doklady nepředzpracované
03101011230	Cenné psaní	Podané disketově
04101011000	EMS	Podané
04101011100	EMS	Podané jednotlivě
04101011200	EMS	Podané hromadně
04101011221	EMS	Podané s doklady předzpracované
04101011222	EMS	Podané s doklady nepředzpracované
04101011230	EMS	Podané disketově
05101041000	Obyčejný balík	Podané
05101041100	Obyčejný balík	Podané jednotlivě
05101041200	Obyčejný balík	Podané hromadně
05101041211	Obyčejný balík	Podané bez dokladů předzpracované
05101041212	Obyčejný balík	Podané bez dokladů nepředzpracované
05101041230	Obyčejný balík	Podané disketově
06103011000	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané
06103011100	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané jednotlivě
06103011200	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané hromadně
06103011221	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané s doklady předzpracované
06103011222	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané s doklady nepředzpracované
06103011230	Cenný balík do 10 tis. Kč	Podané disketově

## Příloha č. 12 – Číselník skupin produktů

Číselník základních skupin produktů	
1	OLZ (tisková zásilka)
2	Doporučená zásilka
3	Cenné psaní
4	EMS
5	Obyčejný balík
6	Balík
7	Cenný balík
8	Obchodní a Profi balík
9	Cenný obchodní a Profi balík
10	Poukázky A (hotovost - účet)
11	Poukázky B (účet - hotovost)
12	Poukázky C (hotovost - hotovost)
13	Propagační materiály
14	Tisk
15	Postfax
16	Důchodová poukázka
17	SIPO
18	Sázková služba
19	Prodej zboží
20	Služby 02
21	ČSOB
22	ČSOB Penzijní fondy
23	ČP
24	ČPP
25	ČMSS
26	Home Credit
27	Western Union
28	Směnárenská činnost
29	Consignment
30	Obslužné transakce přepážky
31	Nositel nákladu k pokladně
32	Šeková poukázka
33	Složenka
34	Dobírková složenka
35	Elektronické služby
36	Tranzit
37	Ostatní činnosti (Zlaté stránky, předzpracování do RPM, OP)
38	Ostatní přemístovací činnost (hlasovací lístky, kurýrní zásilky)
39	Nadstandardy
40	Daňová složenka
41	Výpisy (IZIP, vraky, řidiči, tresty, živno, obchod)
42	Dálniční nálepky a kolky
43	Nepoštovní balík (zásilkový balík)
44	Datové schránky
45	Partner
46	Produkty mimořádných zakázek (Sčítání lidu)
47	Člo dokladové/bezdokladové
90	Technické produkty

### Příloha č. 13 – Pravidla převodu nákladů na procesy

Nákladové účty	Alok. klíč	NS typu obvod	NS typu přeprava
5011100	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5011110	SU-H	XVT	XVT, XVTP
5011120	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5011130-5011131	%	1010	1010
5011140	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5011200	%	1010	3410/3430
5011300	%	6010	6010
5011400	%	1010	1010
5011500	SU-H	XVT	XVT, XVTP
5011600	SU-H	XAU	XAU
5011840	SU-H	XBU	XBU
5011971	%	6010	6010
5011972	%	6010	6010
5011990	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5011991	SU-H	XBU	XBU, XAU
5011992	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5011993	%	6020	6020
5011994	SU-H	XBU	XBU
5011997	%	6010	6010
5011999	%	6010	6010
5012100	SU-H	XBU	XBU
5012110-5012120	SU-H	XVT	XVT, XVTP
5012130-5012140	SU-H	XBU	XBU
5012150	SU-B	XSCH	XSCH
5012160-5012190	SU-H	XBU	XBU
5013110-5013130	-	účtuje doprava	neúčtuje se
5013220	SU-H	XPROCESY	-
5013220	%	-	6010
5013230	SU-H	XVT	XVT, XVTP
5014000-5014899	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5015100-5015999	SU-H	XPROCESY	XPROCESY
5016100-	%	6010	6010
5016900	SU-H	XBU	XBU