

**MENDELOVA UNIVERZITA V BRNĚ  
LESNICKÁ A DŘEVAŘSKÁ FAKULTA**

**STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽÉRSKE  
ÚČTOVNÍCTVO DREVOSPRACUJÚCEHO PODNIKU**

**DIPLOMOVÁ PRÁCA**

**MENDELOVA UNIVERZITA V BRNĚ  
LESNICKÁ A DŘEVAŘSKÁ FAKULTA**

**STRATEGICKY ORIENTOVANÉ MANAŽÉRSKE  
ÚČTOVNÍCTVO DREVOSPRACUJÚCEHO PODNIKU**

**DIPLOMOVÁ PRÁCA**

Študijný program:

Dřevařské inženýrství

Pracoviště (katedra/ústav):

Ústav lesnické a dřevařské ekonomiky a  
politiky

Vedúci diplomovej práce:

Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.

Brno 2015

Bc. Jakub MICHAL



## **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

Autor práce: Bc. Jakub Michal  
Studijní program: Dřevařské inženýrství  
Obor: Dřevařské inženýrství  
Vedúci diplomovej práce: Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D.

Název tématu: **Strategicky orientované manažérske účtovníctvo drevospracujúceho podniku**

Rozsah práce: cca. 50 stran

### ***Prohlášení***

*Prohlašuji, že jsem práci: **Strategicky orientované manažerské účetnictvo dřevospracujícího podniku** zpracoval/a samostatně a veškeré použité prameny a informace uvádím v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b Zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a v souladu s platnou Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací. Jsem si vědom/a, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle §60 odst. 1 autorského zákona.*

*Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladu spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.*

V Brně, dne: .....

podpis studenta .....

## Podakovanie

Predovšetkým podakovanie patrí mojej vedúcej diplomovej práci Ing. Petre Hlaváčkovej, Ph.D. za venovaný čas pri zodpovedaní praktických aj odborných otázok, za odborné vedenie, návrhy a pripomienky, ktoré boli pre prácu veľmi prínosné. Podakovanie taktiež patrí zamestnancom Mondi SCP, a.s. Ružomberok, vďaka ktorým mi bolo umožnené nahliadnuť do mnohých interných dokumentov spoločnosti a v neposlednom rade ďakujem mojej rodine a priateľom za neustálu podporu.

### **Abstrakt v štátnom jazyku**

MICHAL, Jakub: Strategicky orientované manažérske účtovníctvo drevospracujúceho podniku. [Diplomová práca]. Mendelova univerzita v Brně. Lesnícká a Dřevařská Fakulta. Vedúca práce: Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D. MU v Brně, 2015, XX s.

Obsahom tejto diplomovej práce je objasnenie problematiky moderných nástrojov manažérskeho účtovníctva v strategickom ponímaní a ich integrácia a posúdenie vo vybranom drevospracujúcom podniku. Počas spracovania práce došlo k rozdeleniu poznatkov na teoretické a praktické. Teoretické poznatky vychádzajú najmä zo zahraničnej odbornej literatúry a ich následná komparácia s analýzou konkrétneho drevospracujúceho podniku je obsahovo vnímaná ako praktická časť. Úvodná kapitola teoretickej časti najskôr objasňuje historickú genézu pojmu manažérske účtovníctvo a ďalšie kapitoly sa snažia priblížiť moderné trendy a nástroje v manažérskom riadení nákladov. Praktická časť je venovaná analýze ekonomickej situácie vo vybranom podniku, využívaniu moderných metód manažérskeho účtovníctva a potrebe implementovať nové metódy s cieľom zefektívniť plnenie strategických cieľov podniku. Záver práce vyhodnocuje analýzu, poskytuje návrhy a možné riešenia zistených nedostatkov a taktiež podáva priamy obraz o dobre fungujúcich prvkoch podniku.

**KLÚČOVÉ SLOVÁ:** manažérske účtovníctvo, riadenie, náklady, informačný systém, kalkulácia, kontrola

### **Abstrakt v cudzom jazyku**

MICHAL, Jakub: Strategic-oriented managerial accounting in forest-based company. [Graduation theses]. Mendel university in Brno. Faculty of Forestry and Wood Technology. Educator: Ing. Petra Hlaváčková, Ph.D. MU in Brno, 2015, XX s.

The content of this graduation thesis is to clarify the issues of modern tools in managerial accounting in strategic conception, and their integration and assessment of selected forest-based company. During processing work was divided knowledge into theoretical and practical. Theoretical knowledge are mainly based on foreign literature and subsequent comparison with the analysis of a particular forest-based company content is seen as a practical part. Introductory theoretical chapter first explains the historical genesis of the concept of management accounting and other chapters are trying to bring modern trends and tools in management control costs. The practical part is devoted to the analysis of the economic situation of the selected company, the use of modern methods of managerial accounting and besion to implement new methods to streamline the filling of the strategic objectives of the company. The conclusion evaluates analysis, provides suggestions and possible solutions to the identified shortcomings and also serves a direct view of the well-established elements of the company.

**KEYWORDS:** managerial accounting, management, costs, information system, costing, control

# Obsah

<b>Zoznam ilustrácií .....</b>	<b>9</b>
<b>Zoznam tabuliek .....</b>	<b>10</b>
<b>Zoznam skratiek a značiek.....</b>	<b>11</b>
<b>Úvod .....</b>	<b>12</b>
<b>1 Ciele práce.....</b>	<b>14</b>
<b>2 Materiál a metodika.....</b>	<b>15</b>
<b>3 Literárna rešerš riešenej problematiky .....</b>	<b>16</b>
3.1 Vznik a vývoj manažérskeho účtovníctva .....	16
3.1.1 Charakteristika európskeho a anglo-amerického modelu MA.....	17
3.1.2 Tradičné a moderné koncepcie manažérskeho účtovníctva.....	19
3.2 Charakteristika moderných koncepcií manažérskeho účtovníctva.....	19
3.2.1 Balanced Scorecard BSC .....	20
3.2.2 Activity Based Costing ABC .....	21
3.2.3 Target costing TC .....	22
3.2.4 Kaizen costing KC .....	23
3.2.5 Quality costing QC .....	24
3.2.6 Environmental Management Accounting EMA .....	25
3.2.7 Cost controlling CC .....	26
3.2.8 Bottleneck accounting BA .....	28
3.2.9 Prínosy moderných trendov manažérskeho účtovníctva.....	28
3.3 Vzťah manažérskeho účtovníctva k ostatným druhom podnikového účtovníctva .....	29
3.3.1 Vzťah finančného a manažérskeho účtovníctva .....	30
3.3.2 Vzťah vnútropodnikového účtovníctva a manažérskeho účtovníctva .....	31
3.4 Jednookruhová a dvojokruhová organizácia účtovníctva.....	33
<b>4 Praktická časť vo väzbe na riešenie problematiky vo vybranom podniku .....</b>	<b>35</b>
4.1 Predstavenie podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok .....	36
4.2 Charakteristika výrobného procesu a technológie výroby .....	38
4.3 Spôsob vedenia účtovníctva a moderné nástroje manažérskeho účtovníctva v podniku.....	41
4.4 Analýza ekonomického stavu spoločnosti v rokoch 2009-2013 .....	44
4.4.1 Horizontálna a vertikálna analýza podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. ....	44



4.5 Implementácia BSC ako nástroj pre zlepšenie manažérskeho účtovníctva v podniku.....	51
4.5.1 Harmonogram projektu .....	51
4.5.2 Rozpočet projektu .....	52
4.5.3 Objasnenie podnikovej stratégie .....	53
4.5.4 Stanovenie strategických cieľov na základe modelu BSC.....	54
4.5.5 Strategická mapa vzťahov, príčin a následkov .....	56
4.5.6 Výber kritérií, cieľových hodnôt a strategických akcií.....	57
4.5.7 Implementácia BSC do systému riadenia spoločnosti .....	62
4.5.8 Roll-out proces v nadväznosti na podporu IT .....	63
<b>Diskusia.....</b>	<b>64</b>
<b>Záver .....</b>	<b>67</b>
<b>Summary.....</b>	<b>69</b>
<b>5 Zoznam použitej literatúry.....</b>	<b>71</b>
<b>6 Prílohy .....</b>	<b>75</b>

---

## Zoznam ilustrácií

Obr. 1 Postavenie moderných trendov manažérskeho účtovníctva v riadení podniku .....	20
Obr. 2 Perspektívy Balanced Scorecard .....	21
Obr. 3 Metóda Activity based costing .....	22
Obr. 4 Target costing a členenie jeho nákladov.....	23
Obr. 5 Kaizen costing proces .....	24
Obr. 6 Quality costing a priradovanie jeho nákladov.....	25
Obr. 7 EMA faktory environmentálne orientovaného riadenia .....	26
Obr. 8 Bottleneck v praxi.....	28
Obr. 9 Štruktúra podnikového účtovníctva .....	30
Obr. 10 Jednookruhová organizácia účtovníctva.....	33
Obr. 11 Dvojokruhová organizácia účtovníctva .....	34
Obr. 12 Situačná mapa podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok .....	36
Obr. 13 Stroj na výrobu papiera v závode Štětí, Česká republika .....	40
Obr. 14 Vývoj produkcie papiera a celulózy v rokoch 2009-2013.....	41
Obr. 15 Najviac preferované moderné nástroje MA v roku 2010 .....	43
Obr. 16 Ekonomické ukazovatele nadnárodnej skupiny Mondi Group.....	44
Obr. 17 Porovnanie najdôležitejších ukazovateľov HV analýzy .....	50
Obr. 18 Podiel podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. na celkových tržbách skupiny Mondi Group.....	50
Obr. 19 Strategická mapa vzťahov, príčin a následkov .....	56

---

## Zoznam tabuliek

Tab. 1 Prínosy moderných trendov manažérskeho účtovníctva .....	29
Tab. 2 Vzťah medzi manažérskym a finančným účtovníctvom .....	31
Tab. 3 Základná schéma manažérskeho účtovníctva .....	32
Tab. 4 Produkcia podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. v rokoch 2009-2013.....	40
Tab. 5 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2009/2010 .....	45
Tab. 6 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2009/1010.....	45
Tab. 7 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2010/2011 .....	46
Tab. 8 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2010/2011 .....	46
Tab. 9 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2011/2012 .....	47
Tab. 10 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2011/1012.....	47
Tab. 11 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2012/2013 .....	48
Tab. 12 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2012/1013.....	49
Tab. 13 Strategické ciele jednotlivých perspetív modelu BSC .....	54
Tab. 14 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v perspektíve učenia sa a rastu .....	58
Tab. 15 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v perspektíve interných procesov .....	59
Tab. 16 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v zákaznickej perspektíve.....	60
Tab. 17 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov vo finančnej perspektíve.....	61

---

## Zoznam skratiek a značiek

ABC	Activity <b>B</b> ased <b>C</b> osting
atď.	<b>a</b> tak <b>d</b> 'alej
ATFS	American <b>T</b> ree <b>F</b> arm <b>S</b> ystem
a.s.	<b>a</b> kciová spoločnosť
BPR	<b>B</b> usiness <b>P</b> rocess <b>R</b> eengineering
BSC	<b>B</b> alanced <b>S</b> corecard
CSA	Canadian <b>S</b> tandard <b>A</b> sociation
ECF	Elementary <b>C</b> hlorine <b>F</b> ree
EU	Európska <b>ú</b> nia
EMA	<b>E</b> nvironmental <b>M</b> anagement <b>A</b> ccounting
FA	<b>F</b> inancial <b>A</b> ccounting
FNM SR	<b>F</b> ond <b>n</b> árodného <b>m</b> ajetku <b>S</b> lovenskej <b>R</b> epubliky
FSC™	<b>F</b> orest <b>S</b> tewardship <b>C</b> ouncil
HS	<b>h</b> ospodárske <b>s</b> trediská
HV	<b>H</b> orizontálno- <b>V</b> ertikálna analýza
IFRS	<b>I</b> nternational <b>F</b> inancial <b>R</b> eporting <b>S</b> tandards
JIT	<b>J</b> ust <b>I</b> n <b>T</b> ime
MA	<b>M</b> anagerial <b>A</b> ccounting
MRP	<b>M</b> arket <b>P</b> rice <b>R</b> eferent
PEFC	<b>P</b> rogramme for the <b>E</b> ndorsement of <b>F</b> orest <b>C</b> ertification
PS17	typové označenie strojného zariadenia na výrobu papiera
SCP	Slovenské <b>c</b> elulózy a <b>p</b> apierne
SRN	<b>S</b> polková <b>r</b> epublika <b>N</b> emecko
TPM	<b>T</b> hird <b>P</b> arty <b>M</b> anufacturing
TQM	<b>T</b> otal <b>Q</b> uality <b>M</b> anagement
US GAAP	<b>U</b> nited <b>S</b> tates <b>G</b> enerally <b>A</b> ccepted <b>A</b> ccounting <b>P</b> inciples
VPÚ	<b>v</b> nútropodnikové <b>ú</b> čtovníctvo
USA	<b>U</b> nited <b>S</b> tates of <b>A</b> merica

---

## Úvod

Dnešná hektická doba, v ktorej každé odvetvie národného hospodárstva je poznačené konkurenčným bojom núti podniky hľadať odlišnosti v riadení aby na trhu s konkurenciou obstáli. Mnohokrát však cenová konkurencia na trhu je tak radikálna, že hlavným podnikovým cieľom je prežiť. Preto sú manažéri nútení hľadať riešenia, ktoré podniky odlišia od konkurencie a umožnia im stanoviť si vyššie ciele. Nástroje na efektívne riadenie nákladov sa tak môžu stať spôsobom ako uspieť čo z manažérskeho účtovníctva robí veľmi dôležitú oblasť ekonómie.

Slovo manažérske účtovníctvo v sebe spája množstvo pojmov a z historického hľadiska sa jedná skutočne o veľmi starý systém o ktorom zmienky siahajú až do 12. storočia. Prvé poznatky vznik a vývoj tohto termínu stotožňujú len s nástrojom riadenia podniku. Rozvoj a neustále prehlbovanie teórií a praxe z manažérskeho účtovníctva urobili komplexný systém, ktorý sa zaoberá zhromažďovaním údajov o hospodárskych javoch, ich analýzou a spracovaním do podoby informácií využívaných manažmentom v ekonomickom riadení podniku. Rôzne časové rozhrania sledovania a hodnotenia týchto javov mu zas dodávajú špecifický charakter pre operatívne a strategické využitie.

V celej práci je ústrednou témou predovšetkým objasnenie historických, významových a najmä praktických poznatkov tohto subsystému podnikového účtovníctva. V súčasnej dobe táto téma patrí medzi veľmi aktuálne a zaujímavé, pretože pomocou dobrého zvládnutia procesov v rámci manažérskeho účtovníctva je možné získať dokonalý prehľad o činnostiach a výkonoch vlastného podniku, poznať skutočný stav hospodárenia podniku a na základe toho tiež prispievať k vytváraniu konkurenčných výhod a stabilite podniku.

Manažérske účtovníctvo nie je jediný pojem, ktorý tvorí gro tejto práce. Podniky, ktoré majú na trhu dominantné postavenie sa usilujú neustále rozvíjať svoj potenciál a vstupovať na nové trhy. Pre tieto aktivity je dôležité dlhodobé plánovanie a dohliadanie na tieto plány, konkrétne ide o úlohy pre strategický manažment. Úlohou systémov strategického manažmentu je formulovať, tlmočiť, implementovať, kontrolovať a prehodnocovať stratégie podniku. Práca so stratégiou je kľúčovou úlohou vrcholového vedenia podniku a predstavuje podstatu riadenia, ktorá môže podniku zabezpečiť neustály vývoj smerom k plneniu dlhodobých podnikových cieľov. Preto sa mnohí odborníci snažia nájsť čo najvhodnejší systém, ktorý umožní riadiť proces

---

tvorby, formulácie, implementácie a realizácie dlhodobých plánov. Pre tieto účely bol vytvorený systém strategického merania výkonnosti podniku tzv. Balanced Scorecard. Jeho implementácia do systému riadenia nahrádza finančné ukazovatele, čo v dnešnej modernej informačnej dobe môže mať mnohokrát oveľa vyššiu výpovednú hodnotu ako obrat alebo zisk.

---

## 1 Ciele práce

Prioritným cieľom tejto diplomovej práce je analýza a vyhodnotenie zavedeného systému manažérskeho účtovníctva v strategickom rozsahu a následná identifikácia možných finančných rizík, hrozieb, príležitostí a úspor zistených pri analýze podniku. Skutočná myšlienka tejto analýzy však vychádza z cieľa poukázať na slabú zainteresovanosť priemyselného odvetvia do problematiky moderného manažérskeho účtovníctva vo všetkých odvetviach národného hospodárstva, nevnímajúc alarmujúcu situáciu v lesnícko-drevárskom sektore.

Medzi čiastkové ciele patria:

- ❖ Definovanie súčasnej produkčnej a ekonomickej situácie podniku so zreteľom na zhodnotenie strategického časového rozhrania v rokoch 2009-2013.
- ❖ Analyzovanie systému manažérskeho účtovníctva a následná identifikácia možného zefektívnenia využitím nových moderných nástrojov manažérskeho účtovníctva.
- ❖ Zhodnotenie dobre a zle fungujúcich prvkov v systéme manažérskeho účtovníctva.
- ❖ Implementácia nových nástrojov manažérskeho účtovníctva v teoretickom rozsahu.
- ❖ Vyhodnotenie prínosov a vyjadrenie návrhov o úspešnosti implementácie zvolených nástrojov vo vybranom podniku.
- ❖ Medzi vedecké metódy, ktorými sa dosahovalo plnenie cieľov patrí predovšetkým finančná analýza, syntéza, komparácia, dedukcia, deskripcia a hypotéza jednotlivých prípadov.
- ❖ Všetky poznatky spracované v práci sú objektívne a verifikovateľné.

---

## 2 Materiál a metodika

Metodicky je práca spracovaná na dva čiastkové diely a to konkrétne na teoretickú literárnu rešerš a následné zakomponovanie poznatkov do praktického riešenia problému spojeného s danou problematikou v podniku so zameraním na spracovanie dreva. Teoretická časť práce najskôr podáva priamy obraz o pôvode slova manažérske účtovníctvo a o jeho postupnej formulácii definície v jednotlivých fázach vývoja. V teoretickej časti je taktiež spracovaných osem konkrétnych moderných metód, ktoré majú úzku spojitosť s moderným manažérskym účtovníctvom a radia sa medzi najefektívnejšie pri hľadaní ciest ako dosiahnuť zlepšenie hodnotových ale aj nehmotných ukazovateľov, ktoré môžu pre podnik priniesť pozitívnejšie výsledky.

Praktické spracovanie v nadväznosti na vybranú podoblasť podnikového účtovníctva je možné rozdeliť na niekoľko častí, ktoré by mohli byť definované nasledovne:

- ❖ Získanie informácií o výške finančných tokov v rokoch 2009-2013 v podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok
- ❖ Vypracovanie technologicko-výrobného popisu podniku spolu so základnými ukazovateľmi produkcie.
- ❖ Systematická horizontálna a vertikálna analýza finančných tokov v rozhraní piatich rokov (strategické hľadisko).
- ❖ Identifikácia kritických odchýlok v jednotlivých rokoch, ich následné zhodnotenie pre potreby skúmania nástrojov manažérskeho účtovníctva a ich prínosov pre podnik.
- ❖ Grafické spracovanie zistených výsledkov do grafov a tabuliek.
- ❖ Zhodnotenie zistených odchýlok a návrh opatrení pre ich odstránenie.
- ❖ Analýza využívania moderných metód manažérskeho účtovníctva vo vybranom podniku.
- ❖ Posúdenie stavu v ktorom sa podnik nachádza a návrh opatrení pre možné zlepšenie situácie
- ❖ Posúdenie úspešnosti zvoleného postupu pri tvorbe práce a splnenia stanovených cieľov v úvode práce.
- ❖ Práca bola spracovaná najmä za pomoci priameho využitia vedeckých metód, konkrétne analýzy, syntézy, dedukcie a deskripcie.



---

### **3 Literárna rešerš riešenej problematiky**

Táto časť práce je zameraná najmä na detailné priblíženie aspektov manažérskeho účtovníctva, jeho vzťahu k ostatným subsystémom manažérskeho účtovníctva a tiež jeho vplyv na strategické rozhodovanie a riadenie podniku. Taktiež sa táto časť práce zameriava na porovnanie moderných metód manažérskeho účtovníctva z pohľadu rôznych svetových, slovenských a českých autorov. Tento spôsob kooperácie bol uprednostnený z dôvodu rôznorodosti pohľadov autorov z rôznych krajín v dôsledku rozdielnej ekonomickej situácie, vyspelosti danej krajiny a úrovne manažérskeho účtovníctva.

#### **3.1 Vznik a vývoj manažérskeho účtovníctva**

Vznik manažérskeho účtovníctva sa datuje už z čias stredoveku, vychádzajúc z faktov o využívaní manažérskeho účtovníctva pre potreby riadenia. Prvé známe zmienky o týchto skutočnostiach siahajú do 12. - 13. storočia. Historické dokumenty napríklad prvých lodiarskych združení v Janove, ktoré hovoria o využívaní účtovníctva ako riadiaceho nástroja, ale taktiež záznamoch z účtovných kníh rodiny Mediciovcov a Fuggerovcov z 15. storočia až po účtovné knihy Christophera Plantina z Antverp pochádzajúce zo 16. storočia vo svojej práci spracoval Tumpach (2004).

Medzi autorov, ktorí sa vo svojich výskumoch zaoberali aj vývojom manažérskeho účtovníctva patrí taktiež E. Výrostová, ktorá sa vo svojej publikácii (Výrostová, 2008) zmieňovala najmä o historickom prehľade od 19. storočia, s ktorým úzko súvisí najmä rozvoj dopravy a priemyslu, čo malo vplyv na cenotvorbu a prepočet skutočných nákladov, ktoré s problematikou manažérskeho účtovníctva úzko súvisia. Vyššie zmienená autorka rozobrala najmä roky, ktoré mali zásadný vplyv na konečnú štruktúru riadenia nákladov, typickým príkladom významných mílnikov v tejto problematike sú roky 1940-1980, kde sa objavuje potreba členiť náklady a výnosy do stredísk, čo využíva vo svojej principiálnej podstate napríklad Activity Based Costing metóda, taktiež sa značná časť nákladov na výrobu presúva do prípravnej fázy výroby a predvýrobné náklady sú vnímané ako strategické. Objavuje sa taktiež potreba rastúcej úlohy rozpočtovníctva, ktoré je vlastne východiskovým zdrojom pre niektoré dnešné moderné metódy manažérskeho účtovníctva. Nesmieme však zabudnúť ani na súčasný stav problematiky, ktorej sa vo svojich publikáciách venuje taktiež B. Král, ktorý zdôrazňuje najmä potrebu neustáleho zefektívňovania moderných metód účtovania

---

nákladov, konkrétne v knihe (Kráľ, 2001) vyzdvihuje metódu Activity Based costing, ktorá je zameraná na procesné vnímanie nákladov a ich priradovanie konkrétnym nositeľom, taktiež metódu Based Management (hodnotové riadenie nákladov), Target Costing (metódu cieľových nákladov), ale taktiež metódu veľmi dôležitú najmä pre priemyselný sektor a konkrétne jeho výrobnú časť, kde značne zefektívňuje náklady a to konkrétne metódu Just in Time. Klasickým poňatím moderného pojmu manažérske účtovníctvo je definícia od Tumpacha (2004), ktorá je citovaná nasledovne: „V súčasnosti manažérske účtovníctvo predstavuje tú oblasť účtovníctva, ktorá sa zaoberá zhromažďovaním údajov o hospodárskych javoch ich analýzou a spracovaním do podoby informácií, využívaných manažmentom v ekonomickom riadení“. Definícia, ktorá sa radí medzi prvé v USA uvádza trochu protichodný názor oproti autorom vyššie zmienenej definície, čo je zapríčinené najmä rozdielnou úrovňou vnímania manažérskeho účtovníctva v podnikoch v Európe a anglo-americkej oblasti, je interpretovaná ako: Proces identifikácie, merania, zhromažďovania, analýzy, prípravy, interpretácie a komunikácie s finančnými informáciami používanými manažmentom v plánovaní, vyhodnocovaní a riadení organizácie (Mihaila, 2014).

### **3.1.1 Charakteristika európskeho a anglo-amerického modelu MA**

Európske vnímanie účtovníctva bolo a stále je silne ovplyvňované štátom, naproti tomu anglo-americké oblasti sú v tejto sfére orientovaný na tzv. zvykové právo. Vychádzajúc z obsahu prednášky Dlakovej (2005), európske účtovníctvo je oblasťou veľmi dôvernou, naopak v anglo-americkej vysoko dôvernou. Za následok to má štátna regulácia hospodárstva. V Európe podnikatelia využívajú voľný kapitál formou úverov a tým umožňujú peňažným ústavom nahliadnuť do interných dokumentov, kde anglo-americká oblasť uprednostňuje burzu cenných papierov ako zdroj voľného kapitálu a to zabezpečuje súkromie v interných informáciách. Napríklad Pistoni a Zoni (2000), vo svojom výskume sledovali vzájomné prepojenie smerníc ekonomických škôl v Európe a ich prílišné formovanie pojmu manažérske účtovníctvo k jednému modelu. Poukazovali najmä na to, že Európsky systém škôl je charakteristický vzájomnou kooperáciou o čom svedčia aj medzinárodne uznávané programy ako napr. Erasmus. To vo veľa prípadoch negatívne vplýva na učebné osnovy, ktoré sa štandardizujú a nepodávajú rôzne varianty pochopenia tejto témy. Štúdia De Woota (1993), zas vyzdvihuje myšlienku, že sa európsky model riadenia harmonizuje. Má to mať za následok, jednotné európske smernice, ktoré sa budú vzťahovať na jednotlivé oblasti

---

podnikania, ale taktiež poukazuje na to, že smernice len okrajovo internacionalizujú manažérske účtovníctvo, nakoľko sa vzťahujú len na vonkajšie finančné predpisy a výkazníctvo.

### **Európske progresívne príklady:**

Typickým európskym modelom je český rozvoj priemyslu a s ním spojené zvýšenie povedomia o úrovni účtovníctva v tejto krajine k čomu najviac prispel Tomáš Baťa s jeho koncepciou kalkulácií, účtovania o výrobkoch a dielňach a individuálnych účtov. V období centrálne orientovaného plánovania hospodárstva upadol záujem o účtovníctvo, našťastie techniky, normovania a kalkulácií o útvaroch si udržali úroveň.

Za ďalší veľmi prínosný európsky model sa považuje nemecký *Kostenrechnung*, ktorý v sebe nesie účtovníctvo o nákladových druhoch a výkonoch, ktoré sú následne odovzdané ako ukazovatele pre riadenie stredísk. Taktiež je pre nemecký model veľmi špecifická väzba na finančné účtovníctvo, ktoré je orientované na daňové potreby. Za základnú funkciu nákladového účtovníctva sa považuje poskytovanie dát o kusoch a o čase. V rámci kalkulácií sa využívajú matematické a štatistické metódy, avšak ani Nemecko sa nevyhlo amerikanizovaniu vnútorného účtovníctva a využívaniu metód ako *Direct Costing*, *Standard Costing* a taktiež vedľajší podsystem riadenia „*Controlling*“.

### **Anglo-americké progresívne príklady:**

Počas uplatňovania ochranárskej politiky ekonomika v USA bol vo fáze konjunktúry a tak potreba budovať manažérske účtovníctva bola malá. S príchodom otvorenia trhu japonskej konkurencii, sa situácia prudko menila a kalkulácie spolu s riadením nákladov zažili renesanciu a prudký rozvoj. Pod tlakom nových technológií a s nimi spojeným rozsahom režijných nákladov sa vytvoril systém prepočtu vlastných nákladov (metóda ABC), taktiež metódy normovania a zvýšenie ceny informácií.

Britský model preferoval od začiatku riadenie nákladov za dôvernú záležitosť firmy, ktorá je určená len riadiacim pracovníkom na rozhodovanie a riadenie. Veľmi príznačným príkladom bola tiež zrozumiteľnosť informácií, presnosť kalkulácií a objektivita a prispôsobenosť potrebám firmy, či už výrobné alebo nevýrobné. Vylepšujú podsystemy informačných systémov ako štatistika, operačný výskum a pod. Ako v celej anglo-americkéj oblasti nie je účtovníctvo regulované štátom, ale je záležitosťou tradície a súkromnoprávných inštitúcií.

---

### **3.1.2 Tradičné a moderné koncepcie manažérskeho účtovníctva**

Jedna z tradičných koncepcií manažérskeho účtovníctva hovorí o poskytovaní dôležitých informácií pre manažerov vnútri organizácie, ktorí riadia a kontrolujú činnosť v nej, konkrétne zahŕňa (Garrison a Noreen, 1999):

- informácie o nákladoch výrobkov alebo služieb napríklad ako zdroj pre manažerov, ktorí môžu využiť náklady na výrobok ako vodítko pre stanovenie predajnej ceny. Okrem toho sú tieto náklady výrobkov používané pre ocenenie zásob a stanovenie príjmov.
- rozpočty, ktoré sú kvantitatívnym vyjadrením plánu
- správy o výkonoch (tieto správy sa často skladajú z porovnania rozpočtov so skutočnými výsledkami). Odchýlky skutočných výsledkov od rozpočtu sa nazývajú rozptyl (Horngren a Foster, 1987).
- ďalšie informácie, ktoré pomáhajú manažerom pri ich plánovaní a kontrolných aktivitách. Príkladom sú informácie o tržbách výrobkov a služieb organizácie, spätne predajné protokoly (sales backlogs), o jednotkách množstva a nárokoch na kapacitu zdrojov (Kaplan a Atkinson, 1989).

Tradičné manažérske účtovné systémy sú predovšetkým určené na meranie efektivity interných procesov. V roku 1980, tradičné manažérske účtovníctvo bolo silno kritizované z toho dôvodu, že sa praktiky manažerov zmenili len málo v priebehu predchádzajúcich 60 rokov aj napriek radikálnym zmenám v podnikateľskom prostredí. V posledných desaťročiach však vznikali aj nové manažérske postupy účtovania, ako je napríklad účtovanie na základe zlúčenia informácií o organizačnej štruktúre a o procesoch (Activity Based Costing) dá sa teda povedať, že ide o procesnú kalkuláciu a jej primárnou úlohou je zistiť usporiadanie procesov a ich skutočné náklady (Foltínová a Kalafutová, 1998).

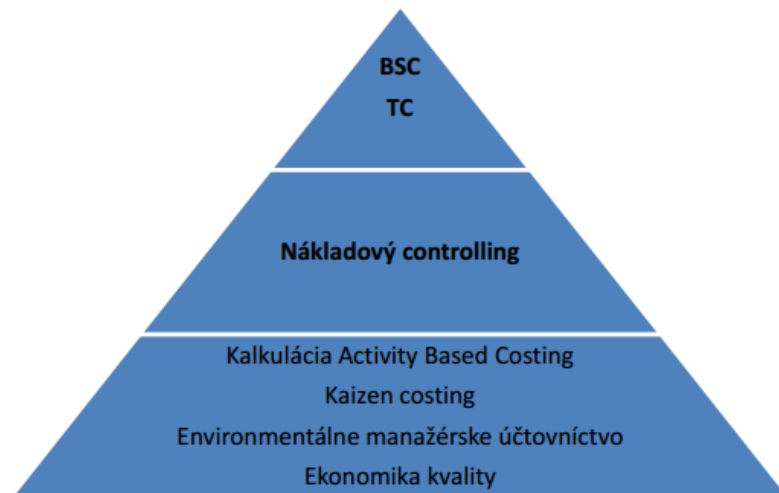
### **3.2 Charakteristika moderných koncepcií manažérskeho účtovníctva**

V pyramíde moderných trendov ako je uvedené na (Obr. 1) sú rozčlenené jednotlivé prístupy resp. metódy podľa príslušných úrovní riadenia konkrétne od strategickej úrovne až po operatívnu úroveň riadenia. Ich význam je samozrejme celopodnikový a môžeme ich tiež aplikovať na každej úrovni riadenia.

Sú to metódy, ku ktorým môžeme pristupovať z rôznych hľadísk a v rôznych podnikových činnostiach, pretože ich prínosy nie sú len v oblasti nákladovej

---

optimalizácie, ale predovšetkým sú viazané aj na technologickú, technickú, ekologickú, personálnu, materiálnu, sociálnu stránku výrobného procesu. Vzhľadom na to, že každá z týchto metód zasahuje do procesu minimalizácie podnikových nákladov, je možné ju aplikovať v oblasti manažérskeho účtovníctva (Teplická, 2012).



**Obr. 1 Postavenie moderných trendov manažérskeho účtovníctva v riadení podniku  
(Teplická 2012)**

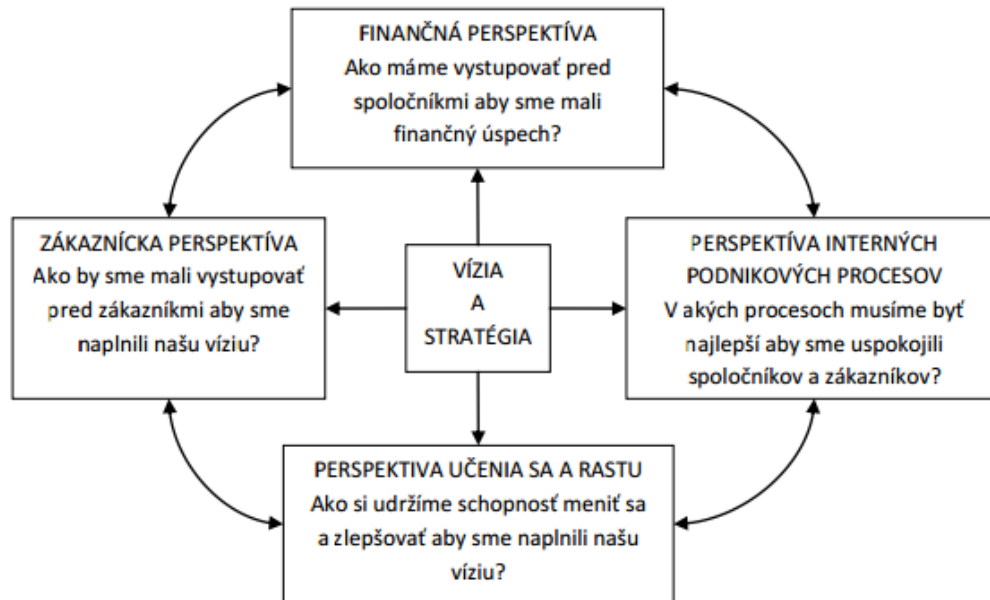
Medzi známe a v praxi aplikované moderné trendy môžeme uviesť Metódu Balaced Scorecard BSC, Activity Based Costing ABC, Target Costing TC, Kaizen Costing KC, Quality Costing QC, Environmental Management Accounting EMA Cost Controlling CC a Bottleneck Accounting BA. Všetkým týmto metódam sú venované nasledujúce podkapitoly.

### **3.2.1 Balanced Scorecard BSC**

Strategický systém merania výkonnosti podniku, ktorý poskytuje manažérom súbor nástrojov a prostriedkov pre hodnotenie podnikových činností a procesov, sleduje dosahovanie stanovených strategických cieľov podniku v kontexte štyroch podnikových perspektív (finančná, zákaznícka, interných procesov, učenia sa a rastu). Metóda BSC bola vyvinutá renomovanými harvardskými profesormi Robertom S. Kaplanom a Davidom P. Nortonom v roku 1992 (Petřík, 2005).

Balanced Scorecard „prevádza“ poslanie a stratégiu podniku do zrozumiteľného súboru merítok výkonnosti, ktoré poskytujú rámec pre posudzovanie jeho stratégie a systému riadenia. BSC kladie dôraz na dosahovanie finančných výsledkov, zahrňuje však tiež „hybné sily“, ktoré umožnia tieto výsledky dosiahnuť (Kaplan a Norton, 2001).

V nasledujúcom obrázku (Obr. 2) sú zobrazené perspektívy BSC a ich pozícia vo vzťahu k vízii a stratégii. Je potrebné dodať, že tieto štyri perspektívy BSC nie sú pevne dané pre všetky podniky a podnik by si ich mal prispôbiť k svojmu obrazu a svojim záujmom.

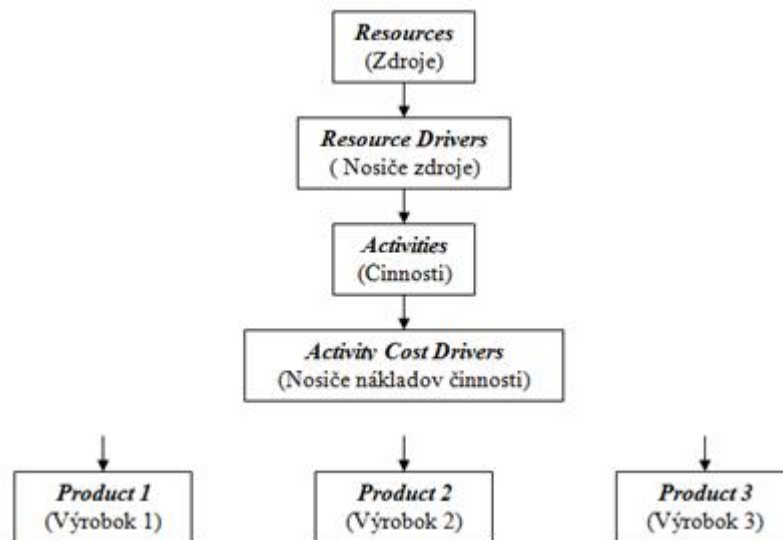


Obr. 2 Perspektívy Balanced Scorecard (Kaplan a Norton, 2001)

### 3.2.2 Activity Based Costing ABC

Kalkulácia nákladov podľa čiastkových činností alebo v jednoduchosti by sa metóda ABC dala definovať ako systém kalkulácií, ktorý dáva odpovede na otázky, kde náklady vznikli, kto sleduje potrebu nákladov (resp. kto je za náklady zodpovedný), prečo náklady vznikli, ako náklady vznikli a aké kroky je potrebné urobiť, aby efektívnosť vynaložených nákladov na výkony vzrástla. Cieľom tejto kalkulačnej metódy je teda podrobné popísanie aktivít, ich zatriedenie do podprocesov a procesov, priradenie jednotlivých aktivít k príslušným zdrojom, k jednotlivým aktivitám a alokácia nákladov k týmto zdrojom. Metóda rieši priradovanie režijných nákladov na jednotlivé výkony (Staněk, 2003).

Zodpovednosť Activity Based Costing účtovného systému pracuje v metodike dvoch krokov. Najprv označuje súvisiace aktivity v organizácii a potom priblíži zdroje, ktoré tieto aktivity spotrebúvajú. ABC jasne odráža toto spojenie medzi „súborom nákladov“ a „nositeľmi nákladov“ ako je uvedené na (Obr. 3), pretože náklady sa prerozdeľujú podľa objemu aktivít a tvorcov aktivít, ktorí ich spôsobujú. (Baker, 1998).



Obr. 3 Metóda Activity based costing (vlastné spracovanie)

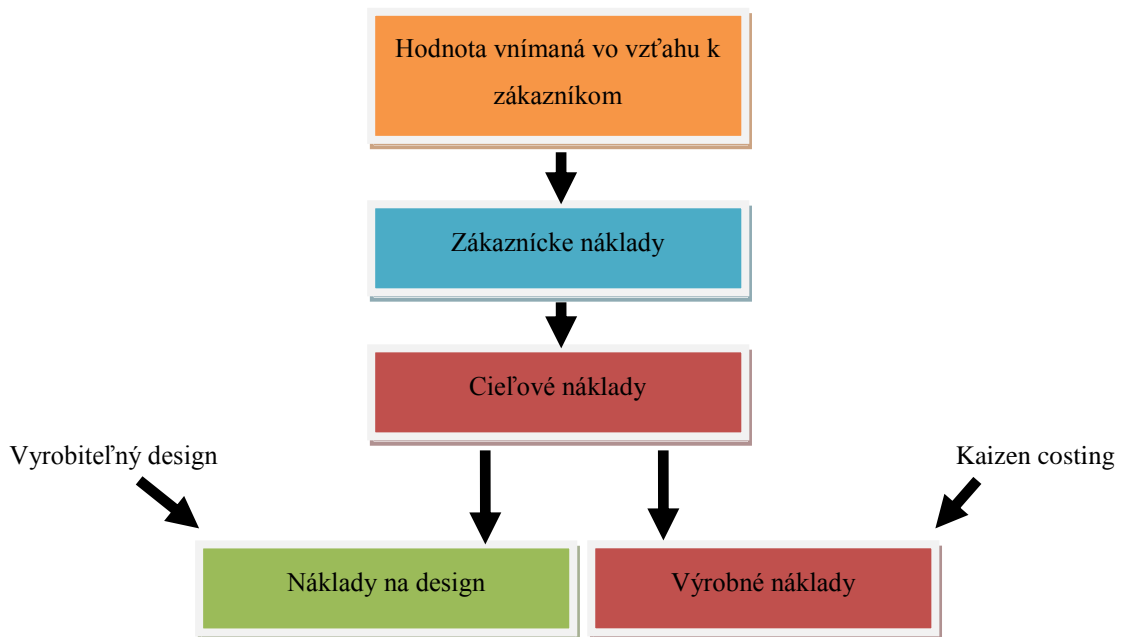
### 3.2.3 Target costing TC

Metóda riadenia cieľových nákladov je moderná metóda orientovaná na trh, využíva nákladové účtovníctvo ako nástroj pre stanovenie cieľových nákladov. Hlavnou podstatou metódy je marketingový prieskum trhu orientovaný na presnú špecifikáciu požiadaviek zákazníka na produkt. Cieľová trhovú cenu sa stanovuje na základe reálneho dopytu. Hlavné uplatnenie tejto metódy je u novo sa vyvíjajúcich výrobkov, u ktorých sa predpokladá hromadná alebo veľkosériová výroba. Metóda TC predstavuje aktívny manažérsky nástroj, pretože predpokladá harmonizáciu všetkých aktivít na všetkých úsekoch podniku, ktoré sa podieľajú na vývoji nového produktu. Cieľové náklady sa premietajú v cieľovej predajnej cene zníženej o ziskovú maržu. Cieľová predajná cena sa stanovuje s cieľom zabezpečenia dlhodobej ziskovosti produktov (Teplická, 2012).

Integrácia aplikácie TC poskytuje informácie pre manažment o možných zdrojoch zníženia nákladov. Ak chceme integrovať TC v podniku, tak prvým krokom pre použitie danej formy je získanie informácií z trhu a analýza trhu, bez nej integrácia nie je možná a účelná. Ďalším krokom je definovanie cieľových nákladov, ktoré sú neskôr rozložené na cenu materiálu, komponentov a podnikových procesov. Týmito krokmi dospejeme k cieľovej predajnej cene. TC v oblasti integrácie by mala slúžiť ako prostriedok slúžiaci na zapojenie informácií súvisiacich s trhom do vnútorného

podnikového reťazca. Jedná sa teda najmä informácie o konkrétnych produktoch, ich cenách, dodávateľoch a vnímanie spotrebiteľa vo vzťahu k produktom. TC s prihliadnutím na všetky okolnosti o získavaní informácií z trhu sa snaží nájsť optimálny rozdiel medzi cieľovou predajnou cenou a cieľovým ziskom. Najúčinnšie je použitie TC v počiatkových fázach vývoja výrobku (Tomić a Andrijašević, 2004).

Na (Obr. 4) je znázornený úzky vzťah medzi kaizen costing a target costing.



Obr. 4 Target costing a členenie jeho nákladov (Modarress a kol. 2005)

### 3.2.4 Kaizen costing KC

Kaizen costing vzniklo v súvislosti s riadením nákladov v praxi v Japonskej spoločnosti po druhej svetovej vojne a táto metóda je tiež známa ako „Genkakaizen“. Názov je odvodený od japonských automobiliek, kde prvým priekopníkom tejto metódy bola Toyota motor corporation v roku 1960. Zameriava sa najmä na výrobnú fázu už existujúcich výrobkov pre proces znižovania nákladov (Kaur, 2014).

(Guilding a kol. 2000) uviedol, že Kaizen costing je strategické riadenie účtovnej praxe, ktorá je do budúcnosti úzko spojená s hľadáním konkurenčnej výhody. Podľa (Yashuriho a John, 1993) zas Kaizen costing tvorí základ plánovania nákladov firmy, kde v počiatkovej fáze aktivity implementácie tejto metódy zachovávajú úroveň existujúcich výrobných nákladov, ale v ďalšom období je dôležité náklady znižovať na očakávanú úroveň. Na (Obr. 5) sú znázornené náklady, ktorých sa táto metóda priamo týka.



---

Silný bod tejto metódy vychádza z úzkej súvislosti so ziskom plánovacieho procesu spoločnosti, preto spoločnosť môže sledovať jeho pokrok smerom k dlhodobým cieľom (Kaur, 2014).

Táto metóda je smerovaná ku kontinuálnemu zlepšovaniu – je zameraná na systematické odhaľovanie a odstraňovanie plytvania vo výrobnom procese. Neustále zlepšovanie v podniku sa realizuje inovačnými krokmi v podobe najmenších detailov. Podstatou je určiť miesto, kde sa vykonáva činnosť alebo proces, ktorý chceme zlepšovať. Celkový dopad tohto prístupu je premietnutý v minimalizácii výrobných nákladov podniku (Teplická, 2012).



Obr. 5 Kaizen costing proces (Kaur, 2014)

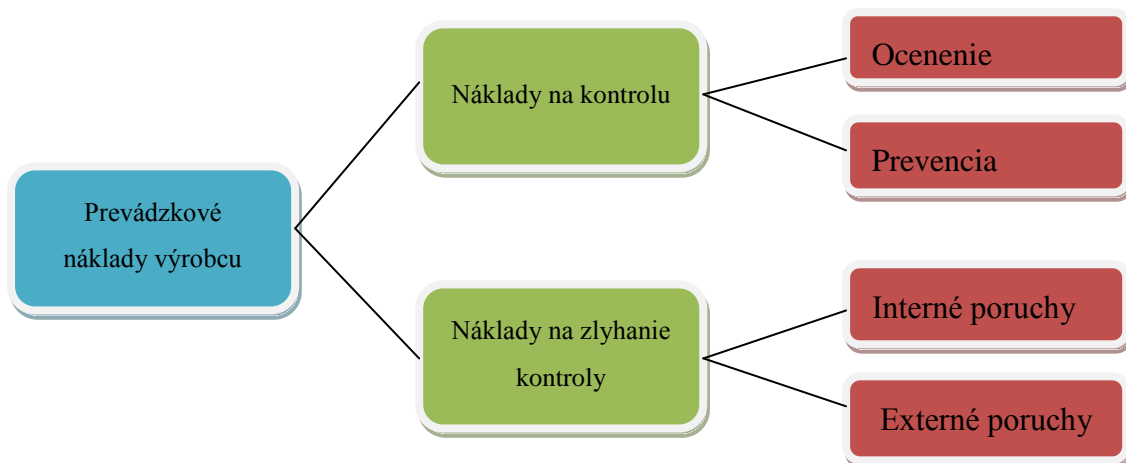
### 3.2.5 Quality costing QC

Ekonomika kvality. V dnešnom turbulentnom podnikateľskom prostredí takmer všade v organizácii prebiehajú rýchle a výrazné zmeny. Vyznačujú sa najmä silnou globálnou konkurenciou, kde technológia a trh tlačia organizácie súťažiť na rôznych platformách ako je napr. rýchlejšie dodanie, určuje ceny a zvyšovať úroveň kvality. Rôzne inovatívne technológie a postupy riadenia, ako TPM, TQM, BPR, MRP, a JIT, atď, sa stávajú populárne už aj medzi obchodnými domami na propagáciu svojich produktov a služieb (Johnson a kol. 1995). Ale pre všetky z nich, je kvalita výrobkov heslom. Okrem ceny a dochvilnosti dodávok, kvalita sa stáva riadiacim faktorom, ktorý určuje mieru spokojnosti zákazníka, čím sa zabezpečí, produkcia a úspech organizácie.

---

Rozpoznanie kvality sa chápe ako dôležitý strategický rozmer a kľúč ku konkurenčnej zbrani. Väčšina organizácií reaguje na požiadavky zákazníkov na kvalitu implementáciou kvalitatívnych riadiacich programov ako spôsob ako zvýšiť spokojnosť zákazníkov (Sharma a kol. 2007).

QC je taktiež riadiaca a kontrolná činnosť zameraná na sledovanie a hodnotenie nákladov na kvalitu, ktoré reprezentujú zabezpečenie kvality produktov z hľadiska splnenia požiadaviek a očakávaní zákazníkov, konkrétne ide o náklady zobrazené na (Obr. 6). Hlavným cieľom tohto prístupu je optimalizácia nákladov na kvalitu tak ako je to znázornené na, ktorá vychádza z potrieb maximálneho uspokojovania požiadaviek zákazníkov, znižovania nepodarkov, znižovania reklamácií, odstraňovania nezhôd (Teplická, 2012).



Obr. 6 Quality costing a prirad'ovanie jeho nákladov (Giakatis a Rooney, 2000)

### 3.2.6 Environmental Management Accounting EMA

System environmentálneho účtovníctva. Úloha účtovníctva s cieľom zabezpečiť ochranu životného prostredia sa v dnešnom rapídnom technologickom rozvoji javí ako veľmi zaujímavá myšlienka. V súčasnej dobe sa náklady považujú za „externé“ čo znamená, že ich charakter má tak pozitívne ako aj negatívne dopady na správanie firmy sa v otázkach životného prostredia. Samozrejme ak sa k tejto otázke firmy postavia kladne a zavádzajú environmentálne riadenie účtovníctva do svojich interných zásad tak sa vlastne v oblasti životného prostredia odvolávajú do značnej miery na verejné dobro. Súdržnosť medzi organizačnými cieľmi a sociálno-environmentálnou problematikou predstavuje jednu z podmienok pre legitimitu verejnej a súkromnej činnosti podnikania (Bracci a Maran, 2013).

---

Ako uvádza (Horngren a kol. 2011), činnosť organizácie je zodpovedná za náklady spôsobené nepriaznivým prístupom voči životnému prostrediu a mali by byť korigované aby sa minimalizovali nepriaznivé účinky ich činnosti.

Potreba vhodného environmentálneho manažmentu sa objavila v posledných desiatich rokoch v súvislosti s uznaním dôležitosti a významu životného prostredia pre potreby znižovania nákladov podnikov. EMA je tiež zameraný na zber, evidenciu, sledovanie, hodnotenie environmentálnych nákladov podniku, ktoré sú spôsobené podnikateľskou aktivitou a s touto aktivitou úzko súvisia faktory vid' (Obr. 7), ktoré je potrebné uplatniť pre efektívne zavedenie environmentálneho riadenia do podnikania. Cieľom EMA je optimalizovať environmentálne náklady cestou znižovania negatívnych vplyvov podnikov na životné prostredie, znižovaním nárokov na spotrebu energií a nerastných surovín, znižovaním množstva odpadov apod. Všetky spomenuté aktivity minimalizujú environmentálne náklady (Čuchranová, 2003).



**Obr. 7** EMA faktory environmentálne orientovaného riadenia (Čuchranová, 2003)

### **3.2.7 Cost controlling CC**

Nákladový controlling je všeobecne systém zameraný na sledovanie a hodnotenie nákladov podniku, odhaľovanie nedostatkov v ich kalkulovaní, rozpočtovaní, analýze a vyhodnocovaní. Je to nástroj, ktorý umožňuje znižovať nákladové položky a hľadať možné varianty úspor nákladov na všetkých podnikových úrovniach, vo všetkých podnikových procesoch. Výhodou nákladového controllingu je jeho nízka náročnosť. Nevýhodou je malá použiteľnosť týchto informácií pre riadenie, dokonca môžu ohrozovať budúcnosť podniku. Zameriava sa viac na dôsledky, ako na príčiny. Svojou štruktúrou neadekvátne zdôrazňuje náklady a tým i snahu o ich znižovanie, veľakrát na úkor budúcnosti (Michal, 2013). Modernejšia definícia ako kontrolovať náklady je

---

uvedená v článku známeho amerického biznismena S. Odlanda o piatich krokoch k efektívnej kontrole nákladov:

- 1) Krok: Americké podniky predpokladajú, že jednoročné zmluvné vzťahy vedú k zníženiu nákladov, avšak nie vždy. Inteligentná politika spoločnosti hovorí o nepresiahnutí jedného roka životnosti zákazky. To núti obe strany obchodných vzťahov o obnovenie rozhovorov o jednaní o cenách. Zmluva „multi-year“ hrá zvyčajne v prospech dodávateľa a aj keď si to vyžaduje veľa časovo náročnej práce určite sa to oplatí (Odland, 2012).
- 2) Krok: Konfrontácia so svojimi zákazníkmi formou každoročných stretnutí. Stretnutia by mali mať za následok smerovanie diskusií predovšetkým k spôsobom pre rast podnikania. Zákazník však často môže odporučiť spôsoby ako znížiť náklady, napríklad upozornením na plytvanie v niektorých krokoch výrobného procesu, taktiež na zmenu marketingového mixu, ako sa zbaviť drahých vecí a nahradiť ich výhodnejšími čo vedie k vzájomným úsporám (Odland, 2012).
- 3) Krok: Každá položka v zásobách sa pohybuje v rôznom tempe a napriek tomu dodávatelia používajú jeden spôsob prístupu k platobným podmienkam. Je možné znížiť pracovný kapitál na nulu ak platobné podmienky boli vyrovnané s obrátkovosťou zásob každej položky. Rokovania o týchto položkách a zakotvenie tejto podmienky do zmlúv umožňujú dodávateľovi predat' len najlepšie pohybujúce sa zásoby a pracovať na zlepšení produktivity zásob. (Odland, 2012).
- 4) Krok: Normálne zásoby získané od predajcu sú držané v sklade pre ďalšie použitie vo výrobnom procese alebo na ďalší predaj zákaznikom. Predajca si teda kladie otázku, keď ešte neboli zásoby použité prečo by nemohli byť vnímané ako jeho inventár? Má to úzky súvis s Just-in-time, ide o metódu, ktorá dosahuje najlepšie výsledky plánovania a nepotrebuje žiadne zásoby. Je to náročný a veľmi prepracovaný systém založený na dôvere partnerov v obchodnom vzťahu. (Odland, 2012).
- 5) Krok: Konštantný počet zamestnancov, kde za úspešné rozhodnutie o znížení počtu zamestnancov sa považuje stav keď po prijatí opatrení, výnosy na jedného zamestnanca vzrastú. Technológia, usmernenie techniky a procesné inžinierstvo atď. sú nástroje, ktoré vedú k zvýšeniu produktivity práce a znižujú potrebu zvýšenia počtu zamestnancov bez kladného efektu k výnosom (Odland, 2012).

### 3.2.8 Bottleneck accounting BA

Pomerne dosť neznámou metódou v modernom manažérskom účtovníctve je aj metóda „úzkého hrdla účtovníctva“ (Bottleneck accounting), zároveň je v určitom ohľade limitujúcim a rizikovým prvkom systému. Pravidlo úzkého hrdla sa používa v systémovej analýze a môžeme si ho predstaviť analogicky k toku vody v potrubí, ktorý je len tak rýchly, ako rýchly je tok vody v najužšom mieste potrubia. Vo výrobnom či procesnom poňatí pravidlo hovorí, že výrobný či iný proces (reťazec) je tak rýchly, ako rýchla je jeho najpomalšia časť (článok reťaze) [1], tak ako je to znázornené na (Obr. 8).



Obr. 8 Bottleneck v praxi (vlastné spracovanie)

V tradičnej analýze rozptylu, manažérske účtovníctvo porovnáva skutočné predaje s rozpočtovými predajmi. Tradičná analýza rozptylu však neukazuje, aké problémy spôsobí nepriaznivý rozdiel medzi skutočnými a rozpočtovými predajmi. Pri „zúžení hrdla účtovníctva“ však, manažérsky účtovník je schopný určiť:

- ❖ Úzke miesta v organizácii a riadení;
- ❖ Koľko peňazí bolo stratených, pri každom zúžení. (Veltman, 2011).

### 3.2.9 Prínosy moderných trendov manažérského účtovníctva

Nižšie uvedené moderné trendy uvedené v (Tab. 1) je možné aplikovať vo výrobných podnikoch vždy po zvážení prínosov a nedostatkov pre daný podnik. Každopádne však využívanie týchto metód vedie k zlepšeniu ekonomických ukazovateľov a to konkrétne zníženie v nákladovej časti na ktorú sú priamo orientované. Za veľmi negatívny faktor sa dá považovať nízka zainteresovanosť a slabé

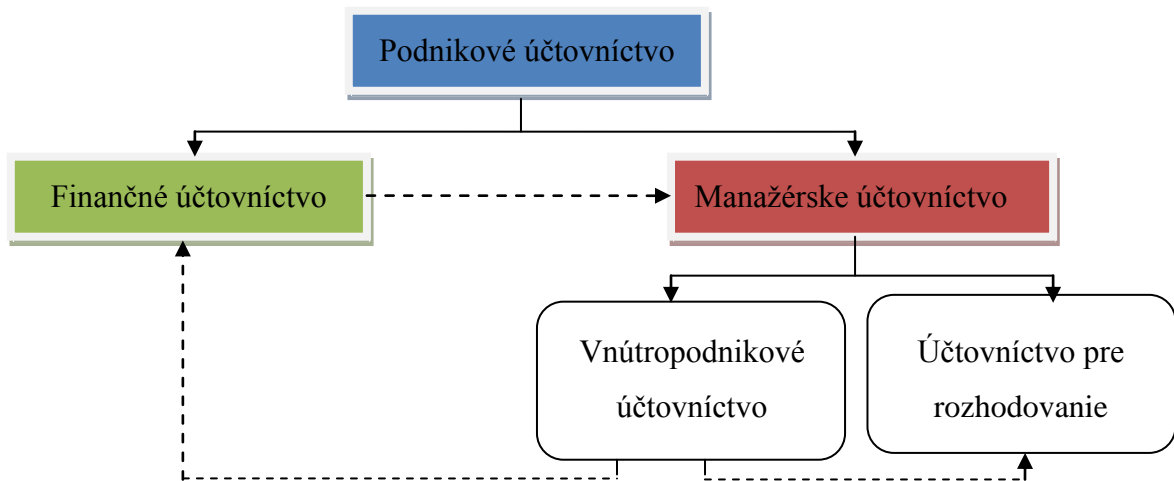
vedomie manažérov o možnosti využívania a implementácie týchto trendov v manažérskom účtovníctve. V neposlednom rade ide taktiež o finančnú náročnosť pri aplikácii týchto trendov vzhľadom na vyššie spomenutý slabý manažérsky potenciál a s ním súvisiace investície do školení a rôznych implementačných programov.

**Tab. 1 Prínosy moderných trendov manažérskeho účtovníctva (Teplická 2012)**

<b>Moderný nástroj MA</b>	<b>Prínos moderného nástroja MA</b>
<b>BSC</b>	Sprehľadnenie strategických cieľov Meranie cieľov Dosahovanie optimálnych výstupov <b>Priebežné hodnotenie ukazovateľov výkonnosti</b> Odstránenie nepotrebných procesov Eliminácia neefektívnych činností Zvýšenie informovanosti manažmentu
<b>TC</b>	Stanovenie cieľových nákladov Orientácia na požiadavky zákazníka <b>Stanovenie výšky výrobných nákladov</b> Stanovenie ziskovosti produktov
<b>CC</b>	Zjednotenie rozpočtu nákladov <b>Sprehľadnenie toku nákladov</b> Zmena štruktúry plánov Zlepšenie kontroly Vysoká kvalita výstupov Zrýchlenie obehu informácií
<b>ABC</b>	<b>Priradovanie nepriamych nákladov činnostiam</b> Spresnenie kalkulácií Meranie nákladov a nákladovosti Meranie pridanej hodnoty Presné meranie ziskovosti produktov
<b>KAIZEN</b>	Identifikácia „plytvania“ <b>Redukcia nepriamych nákladov</b> Redukcia prestojov Optimalizácia času výroby Zvyšovanie bezpečnosti práce Zvyšovanie produktivity
<b>EMA</b>	Znižovanie negatívnych dopadov na životné prostredie <b>Znižovanie environmentálnych nákladov</b> Zavádzanie environmentálnej značky Znižovanie poplatkov za emisie
<b>QC</b>	Odstraňovanie porúch Znižovanie energetickej náročnosti Odstraňovanie chybovosti Znižovanie počtu reklamácií <b>Znižovanie nákladov na „nekvalitu“</b>

### **3.3 Vzťah manažérskeho účtovníctva k ostatným druhom podnikového účtovníctva**

Vzťah manažérskeho účtovníctva k ostatným poddruhom podnikového účtovníctva prehľadne zobrazuje nižšie uvedený (Obr. 9) (Hlaváčková a Šafařík 2014).



Obr. 9 Štruktúra podnikového účtovníctva (Hlaváčková a Šafařík, 2014).

### 3.3.1 Vzťah finančného a manažérskeho účtovníctva

Rôznorodosť informačných potrieb užívateľov účtovných informácií (konkrétne rôznorodosť informačných potrieb pre externé a interné potreby) postupom času vyvolala nutnosť diferenciacie spôsobu zachytenia a zobrazenia podnikateľského procesu podľa toho, kto je užívateľom účtovných informácií a aké rozhodovacie úlohy rieši. Postupne tak došlo k obsahovému oddeleniu:

- ❖ Účtovných informácií finančného účtovníctva,
- ❖ Účtovných informácií, ktoré sa využívajú pre riadenie podnikateľských procesov (manažérskeho účtovníctva), ktoré sa ďalej člení na účtovníctvo vnútropodnikové a účtovníctvo pre rozhodovanie.

Pri porovnaní finančného účtovníctva FA a manažérskeho účtovníctva MA sa jeho obsahové a štruktúrne rozdielne poňatie prejavuje najmä tromi odlišnosťami:

- MA môže vychádzať z inak vymedzených aktív a pasív, než ako sú vymedzené napríklad všeobecne uznávanými účtovnými zásadami FA,
- MA sa odlišuje od FA taktiež výrazne väčšou variabilitou aplikovaných oceňovacích princípov a konkrétnych spôsobov oceňovania,
- ❖ Informácie o relevantných hodnotových veličinách, ktoré sú predmetom účtovníctva, sa pre potreby MA zobrazujú štruktúrne odlišne. (Hlaváčková a Šafařík 2014)

O vzťahu a odlišnostiach MA a FA taktiež hovorí nasledujúca tabuľka (Tab. 2).

**Tab. 2 Vzťah medzi manažérskym a finančným účtovníctvom (Hlaváčková a Šafařík 2014)**

<b>Odlíšnosť</b>	<b>Manažérske účtovníctvo</b>	<b>Finančné účtovníctvo</b>
<b>Určenie informácií</b>	Interné - pre vnútorné účely	Externé- pre externé účely
<b>Rozsah informácií</b>	Za útvary, výrobky, procesy	Za celý podnik
<b>Záujem</b>	Maximalizácia zisku	Maximalizácia daní
<b>Využitie informácií</b>	Pre zvyšovanie hospodárnosti a efektívnosti	Pre stanovenie finančných efektov a rozvoj podniku
<b>Časová orientácia</b>	Do budúca - riadenie budúcnosti	Do minulosti - kontrola dosiahnutej skutočnosti
<b>Charakter informácií</b>	Jednoznačná skutočnosť - dôraz na význam pre riadenie a na pravdivosť informácií	Účelové - princíp opatrnosti, dôraz na jednotnosť, presnosť, preukázateľnosť
<b>Charakter účtovníctva</b>	Dôverné	Verejné
<b>Regulácia</b>	Neregulované	Regulované - právne predpisy, štandardy atď.
<b>Pravidelnosť podávaných informácií</b>	V rôznych časových intervaloch podľa stanoveného cieľa	V pravidelných (účtovných) obdobiach
<b>Účtovanie</b>	Rôzne metódy	Podvojnosť zápisu
<b>Účty</b>	Analytické	Syntetické
<b>Jednotky</b>	Hodnotové a neutrálne	Finančné
<b>Ceny</b>	Kalkulované (vnútro podnikové ceny)	Reálne – vymedzené predpismi

### **3.3.2 Vzťah vnútro podnikového účtovníctva a manažérskeho účtovníctva**

Pre pochopenie rozdielu medzi vnútro podnikovým (predtým označovaným ako nákladovým) účtovníctvom a MA je dôležité brať v úvahu jednotlivé úrovne riadenia – operatívne, taktické a strategické. Vnútro podnikové účtovníctvo VPÚ predstavuje tú časť MA, ktorá poskytuje informácie rozložené podľa jednotlivých procesov a činností pre operatívne riadenie nákladov a výnosov podniku ako celku. MA poskytuje informácie pre rozhodovanie o budúcnosti podniku na úrovni taktickej a strategickej (Hlaváčková a Šafařík 2014). Rozdielnosť vzájomných vzťahov medzi VPÚ a MA popisuje tabuľka (Tab. 3), ktorá zároveň poukazuje na dôležitosť kooperácie týchto dvoch foriem podnikového účtovníctva.



**Tab. 3 Základná schéma manažérskeho účtovníctva (Hlaváčková a Šafařík 2014)**

<b>Manažérske účtovníctvo</b> (systém účtovných informácií pre riadenie a rozhodovanie)	
<b>Vnútropodnikové účtovníctvo</b> (účtovníctvo pre riadenie podnikateľského procesu, ak o jeho parametroch už bolo rozhodnuté)	Informácie pre <b>variantné rozhodovanie</b> (pri existujúcej kapacite a o budúcej kapacite)
Informácie pre <b>operatívne riadenie</b> , v bezprostrednej nadväznosti na <b>riadenie taktické</b> ( <i>plán, porovnanie so skutočnosťou, bežná a preventívna kontrola</i> )	Komplexné informácie pre <b>vrcholové rozhodovanie</b> (pri existujúcej kapacite a o budúcej kapacite)
Informácie pre <b>riadenie po línii útvarov, výkonov a procesov</b>	Komplexné informácie pre <b>vrcholové riadenie a rozhodovanie</b>
<b>Riadenie predovšetkým hospodárnosti</b> Informácie pre vyhodnotenie vplyvu <b>zmien</b> v objeme a sortimente <b>výkonov dodávaných na trh</b>	<b>Riadenie predovšetkým účinnosti a efektívnosti</b> Informácie pre <b>zásadné zmeny činnosti</b> ( <i>strategický marketing, výskum a vývoj, investičné rozhodovanie</i> )
Podnikové rozpočty – <b>Rozpočtová výsledovka, rozvaha, rozpočet peňažných tokov</b>	
Vzťah <b>podnikového rozpočtu, vnútropodnikových rozpočtov stredísk, kalkulačného systému, vnútropodnikových cien</b>	<b>Podnikové strednodobé a dlhodobé rozpočty</b>

Druhou zložkou MA je účtovníctvo pre rozhodovanie. Poskytuje informácie pre zhodnotenie rôznych variant rozhodnutí a s ním spojeného výsledku v rámci budúceho vývoja podniku. Zabezpečuje tak dlhodobé strategické úlohy marketingu, vývoja nových produktov, ale aj krátkodobé rozhodovanie napr. o optimalizácii objemu a štruktúry činností (Hlaváčková a Šafařík 2014).

Účtovníctvo pre rozhodovanie by sa dalo označiť ako tretia fáza nákladového účtovníctva, jeho základnou snahou je rozšíriť škálu informácií o také, ktoré umožňujú hodnotiť rôzne varianty budúceho rozvoja firmy. Typ týchto informácií zjednodušene nazývaných „Čo sa stane, keď...“, tak umožňuje využiť účtovné informácie nielen na bežné riadenie podnikových výkonov, útvarov a procesov v podmienkach, keď sa už o základných parametroch podnikanie rozhodlo, ale aj na rozhodovanie o variantoch budúceho priebehu. Práve táto fáza sa historicky označuje ako prerastanie nákladového účtovníctva do manažérskeho (Kráľ, 2001).

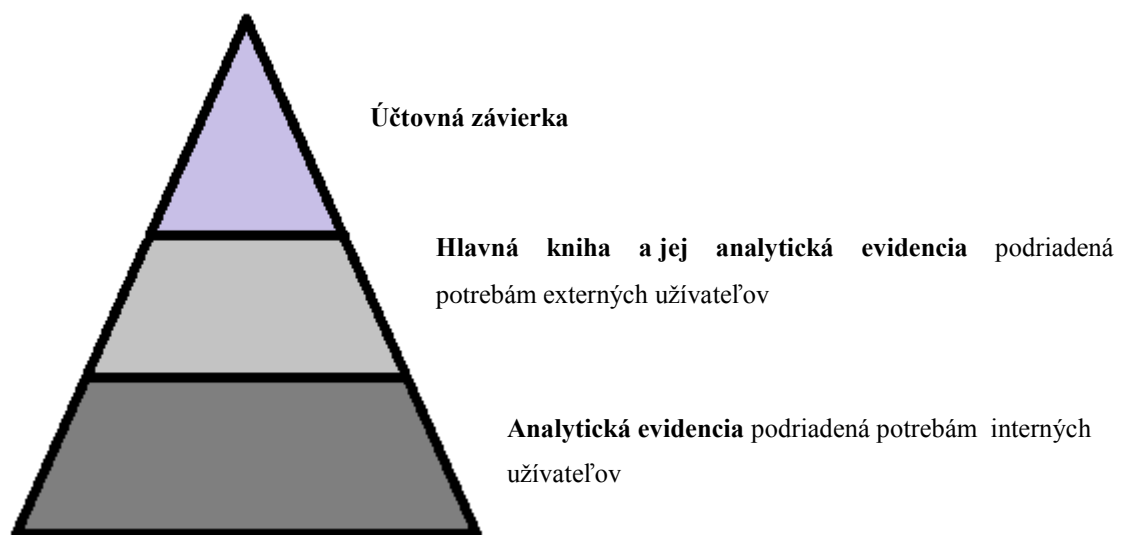
---

### 3.4 Jednookruhová a dvojokruhová organizácia účtovníctva

V prípade jednookruhovej organizácie sa eviduje len jeden okruh účtovníctva, využíva syntetické účty, ktoré zachytávajú súhrnné stavy majetku, zdrojov, nákladov a výnosov. Pre vnútropodnikové potreby sa potom využívajú analytické účty, ktoré vykonávajú funkciu manažérskeho účtovníctva. Tento spôsob je znázornený na (Obr. 10) (Kráľ a kol. 2002). Jednookruhová sústava bežne sleduje náklady a výnosy podľa vnútropodnikových útvarov (hospodárskych stredísk – HS) na analytických účtoch alebo analytickej evidencii účtovnej triedy 5 Náklady a 6 Výnosy. Technicky je možné postupovať dvoma spôsobmi:

- ❖ náklady a výnosy je možné sledovať primárne na syntetických účtoch, ich čiastky sa potom rozpisú na príslušné analytické účty podľa HS,
- ❖ náklady a výnosy sa najskôr zaúčtujú podvojným zápisom na analytických účtoch a na účtoch syntetických sa zapisujú až mesačné obraty. (Hlaváčková a Šafařík, 2014)

Pokiaľ je splnená podmienka, že požiadavky interných a externých užívateľov si neodporujú, tak je táto forma oproti dvojokruhovej organizácii účtovníctva jednoduchšia a menej náročná na spracovanie účtovných informácií (Kráľ a kol. 2002).



**Obr. 10 Jednookruhová organizácia účtovníctva (Kráľ a kol. 2002).**

Vedenie VPÚ v samotnom účtovnom okruhu sa zohľadňuje požiadavkami vnútropodnikového riadenia a to konkrétne získaním informácií nielen o mieste vzniku a zodpovednosti za vzniknuté náklady, ale aj podľa jednotlivých výkonov. Druhý okruh

---

podáva rôznorodé informácie o štruktúrach a vzťahoch vo vnútri podniku. Jedná sa predovšetkým o tieto druhy informácií:

- ❖ údaje o finančnom účtovníctve,
- ❖ údaje potrebné pre zostavenie výsledných kalkulácií výrobkov a pre následné posúdenie ich rentability,
- ❖ údaje pre bežnú kontrolu nákladov,
- ❖ údaje pre riadenie hospodárnosti po línii útvarov vrátane rozpočtov nákladov a výnosov,
- ❖ údaje pre krátkodobé a dlhodobé rozhodovanie,
- ❖ údaje pre zostavovanie prognóz.

Ide teda o oddelené okruhy, ktoré sa nezaobierajú vysvetľovaním či kvantifikáciou rozdielov. Túto oddelenosť posilňuje aj fakt, že okruh účtovných informácií pre vnútorné riadenie podniku je chápaný ako dôverný a jeho informácie nie sú predmetom zverejňovania (Král a kol. 2002).

Spojnicu medzi oboma kruhmi tvoria tzv. spojovacie účty ako je evidentné z (Obr. 11). Tie zaisťujú informácie z finančného do manažérskeho okruhu a obrátene taktiež. Medzi ich hlavné funkcie patrí kontrola správneho prevzatia a predanie účtovných dát, teda dodržanie metodických postupov účtovníctva (Fibírová a kol. 2007).



Obr. 11 Dvojokruhová organizácia účtovníctva (Král a kol. 2002)

V praxi je obe sústavy možné účelne kombinovať, pri kombinovaní jedno a dvojokruhovej organizácie účtovníctva sa využíva jednookruhový systém. Účty 8. triedy vymedzujú evidenciu nákladov a účty 9 sledujú výnosy vnútro podnikových útvarov na odovzdané a realizované výkony (Hlaváčková a Šafařík, 2014).

---

## **4 Praktická časť vo väzbe na riešenie problematiku vo vybranom podniku**

V úvodnej kapitole praktickej časti bude čo najdetailnejšie predstavená spoločnosť skupiny Mondi, SCP a.s. Ružomberok. Ďalšia kapitola sa zameriava na charakteristiku spoločnosti z hľadiska využívania metód a nástrojov manažérskeho účtovníctva v rámci strategického hodnotového riadenia. Zistené informácie budú vzťahovo porovnané s modernými metódami manažmentu, ktoré sa orientujú na strategické riadenie.

V závere praktickej časti tejto práce dôjde k zhodnoteniu aktuálnej situácie spoločnosti skupiny Mondi, SCP a.s. Ružomberok, implementácii nových metód moderného manažmentu, ich vplyvu a možných zmien, ktoré by nastali oproti súčasnému stavu pri využití navrhovaných metód.

---

## 4.1 Predstavenie podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok

<b>Názov:</b>	SCP, a.s. Ružomberok (člen Mondi Group)
<b>Sídlo:</b>	Tatranská cesta 3, 03417, Ružomberok
<b>Právna forma:</b>	akciová spoločnosť
<b>Vznik:</b>	dcérska spoločnosť skupiny Mondi od roku 2000
<b>Vlastné imanie (2013):</b>	430 637 000 EUR
<b>Počet zamestnancov (2013):</b>	1228
<b>Typ výroby:</b>	výroba sulfátovej buničiny, fotokopírovací, ofsetový papier a papier pre laserovú tlač



Obr. 12 Situačná mapa podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok [2]

Podnik skupiny Mondi, SCP a.s. je jedným z kľúčových členov Mondi Group. S výrobou prevyšujúcou 510 000 ton celulózy a 620 000 ton nenatieraného bezdrevného papiera je Mondi SCP najväčšou integrovanou fabrikou na výrobu papiera a celulózy v Slovenskej republike. Viac než 77% výroby je definovanej ako „zelená“, keďže energia použitá na výrobu pochádza z biogénnych zdrojov, drevo pochádza z dobre obhospodarovaných lesov s certifikáciou FSC™ a PEFC. (Interné materiály Mondi SCP).

### Dcérske spoločnosti:

Obaly Solo, s.r.o.: jej hlavnou činnosťou je výroba potlačovaných a extrudovaných obalových materiálov a od roku 2012 podnikala aj v činnosti elektroenergetika a výroba a rozvod tepla (túto činnosť ukončila 31. Januára 2014). Podstatná časť produkcie je realizovaná v materskej spoločnosti a spoločnosť v plnom rozsahu spĺňa bezpečnostné aj enviromentálne normy vytýčené materskou spoločnosťou

---

SLOVWOOD Ružomberok, a.s.: je plne konsolidovanou dcérskou spoločnosťou spoločnosti skupiny Mondi, SCP, a.s. Ide o najväčšiu obchodnú spoločnosť na slovenskom trhu v oblasti dreva a biomasy. Spoločnosť SLOVWOOD zabezpečuje dodávky dreva na výrobu celulózy tak z domácich ako aj zahraničných trhov (Interné materiály Mondi SCP).

**Historický prehľad významných rokov:**

- ❖ 1697 Prvá zmienka o ručnej výrobe papiera v okolí Ružomberka
- ❖ 1880 Jakub Klein & Co. začal písať históriu priemyselnej výroby papiera v Ružomberku, v lokalite Solo
- ❖ 1906 Bol založený Maďarský papierenský závod v lokalite Supra na území mesta Ružomberok
- ❖ 1958 Obe spoločnosti – Solo a Supra sa zlúčili pod novovytvorený podnik s názvom Severoslovenské Celulóžky a Papierne SCP.
- ❖ 1981 Začala výstavba novej sulfátovej celulóžky.
- ❖ 1991 Spustenie výroby na 18. papierenskom stroji, vôbec najväčšom papierenskom stroji v strednej Európe (šírka 6,5 m).
- ❖ 1996 Fond národného majetku SR FNM SR predal 67% akcií SCP Ružomberok slovenskému subjektu ECO-INVEST.
- ❖ 1997 Po prvý krát sa spustila výroba ECF (Elementary Chlorine Free) celulózy.
- ❖ 1999 Generálna prestavba 17. Papierenského Stroja PS17
- ❖ 2000 Strategický partner, skupina MONDI (v tom čase NEUSIEDLER) odkúpila 50% akcií podniku, v roku 2006 zvýšila svoj podiel na 51%.
- ❖ 2003 Začiatok projektu IMPULS, najväčšieho investičného projektu v podniku, ktorý zvýšil výrobné kapacity, efektivity a výrazným spôsobom znížil dopad podniku na životné prostredie zmenou jeho technológií na najšpičkovejšiu úroveň.
- ❖ 2004 Zmena názvu spoločnosti z NEUSIEDLER SCP a.s. na Mondi Business Paper SCP a.s.
- ❖ 2008 Meno spoločnosti sa mení na Mondi SCP, a.s.
- ❖ 2013 Začiatok projektu Regeneračného kotla 3, ktorý vedie k zvýšeniu výroby buničiny a zelenej energie, pri znížení dopadu na životné prostredie zo strany spoločnosti (Interné materiály Mondi SCP).

---

## 4.2 Charakteristika výrobného procesu a technológie výroby

Základný výrobný program podniku je orientovaný na výrobu buničiny, papiera a papierenských výrobkov spracovaním drevnej hmoty z domácich zdrojov a predaj celulózo-papierenských výrobkov na domácom a zahraničnom trhu.

Výrobný program je rozčlenený nasledovne:

- ❖ výroba sulfátovej buničiny listnáčovej a ihličnanovej, bielenej a nebielenej
- ❖ výroba fotokopírovacích papierov
- ❖ výroba papiera pre laserovú tlač
- ❖ výroba offsetových papierov

Spoločnosť Mondi SCP, a.s. sa svojou výrobou radí medzi strategické podniky vo výrobe papiera pre strednú Európu a to najmä vďaka zavedeniu nového stroja do výrobných častí (Martančík, 2010).

**Výroba papiera** – je to zdĺhavá a náročná procedúra. Hlavnou surovinou na výrobu papiera je drevo rýchlo rastúcich stromov ako je: smrek, jedľa, topol, jelša a buk.

Výroba papiera sa dá rozložiť do štyroch technologických krokov:

- ❖ Výroba vlákien z dreva, alebo iného rastlinného materiálu
- ❖ Príprava papieroviny
- ❖ Výroba papiera v papierenskom stroji
- ❖ Dodatočné povrchové úpravy papiera

**Výroba vlákien** – z dreva je potrebné izolovať vlákna vhodné na plstenie papiera.

Robí sa to tromi spôsobmi:

- ❖ mechanicky – výroba bielej drevoviny
- ❖ polomechanicky – výroba hnedej drevoviny a výroba polobuničiny
- ❖ chemicky – výroba buničiny

**Výroba bielej drevoviny** – biela drevovina sa vyrába mechanickým rozvlákňovaním odkôrneného dreva. Drevovina, ktorá sa takto získa, je zmesou rôznych druhov dlhovláknitej, slizovitej a múčkovitej látky.

**Výroba hnedej drevoviny** – medzivláknité spojivo buničiny možno rozpustiť parením dreva pri vysokom tlaku. V priebehu parenia sa z dreva uvoľňujú organické kyseliny, ktoré zapríčiňujú jeho rozklad a drevovina sa sfarbuje do hneda.

---

### **Technologický postup úpravy papiera zahŕňa tieto činnosti:**

- ❖ Glejenie a degradácia papiera
- ❖ Zušľachtovanie papiera
- ❖ Rezanie papiera

Plošná hmotnosť papiera – delenie papiera podľa STN plošnej hmotnosti:

- do 149 g/m<sup>2</sup> papier
- kartóny do 250 g/m<sup>2</sup>
- lepenky nad 250 g/m<sup>2</sup>

**Základné vlastnosti papiera** – Z hľadiska polygrafického spracovania sú najvýznamnejšie funkčné vlastnosti, t.j. ako sa bude papier správať pri tlači a dokončovacích operáciách a aká bude kvalita výtlačku. Napríklad pravidlom pri ofsetovej hárkovej tlači je, že smer vlákna papiera by mal byť rovnobežný s osou formového valca. Uľahčí sa tým lepšia súťaž. Takisto pri knihárskom spracovaní by smer vlákna papiera mal byť rovnobežný s chrbtom väzby. Pri manipulácii s papierom počas tlačového procesu je veľmi dôležitá vlhkosť a PH papiera (Martančík, 2010).

**Požiadavky na papier podľa normy pre tlač ISO 12647-2** – Definícia papiera je v norme pre tlač ISO 12647-2 asi jedna z najproblematickejších kapitol – reálne dnes majú tlačové papiere iný farebný nádych, než aký norma predpokladá a kodifikuje. Papiere sú často belšie s akoby namodravým nádychom, čo je spôsobené prítomnosťou optických bielidiel, teda prímiesami, ktoré sú citlivé na UV žiarenie a ktoré v tomto spektre žiaria. V prípade, že si takýto papier vložíme pod UV lampu, bude „svietiť“, zatiaľ čo materiál bez týchto bielidiel ostane tmavý. V praxi to znamená, že UV žiarenie, ktoré je vždy v určitej miere prítomné v bielom dennom svetle, sa mení vďaka týmto bielidlám na viditeľné namodravé svetlo, ktoré vizuálne vylepšuje tlačový kontrast. Bohužiaľ, tieto bielidlá logicky ovplyvňujú i tlačové farby, teda ich farebný odtieň. Všetky odtiene farieb sú „tlačené“ do studenších polôh (Martančík, 2010).

### **Charakteristika strojno-technologického zariadenia SCP, a.s. Ružomberok:**

Spoločnosť skupiny Mondi, SCP, a.s. využíva tri tlačiarske stroje a to konkrétne modelové typy PM1 (obalové papiere), PM16, PM17, PM18, každý s inou výrobnou kapacitou a rýchlosťou výroby. Kapacitné parametre výroby sú zobrazené v (Tab. 4) podľa jednotlivých rokov, v rámci zachovania strategického charakteru práce ide teda konkrétne o posledných 5 rokov produkcie v podniku skupiny Mondi, SCP, a.s.

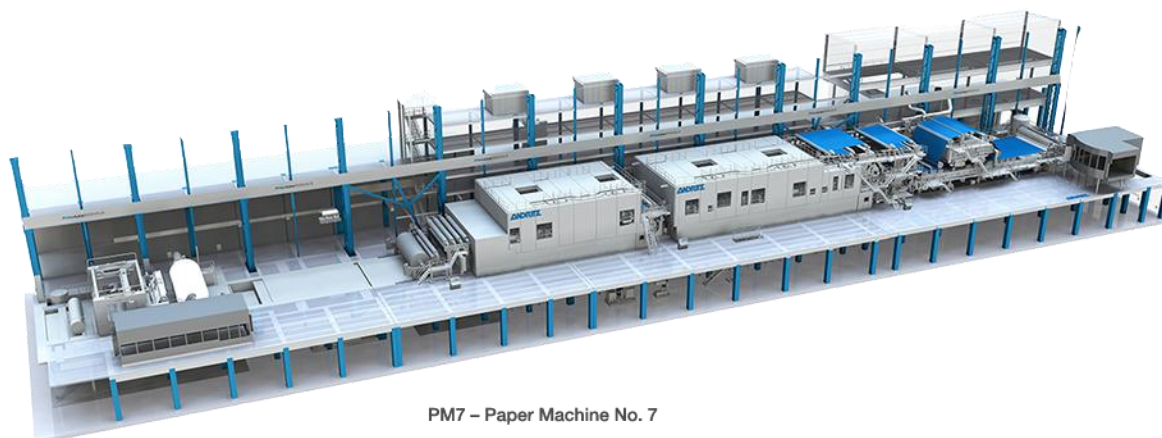


Tab. 4 Produkcia podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. v rokoch 2009-2013 (vlastné spracovanie)

Produkcia v tonách za roky 2009-2013					
v tonách	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Papier</b>	<b>535 012</b>	<b>601 318</b>	<b>615 949</b>	<b>615 949</b>	<b>620 416</b>
PM 1*	0	47 256	37 632	61 753	65 596
PM 16*	48 936	52 319	50 260	50 260	50 260
PM 17*	137 181	141 008	142 440	142 440	142 440
PM 18*	348 896	360 734	362 120	362 120	362 120
<b>Celulóza</b>	<b>474 215</b>	<b>500 150</b>	<b>501 810</b>	<b>512 401</b>	<b>512 633</b>
Softwood (mäkké dreviny)	37 394	12 798	8 640	8 640	8 640
Hardwood (tvrdé dreviny)	436 821	487 353	491 339	490 675	490 675
<b>Baliaci papier (Obaly solo)</b>	<b>11 011</b>	<b>8 529</b>	<b>7 478</b>	<b>7 478</b>	<b>7 478</b>
Tlačový	7 896	5 387	4 450	4 450	4 450
Povlakový	3 116	3 142	3 028	3 028	3 028
<b>Predajná produkcia</b>	<b>607 788</b>	<b>661 898</b>	<b>660 796</b>	<b>660 132</b>	<b>660 132</b>

*PM 1 - papierenský stroj pre obalové papiere
*PM 16 - rýchlosť stroja je 436 mp/min a celková účinnosť 95,84%
*PM 17 - rýchlosť stroja je 1047 mp/min a celková účinnosť 89,92%
*PM 18 - rýchlosť stroja je 1510 mp/min a celková účinnosť 91,28%

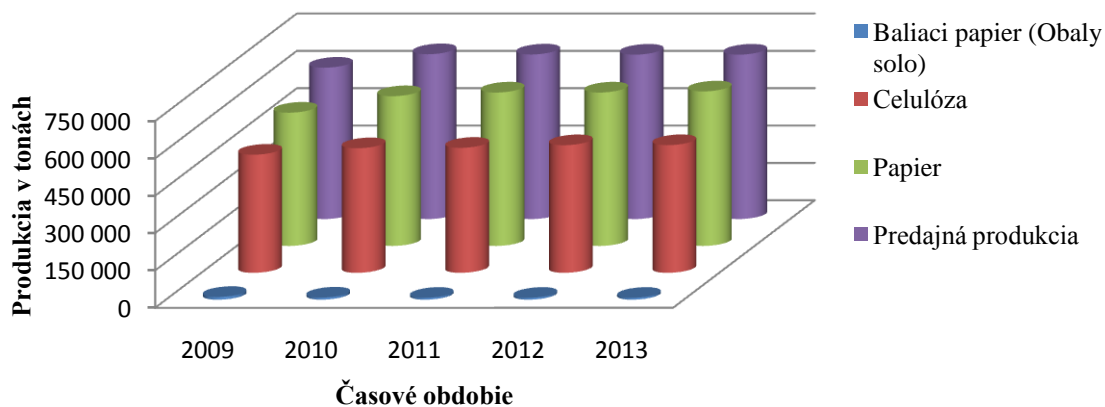
Z prehľadnej tabuľky je evidentné, že rok 2009 bol prelomový pre kapacitné rozšírenie možností výroby papiera a celková produkcia tak stúpila o nezanedbateľných 8,2%. V číslach to konkrétne znamená niečo cez 53 000 ton ročnej produkcie.



Obr. 13 Stroj na výrobu papiera v závode Štětí, Česká republika [4]

Stroj zobrazený na (Obr. 13) je technickou štruktúrou takmer totožný s papierenskými strojmi PM1 (obalové papiere), PM16, PM17 a PM18 viz. (Príloha 4), avšak s rozdielnou kapacitou výrobných objemov, odlišnou výrobnou rýchlosťou

a finálnym výstupom. Pre nedostatok grafických materiálov strojnej technológie vyššie uvedených typov papierenských zariadení bola použitá aspoň táto dostupná dokumentácia, ktorá pre potreby grafickej analýzy strojno-technologického vybavenia prevádzky v tejto práci postačuje. Zvyšné súčasti stroja PM7 sú zobrazené v prílohovej časti práce (Príloha 2).



**Obr. 14** Vývoj produkcie papiera a celulózy v rokoch 2009-2013 (vlastné spracovanie)

Z grafu je evidentná stabilná situácia podniku v posledných rokoch výroby papiera a celulózy. Výrobné kapacity a technológia sú smerované k neustálemu zlepšovaniu a dosahovaniu čo najvyšších hodnôt.

### **4.3 Spôsob vedenia účtovníctva a moderné nástroje manažérskeho účtovníctva v podniku**

Spoločnosť Mondi SCP, a.s. pripravuje štatutárne individuálne a konsolidované účtovné závierky podľa IFRSs (International financial reporting standards), (v zmysle Zákona o účtovníctve - § 17a a § 22). Ostatné spoločnosti skupiny Mondi SCP zostavujú štatutárne závierky v zmysle § 17a Zákona o účtovníctve.

Účtovníctvo v skupine Mondi SCP sa vedie primárne pre potreby zostavovania účtovnej závierky pre potreby zostavenia výkazov pre potreby group reportingu podľa IFRSs v zmysle Mondi Accounting Policies, ktoré vo všetkých významných skutočnostiach zodpovedajú vedeniu účtovníctva v súlade so Zákomom o účtovníctve a platnou účtovou osnovou a postupmi účtovania pre podnikateľov, ktorá je vydávaná opatrením MF SR v zmysle zákona o účtovníctve. Takáto úprava je v súlade s požiadavkou Accounting Policies Europe & International (Interné materiály Mondi SCP).

---

Spoločnosť vypracováva „Účtový rozvrh“, t. j. zoznam účtov používaných v spoločnosti, za ktorého aktualizáciu zodpovedá vedúci účtovného oddelenia a schvaľuje ho finančný riaditeľ. Jeho súčasťou sú okrem účtov finančného účtovníctva i účty vnútropodnikového účtovníctva a číslovanie nákladových stredísk. Vnútropodnikové účtovníctvo je organizované v rámci analytickej evidencie k finančnému účtovníctvu a používaním sekundárnych nákladových účtov (Interné materiály Mondi SCP).

Analytická evidencia u jednotlivých druhov účtov je tvorená v súlade s hľadiskami na vytváranie analytickej evidencie platnými v postupoch účtovania pre podnikateľov a potreby zostavovania účtovných závierok pre potreby group reportingu. Členenie účtov aktív, pasív, výnosov a nákladov je primárne určované potrebami group reportingu a zodpovedá štruktúre určenej v Accounting Policies Europe & International. Obeh účtovných dokladov sa riadi príkazom finančného riaditeľa, za ktorého prípravu, vydanie a aktuálne znenie zodpovedá finančný riaditeľ (Interné materiály Mondi SCP).

### **Moderné nástroje manažérskeho účtovníctva v analyzovanom podniku:**

Podnik sa svojou finančnou stratégiou sústreďuje najmä na hľadanie ciest k znižovaniu nákladov, ktorá súvisí najmä s cieľom podniku naďalej patriť medzi elitu v danom odvetví a v strategickom časovom horizonte sa prepracovať až na lídra v tomto odvetví. Za základný manažérsky nástroj, ktorý podnik uplatňuje vo svojom riadení nákladov je považovaný Cost Controlling. Predpokladom pre uplatnenie tohto nástroja v praxi je neustála cesta k znižovaniu nákladov a dosahovanie nákladových hodnôt na úrovni podnikov Kwidzin a gPS. Tento nástroj sa sústreďuje výlučne na nákladové položky a hľadanie možných variant úspor na všetkých podnikových úrovniach a vo všetkých podnikových procesoch. V sledovanom období sa tento nástroj uplatňoval na dobrej úrovni o čom svedčí permanentné reagovanie na kritické úrovne dopytu po papieri a následná kompenzácia strát úsporami v nákladovej časti. Ďalším nástrojom, ktorý vo svojej účtovnej politike podnik uplatňuje je Activity Based Costing a Target Costing. V prípade TC sa cieľová trhovú cenu stanovuje na základe reálneho dopytu. Hlavné uplatnenie tejto metódy je u novo sa vyvíjajúcich výrobkov, u ktorých sa predpokladá hromadná alebo veľkosériová výroba čo v podniku má taktiež opodstatnenie najmä v spojitosti so stanovením cieľových nákladov, orientovaním sa na požiadavky zákazníka, stanovením výšky výrobných nákladov a stanovenie ziskovosti

---

produktov. Využívanie ABC metódy je spojené najmä s procesným controllingom, slúži na sprehl'adnenie nákladov procesov a aktivít, meranie jednotkových nákladov procesov a optimalizáciu nákladov. Vyššie zmienené metódy podnik však uplatňuje len v prípade zvýšených nárokov na controlling, čo nemusí vždy viesť k efektívnosti. V prípade TC je kontraproduktívne a nákladné sledovať trh neustále aj napriek absencii nových výrobkov pre rozšírenie produktového portfólia. Naproti tomu v prípade ABC kalkulácie je plnohodnotné permanentné zavedenie nákladné pre organizáciu len z počiatku, keďže je nutné vytvoriť vnútorné organizačné jednotky ako integrované reťazce nadväzujúcich procesov avšak s dlhodobou účinnosťou na nižšie náklady, nakoľko tradičný spôsob sledovania nákladov neposkytuje manažmentu informácie o tom, aké činnosti či procesy sú krízové a dôležité pre podnik z hľadiska nákladovosti a rentability.

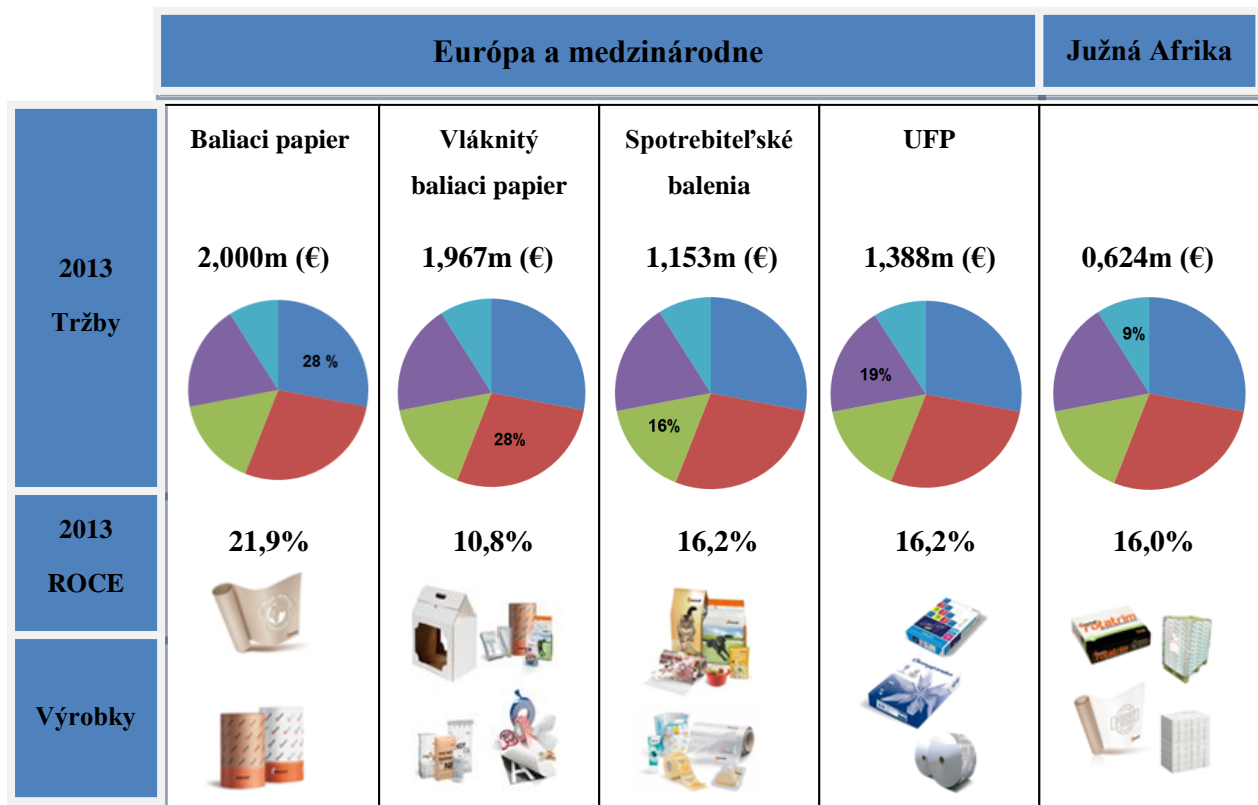
Z vyššie uvedených skutočností a faktov je možné tvrdiť, že manažérske účtovníctvo aj napriek absencii niektorých moderných nástrojov pracuje celkom spoľahlivo, ale ako v každom kvalitne fungujúcom systéme treba hľadať cesty k zlepšeniu a neuspokojiť sa s aktuálnou priaznivou situáciou. Absencia moderných nástrojov je spôsobená najmä zvýšenými finančnými nárokmi a tiež nárokmi na špecializáciu zamestnancov, profesnosť a vzájomnú zastúpiteľnosť na týchto pozíciách, Ďalším negatívnym faktorom je slabá zainteresovanosť slovenských podnikov v tejto oblasti manažérskeho účtovníctva na čo poukazuje aj prílohová časť vid' (Príloha 3), ktorá zobrazuje 10 najpoužívanejších moderných nástrojov MA v slovenských priemyselných podnikoch v porovnaní so svetovými podnikmi, konkrétne ide o vid' (Obr. 15). Všetky údaje pochádzajú z publikácie (Kádárová a Ďurčáková, 2012) a sú porovnané s prieskumom spoločnosti Bain & Company z roku 2011.

1. Benchmarking
2. Strategické plánovanie
3. Formulácia misie, vízie, poslania,
4. Riadenie vzťahov so zákazníkmi
5. Outsourcing
6. Balanced Scorecard
7. Zameranie na kľúčové kompetencie
8. Riadenie zmien
9. Strategické aliancie
10. Segmentácie zákazníkov

**Obr. 15 Najviac preferované moderné nástroje MA v roku 2010 (Kádárová a Ďurčáková, 2012)**

#### 4.4 Analýza ekonomického stavu spoločnosti v rokoch 2009-2013

Hodnotové vyjadrenie podielu na trhu medzinárodnej skupiny Mondi Group slúži v práci ako porovnávací ukazovateľ pre podielové členenie tržieb a taktiež poukazuje na dôležitosť podielu na zisku podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. v celkovom hodnotovom poňatí nadnárodnej skupiny Mondi Group (holding Europe international a South Africa).



Obr. 16 Ekonomické ukazovatele nadnárodnej skupiny Mondi Group  
(Interné materiály Mondi SCP)

##### 4.4.1 Horizontálna a vertikálna analýza podniku skupiny Mondi, SCP, a.s.

Porovnávací ukazovateľ z (Obr. 16) bude využitý v nasledujúcej horizontálnej a vertikálnej analýze, kde je detailne analyzovaná finančná situácia podniku v strategickom časovom rozhraní 5 rokov a jednotlivé roky sú vzájomne porovnané a vyhodnotené s ohľadom na vznik závažných skutočností, ktoré v podniku v daných rokoch nastali. Poslúži teda ako podielový ukazovateľ.

Tab. 5 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2009/2010 (vlastné spracovanie)

<b>Základné finančné ukazovatele podľa (IFRS)</b>			
<b>v tis. EUR</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2009/2010</b>
Tržby z predaja výrobkov a služieb a ostatné výnosy	420 396	468 306	<b>10,23%</b>
Čistý zisk	37 180	63 170	<b>41,14%</b>
Zisk pripadajúci menšinovým vlastníkom	28	105	<b>73,33%</b>
<b>Aktíva celkom</b>	<b>635 143</b>	<b>661 393</b>	<b>3,97%</b>
Neobežný majetok	512 656	473 247	<b>-8,33%</b>
Obežný majetok	122 487	188 146	<b>34,90%</b>
<b>Pasíva celkom</b>	<b>635 143</b>	<b>661 393</b>	<b>3,97%</b>
Závazky celkom	137 166	130 343	<b>-5,23%</b>
Vlastné imanie	497 977	531 050	<b>6,23%</b>
Menšinový podiel	202	290	<b>30,34%</b>
Priemerný počet zamestnancov	1 486	1 455	<b>-2,13%</b>

Tab. 6 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2009/2010 (vlastné spracovanie)

<b>Vývoj výroby papiera a celulózy</b>			
<b>v tonách</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2009/2010</b>
Celulóza (vzduchosuchá)	474 215	500 150	<b>5,47%</b>
Papier (bez PM1)	0	554 062	-
Papier (vrátane PM1)	554 062	601 318	<b>8,53%</b>

Rok 2009 bol špecifický nárastom produkcie papiera o 2% oproti predošlému roku 2008. Negatívny vplyv na tento rok mala plynová kríza, ktorá obmedzila výrobu no tento dopad sa však v priebehu roka podarilo eliminovať. Dopyt po ofsetovom papieri klesol, čo však vykompenzoval nárast dopytu po kopírovacom papieri. V predajných cenách papiera došlo medziročne k prepadu o -10%, podnik pristúpil k nevyhnutným opatreniam pre odstránenie tohto cenového rozdielu úsporami v prevádzkových nákladoch, taktiež v oblasti energií zmenou dodávateľa z SPP na RWE a ďalším znižovaním nákladov vo výrobnej sfére. V roku 2010 sa produkcia celulózy zvýšila o niečo cez 5% a prvý krát sa dostala na hranicu cez 500 tisíc ton. Dôvodom bolo

prispôsobenie výrobných kapacít zvýšenej výrobe papiera a taktiež externým dopytom po celulóze. Zlepšenie situácie na trhoch viedlo aj k zvýšenej produkcii papier o 4%.

Pokles neobežného majetku bol spôsobený odpismi dlhodobého majetku po veľmi intenzívnych finančných investíciách v predchádzajúcich rokoch. Veľmi radikálny nárast obežného majetku je zas spôsobený nárastom pohľadávok z obchodného styku a taktiež finančných prostriedkov vďaka nárastu voľných peňažných prostriedkov. Pokles záväzkov je spôsobený predovšetkým splatením všetkých úverov použitých na najväčší investičný projekt IMPULS v rokoch 2003 a 2004, ktorému je v práci venovaná samostatná časť. Nárast vlastného imania je zapríčinený vysokým ziskom, ktorý bol dvojnásobne vyšší než výplata dividend za rok 2009.

**Tab. 7 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2010/2011 (vlastné spracovanie)**

<b>Základné finančné ukazovatele podľa (IFRS)</b>			
<b>v tis. EUR</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2010/2011</b>
Tržby z predaja výrobkov a služieb a ostatné výnosy	468 306	502 614	<b>6,83%</b>
Čistý zisk	63 170	55 483	<b>-13,85%</b>
Zisk pripadajúci menšinovým vlastníkom	105	57	<b>-84,21%</b>
<b>Aktíva celkom</b>	<b>661 393</b>	<b>645 604</b>	<b>-2,45%</b>
Neobežný majetok	473 247	440 326	<b>-7,48%</b>
Obežný majetok	188 146	205 278	<b>8,35%</b>
<b>Pasíva celkom</b>	<b>661 393</b>	<b>645 604</b>	<b>-2,45%</b>
Závazky celkom	130 343	133 821	<b>2,60%</b>
Vlastné imanie	531 050	511 789	<b>-3,76%</b>
Menšinový podiel	290	239	<b>-21,34%</b>
Priemerný počet zamestnancov	1 455	1 466	<b>0,75%</b>

**Tab. 8 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2010/2011 (vlastné spracovanie)**

<b>Vývoj výroby papiera a celulózy</b>			
<b>v tonách</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2010/2011</b>
Celulóza (vzduchosuchá)	500 150	501 810	<b>0,33%</b>
Papier (bez PM1)	554 062	558 717	<b>0,84%</b>
Papier (vrátane PM1)	601 318	596 349	<b>-0,83%</b>

Rok 2011 bol pre podnik jeden z historicky najúspešnejších rokov. Rekordné produkcie bez papierenkého stroja PM1 boli vyššie takmer o 1% oproti roku 2010, ale taktiež stabilný celkový objem predaja potvrdzujú silnú pozíciu podniku na trhu s papierom. Najcitelnejší nárast bol predovšetkým v predaji kopírovacieho papiera, ale mierne tempo rastu zaznamenal taktiež ofsetový papier. Naopak poklesol predaj obalového papiera pre nízky dopyt. Pozitívny vplyv zo zvýšeného objemu predaja bol kompenzovaný zvýšením nákladov na drevo, chemikálie a energie. Naďalej je však stratégia podniku orientovaná na znižovanie nákladov na iné vstupy. Čo svedčí o procesnom riadení nákladov, ktoré patrí medzi najefektívnejšie. Dopad na znižovanie neobežného majetku majú stále za následok odpisy DHM po investičných aktivitách z predošlých rokov.

Tab. 9 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2011/2012 (vlastné spracovanie)

<b>Základné finančné ukazovatele podľa (IFRS)</b>			
<b>v tis. EUR</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2011/2012</b>
Tržby z predaja výrobkov a služieb a ostatné výnosy	502 614	509 406	<b>1,33%</b>
Čistý zisk	55 483	39 843	<b>-39,25%</b>
Zisk pripadajúci menšinovým vlastníkom	57	64	<b>10,94%</b>
<b>Aktíva celkom</b>	<b>645 604</b>	<b>645 111</b>	<b>-0,08%</b>
Neobežný majetok	440 326	408 318	<b>-7,84%</b>
Obežný majetok	205 278	236 793	<b>13,31%</b>
<b>Pasíva celkom</b>	<b>645 604</b>	<b>645 111</b>	<b>-0,08%</b>
Závazky celkom	133 821	148 575	<b>9,93%</b>
Vlastné imanie	511 789	496 536	<b>-3,07%</b>
Menšinový podiel	239	246	<b>2,85%</b>
Priemerný počet zamestnancov	1 466	1 326	<b>-10,56%</b>

Tab. 10 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2011/2012 (vlastné spracovanie)

<b>Vývoj výroby papiera a celulózy</b>			
<b>v tonách</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2011/2012</b>
Celulóza (vzduchosuchá)	501 810	512 633	<b>2,16%</b>
Papier (bez PM1)	558 717	554 196	<b>-0,81%</b>
Papier (vrátane PM1)	596 349	615 949	<b>3,29%</b>



V roku 2012 došlo k opätovnému nárastu produkcie celulózy a po prvý krát prekročila 510 tisíc ton. Tento fakt súvisí s prispôbením výrobných kapacít zvýšenej výrobe papiera a samozrejme rastúcim externým dopytom po celulóze pre komerčné účely. Eliminovaná sa výroba ihličnatej celulózy čím sa dosiahlo efektívnejšieho využívania kapacít. Produkcia vzrástla najmä kvôli zvýšeniu produkcie na papierenskom stroji PM1 (obalový papier), rok 2012 na rozdiel od roku 2011 nebol poznačený komerčnými prerušeniami výroby v dôsledku slabého dopytu. Celkový objem predaja papiera zaznamenal však mierny pokles, za následok to má situácia na trhu papiera. Relatívne stabilný objem výroby bol hlavným faktorom tvorby vysokého prevádzkového zisku a následne aj čistého zisku, avšak oproti predošlému roku zaznamenal mierny pokles. Pokles čistého zisku bol zapríčinený najmä zúčtovaním odloženej dane z dôvodu zvýšenia sadzby dane z príjmov na 23%. Stále pretrvávajúci pokles neobežného majetku svedčí o rozsahu masívnych investícií v predošlých rokoch. Nárast obežného majetku bol spôsobený predovšetkým vďaka vynikajúcim výsledkom v optimalizácii pracovného kapitálu, čo viedlo k zvýšeniu tvorby peňažných prostriedkov. Nárast záväzkov vyvolalo zvýšenie záväzkov v obchodnom styku a už vyššie zmienená zvýšená sadzba dane z príjmov. Vlastné imanie pokleslo kvôli nižšiemu čistému zisku oproti výplate dividend.

**Tab. 11 Finančné ukazovatele SCP, a.s. Ružomberok za roky 2012/2013 (vlastné spracovanie)**

<b>Základné finančné ukazovatele podľa (IFRS)</b>			
<b>v tis. EUR</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2012/2013</b>
Tržby z predaja výrobkov a služieb a ostatné výnosy	509 406	495 628	<b>-2,78%</b>
Čistý zisk	39 843	54 119	<b>26,38%</b>
Zisk pripadajúci menšinovým vlastníkom	64	95	<b>32,63%</b>
<b>Aktíva celkom</b>	<b>645 111</b>	<b>572 878</b>	<b>-12,61%</b>
Neobežný majetok	408 318	415 502	<b>1,73%</b>
Obežný majetok	236 793	157 176	<b>-50,65%</b>
<b>Pasíva celkom</b>	<b>645 111</b>	<b>572 678</b>	<b>-12,65%</b>
Záväzky celkom	148 575	142 041	<b>-4,60%</b>
Vlastné imanie	496 536	430 637	<b>-15,30%</b>
Menšinový podiel	246	277	<b>11,19%</b>
Priemerný počet zamestnancov	1 326	1 228	<b>-7,98%</b>

**Tab. 12 Vývoj výroby papiera a celulózy za rok 2012/1013 (vlastné spracovanie)**

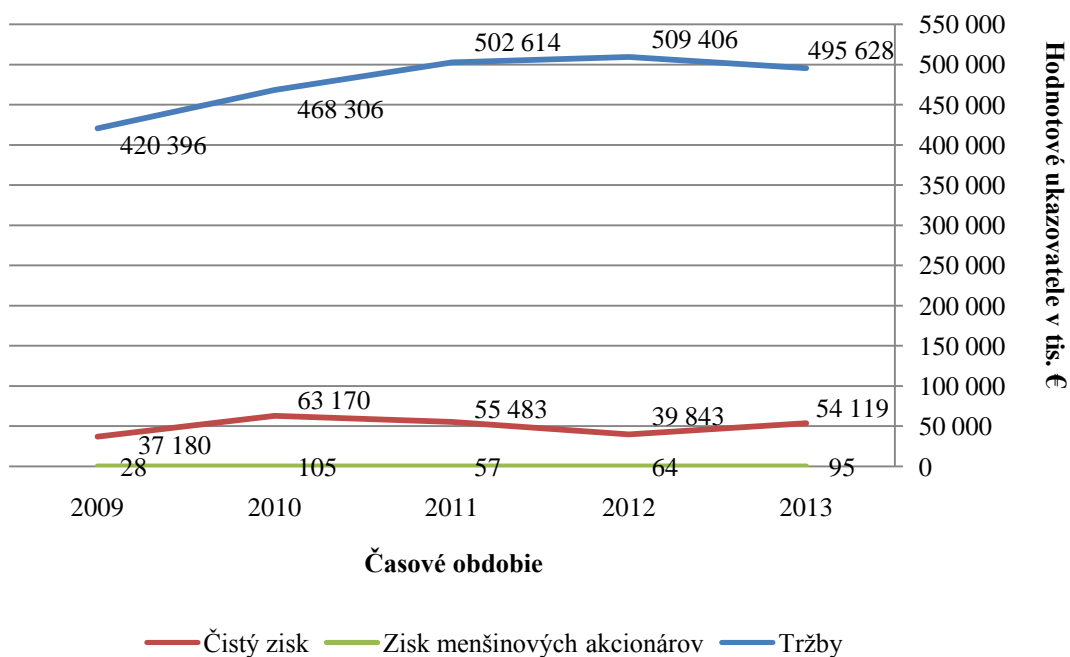
<b>Vývoj výroby papiera a celulózy</b>			
<b>v tonách</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2012/2013</b>
Celulóza (vzduchosuchá)	512 401	512 633	<b>0,05%</b>
Papier (bez PM1)	554 196	554 820	<b>0,11%</b>
Papier (vrátane PM1)	615 949	620 416	<b>0,73%</b>

Účtovné obdobie spojené s rokom 2013 prinieslo opätovné prekročenie hranice produkcie celulózy s objemom nad 510 tisíc ton. Tieto výsledky sú dôkazom neustáleho pracovania na optimalizácii výrobných kapacít a rastúceho dopytu po celulóze. Tento rok bol príznačný aj pre ďalšie pozitívne správy. Podnik skupiny Mondi, SCP, a.s. Ružomberok bol ocenený ako skvelý zamestnávateľ v oceneniach VIA BONA Slovakia, čo svedčí o skutočne prínosnej úlohe spoločnosti pre slovenskú ekonomiku. Zvýšenie produkcie nastalo najmä na papierenských strojoch PM1, PM16 a PM17, teda obalového a ofsetového papiera, ale vzrástla taktiež produkcia kancelárskeho papiera. Stabilný objem výroby mal pozitívny dopad na tvorbu vysokého prevádzkového zisku. Pokles dane z príjmov v roku 2013 mal za následok nárast čistého zisku, došlo k tomu v dôsledku uplatnenia daňovej úľavy. Nárast neobežného majetku nastal kvôli investíciám spojených s rozšírením výroby celulózy, regeneračným kotlom č.3 a novou pecou na vápno. Výplata dividend akcionárom a pretrvávajúce aktivity na optimalizáciu pracovného kapitálu spôsobili pokles obežného majetku. Zníženie záväzkov bolo spôsobené poklesom odloženého daňového záväzku, avšak došlo taktiež k zvýšeniu záväzkov z obchodného styku investičného charakteru. Tento rok je tiež spojený s rozsiahlou strategickou investíciou do nového regeneračného kotla, ktorého začiatok výstavby je plánovaný na apríl 2013 a ukončenie koncom roku 2014. Celková investícia do zelených energií je odhadovaná vo výške 128 miliónov EUR.

#### **Zhodnotenie horizontálno-vertikálnej analýzy:**

Ako je vidieť na (Obr. 17) tržby a taktiež čistý zisk majú stúpajúcu tendenciu a približne stabilnú hranicu aj napriek kolísavej situácii s dopytom po papieri a celulóze v sledovanom období. Na základe údajov z HV analýzy je možné tvrdiť, že manažérske účtovníctvo v podniku funguje na dobrej úrovni. Toto tvrdenie vychádza z faktov o permanentnom znižovaní nákladov, prispôbovaní výrobných kapacít požiadavkám trhu čo nasvedčuje, že CC a v prípade zvýšených podmienok na controlling TC a taktiež ABC kalkulácia plní účel a jej zavádzanie v podniku má opodstatnenie a finančný prínos.

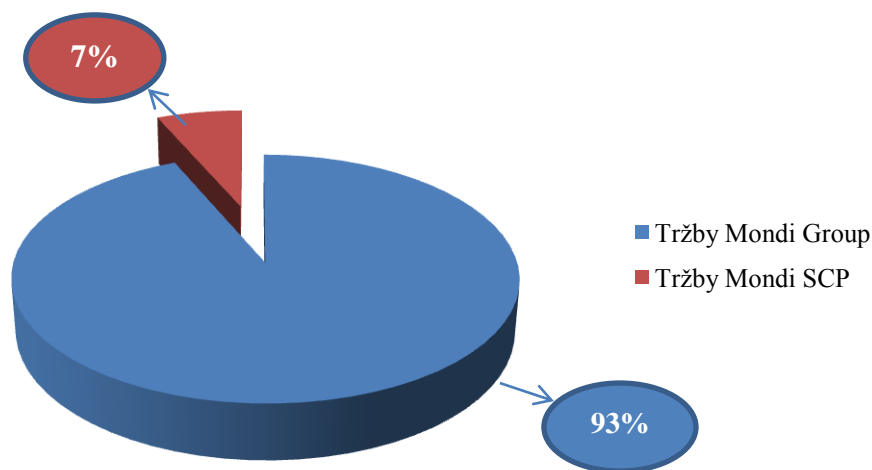
### Zhodnotenie horizontálno-vetikálnej analýzy



Obr. 17 Porovnanie najdôležitejších ukazovateľov HV analýzy (vlastné spracovanie)

Nasledujúci (Obr. 18) poukazuje na veľký význam analyzovaného podniku v celkovom hodnotovom poňatí skupiny Mondi Group a je teda skutočne strategickým podnikom, tak ako spracovateľ pre strednú Európu, tak aj ako tvorca zisku skupiny Mondi Group.

### Podiel na tržbách 2013



Obr. 18 Podiel podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. na celkových tržbách skupiny Mondi Group (vlastné spracovanie)

---

## **4.5 Implementácia BSC ako nástroj pre zlepšenie manažérskeho účtovníctva v podniku**

Najdôležitejším krokom pre implementáciu BSC v podniku je vytvorenie organizačných predpokladov pre možnosť jej zavedenia. V začiatkovej fáze je taktiež dôležité vytvorenie tímu, ktorí bude kontrolovať priebeh zavádzania a prevezme zodpovednosť za jeho úspešné zrealizovanie. Tím by mal byť zložený zo strategických riadiacich pracovníkov, konkrétne bol navrhnutý vedúci ekonomického úseku, personálneho úseku a vedúci obchodného úseku (predaja), je však vhodné doplniť tím aj pracovníkom z neekonomickým vnímaním problematiky. Zastával by úlohu nezávislého poradcu. Vzhľadom na veľmi členitú organizačnú štruktúru spoločnosti by tím mali tvoriť minimálne 4 ľudia.

Po ucelení tímového zloženia projektu je dôležité oboznámiť všetkých s BSC strategickou metódou merania výkonnosti podniku pre ľahšiu spoluprácu a rozhodovanie. Ako každý projekt tak aj tento si vyžaduje pripraviť harmonogram jednotlivých činností a je dôležité dohliadať na ich včasné plnenie. Samozrejme taktiež aj detailný postup plnenia daných činností.

### **4.5.1 Harmonogram projektu**

Bude slúžiť ako pomocný prostriedok pre manažment v prípade záujmu o implementáciu BSC modelu. Pre podnik skupiny Mondi, SCP, a.s. je návrh projektu implementácie stanovený na dvanásť mesiacov. Tento harmonogram vychádza zo štatistického výskumu na implementáciu BSC modelu v slovenských podnikoch, na vzorke 16 podnikov, konkrétne išlo o rôzne spektrum podnikov s rozdielnou majetkovou štruktúrou. V počiatočnej a konečnej fáze boli volené mesiace v rámci najideálnejšej varianty pre podnik, nakoľko v mesiaci september sa konajú každoročne celozávodné odstavky a najmä pre počiatočnú fázu prípravy projektu by to mohlo spôsobovať problémy. Návrh začiatku projektu zahŕňal jún s tým, že konečná fáza projektu vychádza na apríl a máj. Počas celozávodnej odstavky teda prebehnú školenia zamestnancov čo by sa nemalo dotknúť chodu podniku nakoľko ide o strojno-technické revízie. Celá grafická dokumentácia harmonogramu spolu s časovým rozhraním je súčasťou prílohovej časti viď (Príloha 5).

---

#### 4.5.2 Rozpočet projektu

Pri začiatkových fázach tvorenia projektu je dôležité stanoviť finančné rozhranie a možné úskalia financovania projektu. Taktiež je dôležité definovať z akých zdrojov budú tieto prostriedky čerpané a v prípade úverovej potreby je dôležité definovať návratnosť investície, poprípade finančné dôsledky pre podnik. Konkrétne by išlo o financovanie týchto aktivít:

- ❖ Osobné náklady na 4 pracovníkov (mzdy + soc. a zdrav. poistenie), ktorí tvoria projektový tím a zároveň sú zodpovední za správny priebeh jednotlivých činností implementácie BSC do podniku.....72 960 €
- ❖ Odborné školenie v dĺžke trvania 5 dní pre projektový tím.....5 520 €
- ❖ Náklady spojené so školeniami (cestovné, ubytovanie, strava).....725 €
- ❖ Náklady na školenia ostatných zamestnancov (interné firemné školenie)....500 €
- ❖ Software-ová podpora, konkrétne zakúpenie softwaru QPR ScoreCard...15 200 €

Sumy vo vyššie uvedených aktivitách vychádzajú z reálnych cien kurzov pre aplikáciu BSC do podnikov z ponukového portfólia kurzov na slovenskom trhu, mzdy pracovníkov v osobných nákladoch z reálnych miezd riadiacich pracovníkov v analyzovanom podniku a software-ová podpora z cenníkov verejne dostupných na internete. Voľbe softwaru predchádzal rozbor dostupných produktov na domácom a zahraničnom trhu a rozsahu používateľov daného produktu, pre lepšiu kooperáciu so zahraničnými pobočkami v prípade záujmu o rozšírenie BSC do všetkých závodov Mondi, a.s. bol teda zvolený produkt QPR Management Software, presnejšie jeho modul QPR ScoreCard, ktorý je výsledkom práce fínskej spoločnosti QPR Software Plc. Vzhľadom na fakt, že podnik skupiny Mondi, SCP, a.s. je nadnárodná spoločnosť a svojím ročným obratom sa radí medzi najväčšie podniky na slovenskom trhu je vhodnejšie použiť tento prepracovaný a dosť podrobný systém ako uprednostniť dodávateľov dostupných na domácom trhu.

Cena za interné školenie zamestnancov v prípade roll-otu procesu je stanovená na základe domnienky, že po vyškolení projektového tímu nie je nutné využiť služby externej poradenskej agentúry aj na školenie zvyšku zamestnancov, nakoľko nebudú potrebovať školenie v takom intenzívnom rozsahu. Jej prípadné využitie by samozrejme veľmi navýšilo náklady a v konečnom dôsledku aj prínos projektového tímu pre tento projekt. Konečné náklady projektu sa samozrejme môžu značne líšiť, nakoľko táto práca vychádza zo štatistických ukazovateľov a nie konkrétneho projektu v danom

---

podniku. Pri stanovení rozpočtu nákladov je dôležité brať na zreteľ faktory, ktoré tieto náklady môžu značne zmeniť, konkrétne úroveň strategického myslenia v organizácii, počet scorecardov, taktiež aj predchádzajúce skúsenosti s BSC a úroveň informovanosti o tejto metóde v podniku.

#### **4.5.3 Objasnenie podnikovej stratégie**

Predpokladom pre úspešnú integráciu BSC do podniku je vyjasnenie stratégie s ktorou súvisí naplnenie vízie spoločnosti. Za základné strategické piliere podnik považuje tieto aktivity:

- ❖ Dosiahnutie vedúceho postavenia na trhu
- ❖ Udržanie vysokej kvality, nízkych nákladov a majetkovej základne
- ❖ Rast prostredníctvom zamerania sa na zákaznícky rozvoj
- ❖ Nepretržité zameranie sa na výkon

Udržanie a rozvoj vedúceho postavenia na trhu s baliacim a nenatieraným papierom s osobitným dôrazom na rast rozvíjajúcich sa trhov je základnou myšlienkou tvorby strategických cieľov podniku. S prvým strategickým cieľom spoločnosti súvisí najmä strojno-technologické vybavenie a to najmä jeho neustále prispôbovanie potrebám trhu s papierom a buničinou.

Udržovanie nízkych nákladov, vysokej kvality a majetkovej základne, selektívne investovanie do výrobných kapacít a s nimi spojené udržanie nákladových výhod. S týmto cieľom je úzko spojené najmä zníženie nákladov na tonu na úroveň konkurenčných podnikov Kwidzin a gPS.

Ďalšou podnikovou stratégiou je na základe vlastného vývoja a výskumu rozširovať portfólio produktov podľa požiadaviek trhu a osloviť čo najviac konečných odberateľov v tomto odvetví a zabezpečiť tým výrobu nových, hodnotnejších produktov. Taktiež sa sústrediť na rozvoj trhov a produktov podľa požiadaviek organizácie s ohľadom na potreby zákazníkov, zvýšenie úrovne s vyššou pridanou hodnotou, zvýšenie hodnoty inovatívne a technologicky vyspelých výrobkov a zabezpečiť tak vysoký rast rozvíjajúcich sa spotrebiteľských trhov.

Posledným strategickým cieľom je zameranie sa na výkonové ukazovatele, neustále zlepšovanie produktivity práce a znižovanie nákladov. Zabezpečenie týchto krokov by malo byť docielené najmä prostredníctvom Business excellence programmes a dôkladným sledovaním a riadením aktív podniku.

#### 4.5.4 Stanovenie strategických cieľov na základe modelu BSC

Vychádzajúc z predchádzajúcej analýzy podnikovej stratégie podniku je možné definovať jednotlivé perspektívy pre model BSC, ktorý sa skladá z čiastkových sekcií a to konkrétne: Finančná perspektíva, zákaznícka perspektíva, interné procesy a perspektíva učenia sa a rastu. Tieto perspektívy sú zobrazené podľa významu pre tvorbu ekonomickej pridanej hodnoty a špecifikované v nasledujúcej (Tab. 13).

Tab. 13 Strategické ciele jednotlivých perspektív modelu BSC (vlastné spracovanie)

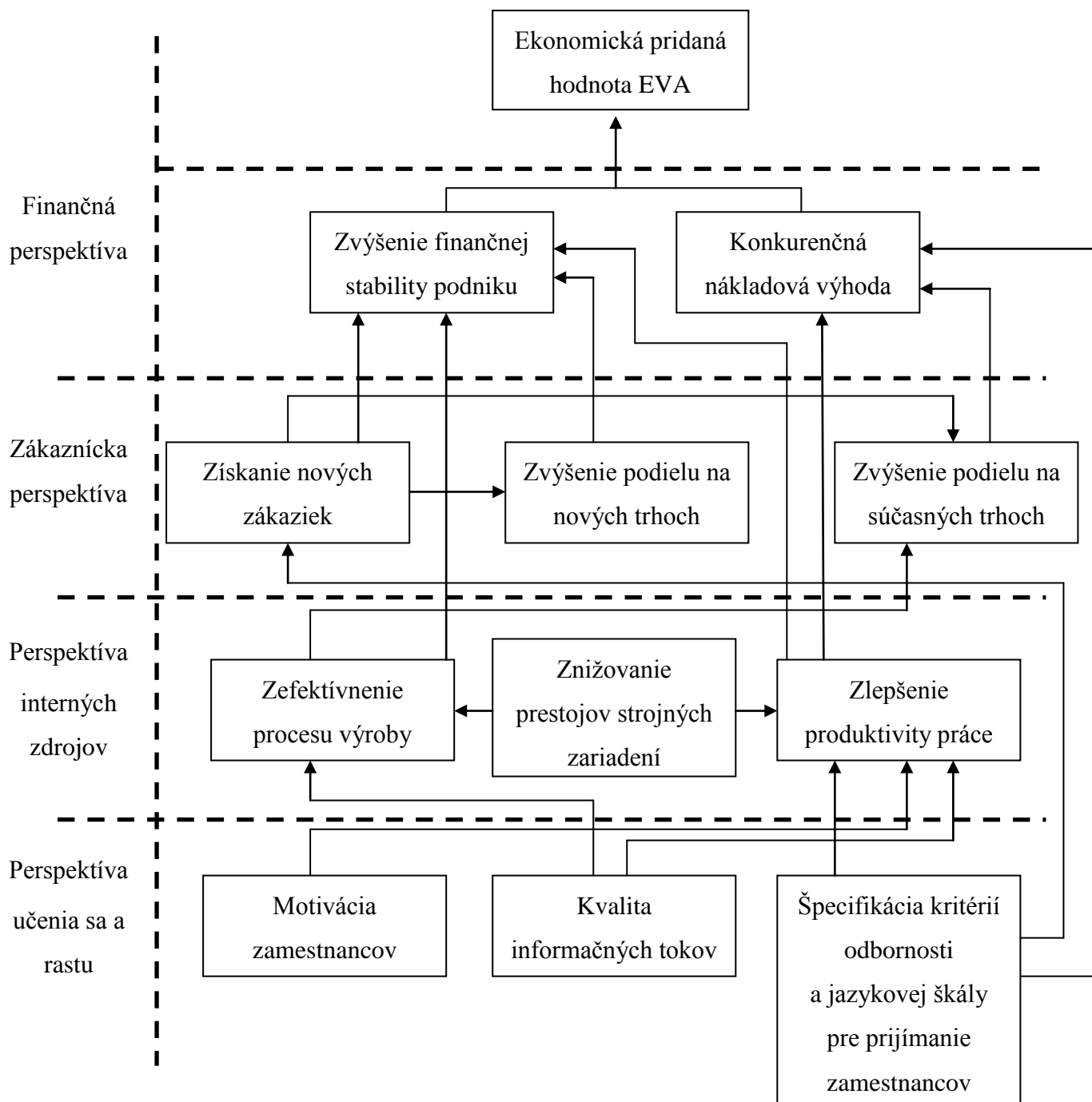
Strategický cieľ	Popis cieľa
<b>Finančná perspektíva</b>	
<b>Zvyšovanie hodnoty podniku</b>	Podnik vykazuje kladné hodnoty ekonomickej pridanej hodnoty EVA a prispieva tak k zvyšovaniu hodnoty akcií pre svojich akcionárov.
<b>Zaistenie finančnej stability podniku</b>	Dôležité pre každý podnik je nedostat' sa do platobnej neschopnosti teda nestratiť schopnosť platiť svoje záväzky a taktiež schopnosť financovať prevádzku výroby.
<b>Konkurenčná nákladová výhoda</b>	Idé konkrétne o hľadanie ciest k minimalizácii nákladov a získaniu konkurenčnej výhody v tomto odvetví oproti konkurenčným podnikom Kwidzin a gPS.
<b>Zákaznícka perspektíva</b>	
<b>Získanie nových zákaziek</b>	Oslovenie nových zákazníkov má veľmi veľký vplyv na dosahovanie lepších finančných výsledkov a upevnenie si konkurenčnej výhody zvýšeným podielom na trhu.
<b>Zvýšenie podielu na nových trhoch</b>	Zavedením nových hodnotnejších produktov z novej produktovej rady sa prepracovať na trhy s týmito produktmi, zvýšiť konkurencieschopnosť aj na trhoch v ktorých už konkurenčné podniky pôsobia a tým zvýšiť celkové podielové ukazovatele na trhu s papierom.
<b>Zvýšenie podielu na súčasných trhoch</b>	Zvyšovaním kapacitných možností a hľadaním nových zákaziek podnik zabezpečuje upevnenie si trhovej pozície. Veľmi dôležitým faktorom pre tento cieľ je výška nákladov, ktorú je neustále potrebné tlačiť dole a tým znižovať konečnú predajnú cenu.

<b>Perspektíva interných procesov</b>	
<b>Zefektívnenie procesu výroby</b>	Nakoľko podnik má výrobný charakter, jeho prioritným nástrojom na zlepšenie interných procesov je neustále zlepšovanie efektivity práce a zlepšovanie výrobného procesu.
<b>Znižovanie prestojov strojných zariadení</b>	Tento cieľ je v súčasnej dobe takmer výhradne spojený s nahrádzaním ľudskej práce strojnou technikou. Treba brať na zreteľ aj fakt, že aj ten najlepší stroj nevykazuje 100% odolnosť voči poruchám a preto si tak ako ľudská práca vyžaduje neustálu kontrolu a korekciu chýb.
<b>Zlepšenie produktivity práce</b>	Ide o neustále zlepšovanie vzťahov na pracovisku, pracovnej morálky a vytvorenie kvalitných podmienok na pracovisku pre vytvorenia najlepších podmienok pre najefektívnejšie plnenie svojich pracovných povinností a tým zabezpečiť zlepšovanie výsledkov podniku.
<b>Perspektíva učenia sa a rastu</b>	
<b>Motivácia zamestnancov</b>	U tohto cieľa je dôležité zdôrazniť, že sa nejedná len o finančnú motiváciu, nakoľko tá ako motivačný faktor plní len dočasnú funkciu. Pri motivácii zamestnancov zohrávajú veľkú rolu riadiaci pracovníci a najmä vo výrobnom procese je dôležité kľásť dôraz na nepretržitú motiváciu zamestnancov, čo vedie k minimalizácii chýb a znižovaniu
<b>Kvalita pohybu informačných tokov</b>	Sprostredkovanie informácií musí prebiehať včas, správnym osobám a v požadovanej forme. Každá zle podaná informácia mimo časového rámca a v zlej forme spôsobuje neefektivitu procesov v podniku a tým negatívne vplýva na chod podniku.
<b>Špecifikácia kritérií odbornosti a jazykovej škály pre prijímanie zamestnancov.</b>	Veľmi dôležitý vplyv na tieto kritériá má neustály rozvoj moderných technológií a napredovanie v intelligenčnej genéze najmä zo strany štátu a tlaku európskych organizácií na odbornosť zamestnancov. Je potrebné neustále zvyšovať kvalifikovanosť zamestnancov a to nielen vo fáze keď už v podniku pracujú, ale špecifikovať vyššie kritériá už pri prijatí a tým minimalizovať náklady na školenie zamestnancov po vytvorení pracovno-právneho vzťahu.



#### 4.5.5 Strategická mapa vzťahov, príčin a následkov

Vzťahy, príčiny a následky v systéme strategických cieľov a perspektív BSC tvoria určitý previazaný komplex, ktorý zaručí splnenie stratégie prostredníctvom naplnenia týchto strategických cieľov. Všetky tieto vzťahy a ich previazanosť zobrazuje (Obr. 19).



Obr. 19 Strategická mapa vzťahov, príčin a následkov (vlastné spracovanie)

---

Z vyššie uvedenej schémy vzťahov vyplýva, že kľúčovým cieľom v procese učenia sa a rastu je motivácia zamestnancov a tým zefektívnenie výrobného procesu. Ako v každom podniku tak aj v podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. je ľudská práca najdôležitejší kapitál, ktorý podnik vlastní a musí neustále dbať na jeho kondíciu pre dosahovanie úspechu. Motivácia zamestnancov je najdôležitejšou úlohou v procese skvalitňovania výkonnostných ukazovateľov a preto je nevyhnutné venovať jej čas neustále. Krátkodobá motivácia nevedie k dlhodobo dobrým výkonom. Od tohto cieľa je ďalej odvodený ďalší a to konkrétne efektivita výrobného procesu, ktorá je bezpochyby priamo závislá od motivovaných a produktívnych zamestnancov.

Motivácia spolu s informačným systémom je kľúčovým strategickým cieľom aj pre perspektívu interných zdrojov, konkrétne vedie k zlepšeniu produktivity práce a tým zabezpečuje prínosy pre zákazníku a finančnú perspektívu. Zo zákazníckej perspektívy vychádzame zo zvyšovania podielu na súčasných trhoch ako kľúčového faktoru od ktorého sa odvíjajú zvyšné dva ciele, získaním líderskej pozície na súčasných trhoch by si firma vytvorila strategickú pozíciu pre výskum a vývoj nových produktov. Všetky ciele zo zákazníckej perspektívy priamo vedú k zefektívneniu nákladovej stratégie a v konečnom dôsledku k zvyšovaniu hodnoty podniku. Získanie konkurenčnej nákladovej výhody by malo viesť priamo k finančnej stabilite podniku a nepriamo k zvýšeniu ekonomickej pridanej hodnoty EVA, ktorá je vrcholom strategickkej mapy. Vzorec podľa autorov Mařík a Maříková (2001) pre výpočet EVA vyzerá nasledovne:

$$\text{EVA} = \text{NOPAT} - \text{Capital} \times \text{WACC}$$

NOPAT = Net Operating Profit After Taxes – zisk z prevádzkovej činnosti po zdanení

Capital = kapitál viazaný v aktívach, ktoré slúžia operatívnej činnosti podniku, tj. v aktívach potrebných k hlavnej prevádzke podniku

WACC = Weighted Average Cost of Capital – priemerné vážené náklady kapitálu

#### **4.5.6 Výber kritérií, cieľových hodnôt a strategických akcií**

V tejto časti je nutné stanoviť si kritériá, ktoré budú mať buď kvantitatívny alebo kvalitatívny charakter podľa možností ku konkrétnym cieľom. Pomocou týchto kritérií je možné sledovať plnenie stanovených cieľov a zabezpečujú taktiež sledovanie úspešnosti projektu implementácie. Perspektívy sú tento krát usporiadané vzostupne vo vzťahu k EVA. Úspešnosť predovšetkým kritérií v perspektíve učenia sa a rastu vidí (Tab. 14) je možné hodnotiť len v štatistickej, resp. teoretickej rovine.

**Tab. 14 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v perspektíve učenia sa a rastu (vlastné spracovanie)**

<b>PERSPEKTÍVA UČENIA SA A RASTU</b>				
<b>Tvorba a formulácia stratégie</b>	Analýza potenciálu pracovných síl v podniku a na pracovnom trhu			
	Monitorovanie konkurenčných pracovných trhov			
	Analýza rizík spôsobených nedostatočnými schopnosťami ľudí štruktúry, kompetencií a kultúry			
<b>Plánovanie stratégie</b>	Zavádzať technológiu, ktorá uľahčí zlepšovanie procesov			
	Pritiahnuť, nechať rásť a udržať si najlepších ľudí			
	Zosúladiť motivačné programy a odmeňovanie			
	Vytvárať prostredie na podporu zainteresovania zamestnancov a oddanosti poslaniu			
<b>Cieľové tabuľky (ciele)</b>	<b>Ciele</b>	<b>Kritériá</b>	<b>Zámery</b>	<b>Iniciatívy</b>
	Zjednodušiť informačné zdroje	Skrátenie procesu práce s informáciami	Skrátiť o 20 %	Eliminácia informačného šumu Systém riadenia objednávok
	Pritiahnuť a udržať najväčšie talenty	Fluktuácia kľúčových zamestnancov	Zvýšiť z 5 na 10 rokov	Motivačné ohodnotenie (nielen materiálne) Prerodzenie kompetencií
	Prepojiť hlbšie odmeňovanie a výkonnosť	Vplyv plnenia cieľa na výšku odmeny	100 % prepojenie	Systémy hodnotenia zamestnancov
	Vytvárať kultúru orientovanú na zákazníka	Zákaznícky prieskum	Zvýšiť spokojnosť s prístupom k stálym zákazníkom o 50 %	Centrum interakcie so zákazníkom Spätná väzba o informovanosti zákazníka
<b>Zosúladenie</b>	Vypracovanie osobných cieľových tabuliek za pomoci supervízorov, IT podpora hodnotenia zamestnancov za výkony			
<b>Plánovanie operácií</b>	Zdokonalenie strategických technológií (telekonferenčné systémy) Zvýšenie strategických kompetencií kľúčových zamestnancov (školenia), zefektívňovať projekt KOMPAS			
<b>Monitorovanie a učenie sa</b>	Stretnutia a porady vedúcich oddelení + IT – analýza dôvodov neschopnosti udržať kľúčových zamestnancov Operatívne stretnutia – návrhy modifikácie prepojenia softvérov s BSC			
<b>Testovanie a prispôbovanie stratégie</b>	Prvky otvorenej komunikácie využívané na priebežné posudzovanie plnenia cieľov (napr. hodnotenie programu rozvoja zamestnancov)			

Tab.14 plní účel grafického nástroja pre potreby zobrazenia strategických cieľov podľa dôležitosti. Meradlá sú orientované kvalitatívne a v teoretickej rovine účinnosti.

**Tab. 15 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v perspektíve interných procesov (vlastné spracovanie)**

<b>PERSPEKTÍVA VNÚTORNÝCH PROCESOV</b>				
<b>Tvorba a formulácia stratégie</b>	Analýza potenciálu vnútorných procesov podniku Analýza rizík v hodnotovom reťazci Identifikácia príležitosti na zlepšenie výrobných procesov Monitorovanie možností zlepšenia produktivity práce			
<b>Plánovanie stratégie</b>	Dosiahnuť prevádzkovú excelentnosť (minimalizácia chýb v najvyššej kvalite) Vytvárať vzťahy s dodávateľmi a odberateľmi Produkovať kvalitné výrobky a poskytovať kvalitné služby Sústrediť sa na zlepšovanie kontroly chýb ľudskej aj strojnej práce			
<b>Cieľové tabuľky (ciele)</b>	<b>Ciele</b>	<b>Kritériá</b>	<b>Zámery</b>	<b>Iniciatívy</b>
	Zvyšovať kvalitu a odstraňovať nekvalitu	Percentuálny podiel produktov vyrobených a dodaných bez chyby	Zvýšiť o 30%	Kontrola kvality na viacerých bodoch Použitie nových materiálov a investícia do výskumu
	Zdokonaľovať kľúčové strategické procesy	Nižší počet výrobných procesov (zúženie výroby) Bottleneck Accounting	Znížiť o 30 %	Outsourcing nestrategických služieb (napr. vlastná doprava) Automatizácia
	Vytvárať inovatívne výrobky a služby	Počet inovácií, ktoré na trhu uspeli	Zvýšiť o 20%	Ponuka integrovaných výrobkov Skrinka s nápadmi od zamestnancov Dômyselnejší systém komunikácie so zákazníkmi
	Dodávať výrobky načas a v najvyššej kvalite	Doba od objednávky po dodávku	Skrátiť prestoje o 50 %, najmä prestoje spôsobené poklesom dopytu	Reengineering technologického cyklu Implementácia riadiaceho systému zásob just-in-time
<b>Zosúladenie</b>	Zdieľanie výrobných, výskumných, distribučných a marketingových zdrojov v jednom ucelenom systéme			
<b>Plánovanie operácií</b>	Vybudovanie a udržanie vzťahov so spoľahlivými dodávateľmi a zákazníkmi Zdokonaľovanie výrobkov a služieb			
<b>Monitorovanie a učenie sa</b>	Stretnutia top manažérov posudzujúcich vhodnosť resp. nevhodnosť zvolených postupov, ich zdokonaľovanie Hľadanie nových trhov s potenciálom rastu			
<b>Testovanie a prispôbovanie stratégie</b>	Prehľadovanie procesnej kalkulácie ABC Analýza, či boli zvolené správne procesy na uspokojenie zákazníka			

Tab. 15 zachytáva kritériá a ciele perspektívy interných procesov, ktoré majú najmä kvantitatívny charakter a ich prínos má teda predovšetkým finančný dopad pre podnik.

**Tab. 16 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov v zákazníckej perspektíve (vlastné spracovanie)**

<b>ZÁKAZNÍCKA PERSPEKTÍVA</b>				
<b>Tvorba a formulácia stratégie</b>	Definovanie cieľových tržných segmentov Identifikácia príležitostí na hľadanie nových trhov SWOT analýza ponúkanej hodnoty z pohľadu zákazníka Identifikácia príležitostí na rozšírenie zákazníckej základne Sledovanie budúcich potrieb kľúčových zákazníkov			
<b>Plánovanie stratégie</b>	Uspokojovať potreby zákazníkov za najnižšiu cenu Presunúť základňu zrelých zákazníkov k novým rastovým projektom Prehľbovať uspokojenie zákazníkov a ich lojalitu voči podniku Poskytovať špičkové riešenia podľa prání zákazníkov so zreteľom na kvalitu			
<b>Cieľové tabuľky (ciele)</b>	<b>Ciele</b>	<b>Kritériá</b>	<b>Zámery</b>	<b>Iniciatívy</b>
	Zvyšovať spokojnosť zákazníkov	Percentuálny podiel dokonale vybavených objednávok	Zvýšiť o 20 %	Vytvoriť službu jedinečných zákaziek a komplexných balíkov
	Zvyšovať zákaznícku lojalitu	Trvanie dodávateľsko-odberateľského vzťahu (predlžovať)	Zvýšiť o 2 nákupy na zákazníka	Vernostné zľavy a doplnkové služby ako zvýhodnenie
	Výnimočné služby pre potenciálnych aj súčasných zákazníkov	Percentuálny podiel využitých služieb z ponukovej rady	Zvýšiť o 20 %	Vybudovanie komplexného centra služieb zákazníkom , prehľbovanie projektu firmy TEMPEST
	Expanzia na nové trhy	Podiel na cieľovom trhu	Zvýšiť z 0 na 5%	Cielene orientovaný marketing Vytvorenie distribučných ciest
<b>Zosúladenie</b>	Ponuka integrovaných riešení vo výrobnjej časti v nadväznosti na zákaznícke potreby Zjednotenie Value Proposition (hodnotová ponuka) vo všetkých podnikateľských jednotkách			
<b>Plánovanie operácií</b>	Permanentná stabilizácia cien voči zvyšovaniu kvality Zdokonalenie prístupu k službám zákazníkom najmä v počiatkovej fáze Interaktívny E-shop (zákaznícke e-návrhy na kvalitu a cenu, prieskumy za zľavy).			
<b>Monitorovanie a učenie sa</b>	Neustále konfrontovanie záujmov vedenia s potrebami trhu – strategické stretnutia Zlepšovanie marketingového mixu formou operatívnych stretnutí Identifikácia rizík pre stratu kľúčových zákazníkov			
<b>Testovanie a prispôbovanie stratégie</b>	Zefektívnenie prieskumov trhu najmä v prípade slabého dopytu, e-dotazníky pre zákazníkov – hodnotenie výrobkov, budovanie imidžu			

Tab. 16 poukazuje na kritériá a ciele zákazníckej perspektívy, ktoré vykazujú známky aj kvalitatívneho aj finančného prínosu pre podnik.

**Tab. 17 Príklad využitia hodnotových kritérií pre potreby zefektívnenia strategických cieľov vo finančnej perspektíve (vlastné spracovanie)**

FINANČNÁ PERSPEKTÍVA				
<b>Tvorba a formulácia stratégie</b>	Rozbor interného a externého prostredia vo vzťahu k finančným cieľom			
	SWOT analýza v rámci súčasnej finančnej výkonnosti			
	Identifikácia príležitosti na rast výnosov a zlepšenie produktivity			
	Stratégia rastu podielov na nových trhoch a udržania líderskej pozície na súčasných			
<b>Plánovanie stratégie</b>	Smerovanie k rozšíreniu príležitostí na tvorbu výnosov			
	Budovanie rastu hodnoty pre zákazníka			
	Efektívnejšia koncepcia štruktúry nákladov			
	Posilňovať tvorbu cash-flow			
	Pokles priamych a nepriamych nákladov			
<b>Cieľové tabuľky (ciele)</b>	<b>Ciele</b>	<b>Kritériá</b>	<b>Zámery</b>	<b>Iniciatívy</b>
	Zvyšovanie čistých príjmov	EVA	Zvýšiť o 10 %	Pokles prevádzkových nákladov
	Nákladový vodca odvetvia	Podiel nákladov na tonu nižší ako Kwidzin a gPS	Znížiť o 15 %	Outsourcing nestrategických činností Lean management
	Vyšší podiel na trhu	Výnosy z predaja výrobkov a služieb	Zvýšiť o 20 %	Financie ako hnací nástroj rastu Akvizícia nákladných činností s inými podnikmi
<b>Zosúladenie</b>	Sila spoločnej značky na európskej a svetovej pôsobnosti Získanie hospodársky významného postavenia pre vyjednávanie s externými subjektmi: vládou, odbormi, poskytovateľmi kapitálu a dodávateľmi			
<b>Plánovanie operácií</b>	Zameranie sa na strategické procesy pre zvyšovanie výnosov a produktivity (zníženie prevádzkových nákladov, redukcia prestojov strojov, expanzia na nové trhy)			
<b>Monitorovanie a učenie sa</b>	Identifikácia možných rizík úspešnej realizácie finančnej stratégie - strategické stretnutia Zlepšovanie obchodných procesov (rast počtu zákaziek) - operatívne stretnutia			
<b>Testovanie a prispôbovanie stratégie</b>	Testovanie pomocou moderných finančných ukazovateľov, ktoré poskytujú obraz o plnení finančných cieľov spoločnosti napr. *EVA, *MVA, *CVA atď.			

\*EVA – Economic Value Added (ekonomická pridaná hodnota)

\*MVA – Market Value Added (hodnota pridaná trhom)

\*CVA – Cash Value Added (peňažná pridaná hodnota)

Tab. 17 vychádza zo strategických cieľov finančnej perspektívy a cez transformáciu poznatkov s kritériami vedie najmä k finančnému prínosu pre podnik a dlhodobej prosperite vďaka stabilite trhového zázemia na ktorú sa sústreďuje.

---

#### 4.5.7 Implementácia BSC do systému riadenia spoločnosti

Tvorba ideového návrhu projektu implementácie BSC do podniku zahŕňa mnoho čiastkových činností avšak medzi tie najdôležitejšie patrí bezpochyby implementácia do systému riadenia a samotné rozbalenie alebo roll-out proces. Predpoklady pre úspešné a kvalitné plnenie úloh v BSC sú závislé na úplnej podpore a zainteresovanosti zo strany manažmentu. Proces koordinácie informácií so zamestnancami a manažmentom musí byť na vysokej úrovni, aby sa informácie o výsledkoch a dosahovaní cieľov BSC dostali na všetky úrovne nepretržite a včas. Je preto dôležité prepojiť BSC a manažérske systémy riadenia a docieľiť tak vytvorenie organizácie, ktorá flexibilne reaguje na potreby stratégie podniku. Prioritné kroky pre úspešné prepojenie BSC so systémom riadenia sú:

- ❖ Zavedenie do reportingového systému (musí odrážať strategický a obojstranný komunikačný kanál) čo vystihuje najlepšie vzťah:

STRATÉGIA → ANALÝZA → OVERENIE STRATÉGIE

- ❖ Zavedenie do systému strategického a operatívneho plánovania
- ❖ Zavedenie do systému riadenia ľudských zdrojov

Pri reportingu sú najdôležitejšie faktory obsah a miera detailnosti správ, forma správ zodpovedajúca manažmentu, stanovenie zodpovednosti za prípravu správ, ich úroveň, včasnosť a kvalitu a taktiež organizačné zabezpečenie zodpovednosti za správy.

Pri plánovacích procesoch Balanced Scorecard je dôležité prepojiť strategické ciele, dlhodobé plány a rozpočty s operatívnymi na všetkých úrovniach spoločnosti aby sa dosiahlo strategického efektu pre celú štruktúru BSC. To isté platí aj u finančných a nefinančných (kvalitatívnych) kritérií z podkapitoly 4.5.6, u ktorých je potrebné aby vstupovali do operatívneho plánovania s efektom zmeny operatívnych cieľov na strategické ciele. Porovnávanie hodnotových kritérií z vyššie spomínanej podkapitoly s plánovanými výsledkami zas pomáha k prehľadnému zisteniu odchýlok.

Posledným aspektom implementácie je zainteresovanie všetkých zamestnancov do systému riadenia BSC, čo je možné dosiahnuť jedine tak, že každý zamestnanec bude mať možnosť spolupodieľať sa na dosahovaní zvolených cieľov podnikovej stratégie. Tak ako sú formulované ciele perspektívy učenia sa a rastu v podkapitole 4.5.6, je dôležité spojiť ciele BSC s odmeňovacím systémom pre zamestnancov. Motivačným faktorom vo vzťahu spolupodieľania sa na strategických cieľoch nemusí byť teda len finančný profit, ale taktiež vedomie o vlastnom prínose pre podnik a osobnostný rast.

---

#### **4.5.8 Roll-out proces v nadväznosti na podporu IT**

Pri zavedení ideového návrhu BSC do systému riadenia je nevyhnutnosťou rozhodnutie o rozsahu implementácie buď v základnom rozsahu v tzv. pilotnej časti strategického riadenia alebo rozšírenie do všetkých oddelení čo bude mať za následok vytvorenie kompaktného celopodnikového modelu BSC.

Táto idea úzko súvisí so zavedením BSC do riadenia ľudských zdrojov, čo je však sprevádzané oboznámením zamestnancov so stratégiou a strategickými cieľmi podniku, so zámerom spoločného hľadania riešení k plneniu týchto cieľov. To môže spôsobiť značné náklady na školenie, preto je vhodnejšie využiť služby projektového tímu, ktorý by mal s problematikou byť dôkladne oboznámený, poprípade skvelým koncepčným návrhom učenia zamestnancov v posledných rokoch sa stal e-learning, aj napriek zásahu do osobného voľného času je táto forma veľmi účinná a značne šetrí náklady podniku. Dôležité je teda prepojenie IT systému s BSC softwarom, čo v prípade podniku skupiny Mondi, SCP a.s. znamená zosúladienie PPCA programu, ktorý podnik implementoval v roku 2010 s navrhovaným QPR ScoreCard.

Úspešnosť kooperácie týchto dvoch systémov bohužiaľ nie je možné posúdiť bez odbornej znalosti v IT, avšak z dostupných materiálov z podniku je možné domnievať sa, že toto zlúčenie možné je, keďže podnik v čase tvorenia projektu PPCA zahrnul do programových súčastí podmodul PPM Project ScoreCard, čo svedčí o možnosti uplatnenia Balanced ScoreCard v podniku. Na základe faktov zmienených v tejto podkapitole, je teda podnik skupiny Mondi, SCP, a.s. skutočne pripravený aj na možnosť uplatnenia BSC vo svojej riadiacej politike aj s podporou IT zložiek.



---

## Diskusia

Najlepší svetoví aj domáci odborníci z oblasti podnikového riadenia sa stotožňujú s názorom, že neoddeliteľnou súčasťou každej úspešnej firmy je detailne prepracovaná vízia, poslanie, stratégia a nadväznosť systému implementácie stratégie vid' napr. publikácie autorov Kaplana a Nortona (2001), Johnsona a Scholesa (2001) a taktiež Krála (2002).

Prax ukazuje, že moderné podnikanie nestojí na zaužívaných prístupoch k riadeniu, ale práve na odlišnostiach v systémoch riadenia. Práve poukázaniu na rozdielnosť týchto prístupov a odlišností sa vo svojej monografii venovala Gavurová (2010), vďaka ktorej práca bola orientovaná k myšlienke dôležitosti využívania moderných metód manažérskeho účtovníctva ako odlišiteľného nástroja riadenia a tým dosahovania výhod v konkurenčnom boji. Veľmi dobrým príkladom toho ako málo podnikov vo všetkých odvetviach národného hospodárstva sa snaží odlíšiť modernými koncepciami riadenia je štatistický výskum Karabašovej (2010) v porovnaní s výskumom spoločnosti Bain & Company (2011), vid' (Príloha 3). Na základe uvedeného výskumu je možné vyvodit' názor, že slovenské podniky využívajú veľmi málo nových nástrojov manažérskeho účtovníctva a tým strácajú možnosť konkurenčnej výhody, čo vedie k destabilizácii finančnej situácie a finančnej politike prežitia, nie rozvoja.

Praktickým príkladom, ktorý zároveň poukazuje aj na zlú situáciu v drevársko-lesníckom sektore je fakt, že pri výbere podniku v ktorom bolo možné vykonať analýzu pre účely vypracovania diplomovej práce z piatich respondentov sa tri podniky vyjadrili s nedostatočným vedomím o danej problematike, jeden respondent uviedol, že manažérske účtovníctvo neuplatňuje v požadovanom rozsahu a posledný respondent s veľkou pôsobnosťou a zázemím nielen v Európe odmietol spoluprácu. Z množstva preštudovaných publikácií z internetových vedeckých zdrojov je preukázateľné, že väčšina drevársko-lesníckych podnikov vo svojej manažérskej politike uplatňuje moderné nástroje skôr nepriamo, takýmto nepriamym nástrojom je napr. EMA (Environmental Management Accounting), ktoré je vnímané skôr ako cesta k získaniu certifikátov ako napr. PEFC, FSC™, SFI, CSA, ATFS, AFS, avšak aj táto skutočnosť hovorí o tom ako efektívne dokážu moderné nástroje manažérskeho účtovníctva aj nepriamo ovplyvniť víziu a plnenie stratégie. Negovanie tvrdenia o využívaní malého spektra moderných nástrojov nenastalo ani v prípade analýzy podniku skupiny Mondi,

---

SCP a.s. o ktorom je možné tvrdiť, že je to podnik, ktorý patrí medzi najväčšie priemyselné podniky na Slovensku a využíva nástroje len čiastkovo a nepravidelne.

Táto práca poskytuje ucelené teoretické poznatky k priblíženiu aktuálnych prístupov k zvýšeniu výkonnosti podnikov, ktoré sú zároveň merateľné. Taktiež približuje celosvetovo preferované prístupy v rôznych koncepciách v komparácii názorov slovenských a českých autorov so svetovými. To vedie k rôznemu vnímaniu teórií rôznych trhových ekonomík, čo má za následok korigovanie zovšeobecňovania týchto teórií.

Praktické využitie analýzy je podmienené zdrojom, ktorý v sfére zvyšovania výkonnosti podnikov pôsobí dlhé roky a považuje využívanie moderných metód manažérskeho účtovníctva za jedinú cestu dlhodobého rozvoja podniku. Preto metodický postup spracovania navrhovanej metódy BSC vychádza z koncepčného návrhu spoločnosti Horváth & Partners. Ambíciou v praktickej časti práce bolo vytvorenie projektového návrhu implementácie, ktorý mal ponúknuť efektívnejšie prístupy k plneniu strategických cieľov, čo model BSC plní už vo svojej všeobecnej podstate nakoľko zahŕňa procesy, ktoré sa považujú za strategické riadenie. Prínosy, ktoré pre podnik zavedením vzniknú by sa dali rozdeliť do dvoch skupín a to konkrétne kvalifikovateľné a kvantifikovateľné:

### **1. Kvalifikovateľné:**

- ❖ Zahŕňa do systému riadenia všetky organizačné jednotky, čo z riadenia ľudských zdrojov vytvára komplexnú, plne fungujúcu jednotku.
- ❖ Vytvára podmienky pre strategické myslenie na celopodnikovej úrovni elimináciou operatívnych plánov a zmenou na strategické.
- ❖ Z reportingu vytvára komunikačný kanál so spätnou väzbou, čo má významný prínos pre controlling, ktorého súčasťou je práve reporting.

### **2. Kvantifikovateľné**

- ❖ Merateľnosť výkonnosti podniku, ktorá vychádza z odchýlok bežných plánov od strategických plánov BSC.
- ❖ Merateľnosť samotných cieľov, vzhľadom na ich orientáciu k hodnotovým výsledkom pre podnik najmä vo finančnej a zákazníckej perspektíve.

BSC je teda živý, nekončiaci, systematický, neustále sa meniaci kontinuálny proces a jeho úspešnosť potvrdzuje aj fakt že vyše polovica podnikov v rebríčku FORTUNA

---

1000 (1000 najväčších a najvýkonnejších firiem na svete) používa BSC ako kľúčový nástroj na uskutočnenie vízie a stratégie. Príkladom dobre fungujúceho zavedenia BSC do podniku z priemyselného odvetvia je oceliarska spoločnosť AK Steel Holding corporation, avšak uplatnenie tejto metódy je taktiež možné aj v rôznych iných odvetviach čoho príkladom sú napríklad známe spoločnosti Apple alebo Hewlett-Packard. Všetky zmienené spoločnosti sú v rebríčku FORTUNA 1000.

Aj vďaka týmto faktom je možné tvrdiť, že voľba BSC ako nástroja pre zefektívnenie manažérskeho účtovníctva v analyzovanom drevo-spracujúcom podniku bola opodstatnená a vychádzala z racionálnych faktov. Výber práve metodiky BSC bol podmienený hľadaním nástrojov s orinetáciou na strategický spôsob zefektívnenia výkonnosti podniku a tým systém merania výkonnosti BSC určite je. Z nástrojov, ktoré boli v práci spracované je najpopulárnejším nástrojom vo svete so strategickým charakterom práve BSC o čom svedčí aj výskum R. Gleicha z roku 2002, ktorý porovnáva 10 konceptov merania výkonnosti vyvíjaných vedou či poradenskou praxou a 4 koncepty z podnikovej praxe, pričom BSC v tomto výskume patrilo k trom najefektívnejším. Najdôležitejším faktorom pre rozhodnutie o účinnosti BSC vo vybranom podniku bol teda predovšetkým fakt, že priemyselné podniky majú oveľa väčšiu potrebu komplexného strategického systému ako je to u subjektov z oblasti služieb, financií či prenájmu čo podmieňuje aj prieskum Remeša (2008), ktorý bol vykonaný v Českej republike v rokoch 2003-2005. Na základe všetkých zmienených argumentácií je voľba zvoleného nástroja určite dôvodná a správna.

---

## Záver

Cieľom diplomovej práce bolo poukávanie na dôležitosť nových nástrojov manažérskeho účtovníctva v koncepcii riadenia podniku so zreteľom na hľadanie ekonomických aj neekonomických prínosov pre podnik. Pre naplnenie cieľa bolo potrebné účelne využiť poznatky získané zo skúmanej problematiky a následne pomocou analýzy konkrétneho podniku definovať dobre a zle využívané nástroje riadenia podniku a navrhnúť ich korekciu pomocou modernejších nástrojov. Ideový návrh riešenia zistených nedostatkov úspech spoločnosti nezaručí. Každý návrh riešenia si vyžaduje špecifickú zodpovednosť s akou treba pristupovať k realizácii a napĺňaniu podstaty cieľového riešenia.

Analýza a následná syntéza interných dokumentov podniku skupiny Mondi, SCP, a.s. s teoretickými poznatkami boli kľúčovými vedeckými metódami pomocou ktorých sa podarilo identifikovať možné zefektívnenie manažérskeho účtovníctva v podniku. V rámci zachovania korektnosti a správnej formulácie zistených skutočností nie je možné tvrdiť, že identifikované prvky fungujú nesprávne, avšak je možné zefektívniť ich fungovanie a dosiahnuť cieľne v strategickom rozsahu ekonomický a kvalitatívny prínos pre organizáciu. Je potrebné zmieniť fakt, že podnik skupiny Mondi, SCP, a.s. je dlhodobo skvele fungujúca spoločnosť so stabilným zázemím na domacom aj zahraničnom trhu a s obrovským hospodárskym prínosom pre Slovenskú republiku a taktiež región Liptov. Pre ucelenie spôsobu získavania poznatkov a ich transformácie na návrhy a riešenia pri spracovaní práce je potrebné ich definovať v nadväznosti v ktorej prispeli k dosiahnutiu stanovených cieľov.

Prvá časť (teoretická časť) práce bola zameraná na získanie poznatkov o manažérskom účtovníctve a jeho moderných koncepciách od tunajších a zahraničných uznávaných autorov. Oboznámenie sa s problematikou v teoretickom rozsahu bolo nevyhnutné pre ďalší postup tvorby práce.

Ďalšou fázou bola analýza vybraného podniku v drevospracujúcom odvetví a identifikácia kritických miest vo využívaní manažérskeho účtovníctva. Ako základné nástroje pre identifikáciu týchto miest slúžili horizontálno-vertikálna, finančná analýza a čiastočne nepriamo SWOT analýza. Za pomoci týchto nástrojov bolo možné nájsť miesta, u ktorých je preukázateľné zefektívnenie za pomoci využitia iných metód manažérskeho účtovníctva. Záverečná časť práce bola následne venovaná ideovému návrhu implementácie nového nástroja manažérskeho účtovníctva za účelom dosiahnuť

---

kladný hodnotový efekt pre podnik. Ako efektívny nástroj bol zvolený Balanced ScoreCard, ktorý bol uprednostnený najmä z dôvodu, že ide o strategický nástroj merania výkonnosti čo je pre naplnenie podstaty tejto práce nevyhnutnosť.

Úvodná fáza návrhu projektu viedla k definovaniu strategických cieľov podniku, ktoré sa stali podkladom pre určenie cieľov štyroch perspektív modelu BSC. Následné vytvorenie rozpočtu a časového harmonogramu viedlo k zadefinovaniu finančnej náročnosti projektu a k účelnému rozdeleniu aktivít so zreteľom na významné činnosti v podniku. Následne bola vytvorená mapa vzťahov, príčin a následkov a výber kritérií na základe ktorých sa bude preukazovať plnenie strategických cieľov. Vo finálnej fáze bol vytvorený návrh strategických akcií, ktoré sú nevyhnutné pre správne plnenie cieľov jednotlivých perspektív. Dodatkom k poslednej časti práce bola podkapitola venovaná roll-out procesu a podpore IT ako pomocnému prvku pre celopodnikovú implementáciu. BSC môže pre podnik zabezpečiť permanentný prínos či už z hľadiska zlepšenia vnútro podnikových procesov alebo preniesť víziu a stratégiu do merateľných kritérií.

Je však dôležité nezabudnúť, že táto práca je len ideový návrh vychádzajúci zo štatistických, analytických a syntetických výskumov a v dôsledku týchto skutočností nie je možné vyvodit' priame finančné prínosy v krátkodobom ani dlhodobom rozsahu.

---

## Summary

Objective of this work was a demonstration of the importance the new instruments of management accounting in the management concept company with aspect to the research for economic and non-economic benefits to the company. For the filling the objective it was necessary should be usefull to use knowledge gained of research problems and followed by analysis particular company define good and bad using tools of management company and propose their correction by modern tools. Conceptional ideological proposition of solution identified deficiencies the success of company doesn't guarantee. Each proposition of solution requires specific responsibility with which must be accessed to the realization and filling target knowledge.

Analysis and follow-up synthesis of internal company documents company group of Mondi, SCP, a.s. with theoretical knowledge were key scientific methods by which been identified possible streamlining of management accounting in company. Within preserve correctness and proper formulation of the knowledge can't be argued, that the identifiet elements working incorrectly, but may be more effective their operations and achieve targeted in the strategic range economic and qualitative effects to the organization. It is needs mention the fact, that group of Mondi, SCP, a.s. has long been perfectly functioning copmany with a stable backgrounds in local and foreign market and huge economics benefit for the Slovak republic and also region Liptov. For a integrated process of obtaining knowledge and their transformation into proposals and solutions for processing of work to be defined, following which contributed achieving selected objectives.

The first part (theoretical part) was focused on obtaining knowledge about management accounting and its modern concepts of local and foregin recognized authors. Apprising with borad issue in theoretical range was necessary for the follow-making work. The next phase was the analysis of the selected company in the woodworking industry and identifying critical places in the use of management accounting. As a basline tools for the identification of these places was used horizontal-vertikal, financial analysis and partly indirectly SWOT analysis. With the help of these tools it is possible to find places where it can be demonstrated more effective behaviour with help the out of order methods of management accounting. The final part of the work was than devoted to the idea proposal implement the new tool of management accounting in order to achieve a posiitive effect on company value. How effective tool

---

was chosen Balanced ScoreCard, which was to preferred especially because it's strategic tool measurement efficiency what is for filling the purpose of this work need.

Introductory phase of the project proposal has led to the definition of the strategic objectives in company, that became pre-requisite for determining the objectives of the four perspectives of BSC model. The subsequent creation of the budget and timetable leading to the definition of the financial requirements of the project and to the efficient allocation of movements with regard to significant activities in the company. Subsequently was created a map of relationships cause and consequences and selection criteria on which it will be demonstrate the implementation of the strategic objectives. In the final stage was created proposition strategic actions, which are necessary for the proper implementation of the objectives in individual perspectives. In addition to the last part of this work was sub-chapter devoted to roll-out process and IT support as an auxiliary element for company-wide implementation. BSC for the company can provide permanent benefits for example in terms of improving intercompany processes or transfer vision and strategy into measurable criteria. However it is important to don't miss out that this work is only ideological proposal on the based of statistical, analytical and synthetic research and due to these facts, it's not possible deduce direct financial benefits in the short or long time range.

---

## 5 Zoznam použitej literatúry

### MONOGRAFIE:

BAKER, JUDITH J.: *Activity-based costing and activity-based management and health care*. United States of America: Aspen Publishers, 1998. 385 s. ISBN 0-8342-1115-7

BRACCI, E., MARAN, L.: *Management of environmental quality*. United Kingdom: Bradford Emerald Group Publisher, Vol.24 Issue.4, 2013. s. 538-554 ISSN 144777835

ČUCHRANOVÁ, K.: *Ekonomická efektívnosť systému environmentálneho manažérstva*. Košice: In: Strojárstvo, ročník VII, číslo 7-8/2003, 2003. str. 60-61 ISSN 1335-2938

DE WOOT, P.: *Towards a European management model*. EEMD EORUM 1992-3. s. 3-30

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J.: *Nákladové a manažerské účtovníctví*. 1. Vydání. Praha: ASPI, a.s., 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0

FLOREKOVÁ, E., ČUCHRANOVÁ, K.: *Metóda Activity-Based Costing–Moderný prístup k riadeniu*. Košice: Technická univerzita v Košiciach, 2002. s. 134-139

FOLTÍNOVÁ, A., KALAFUTOVÁ, L.: *Vnútropodnikový controlling*. Bratislava: Elita, 1998. 251 s. ISBN 80-8044-054-9

GARRISON, R. H., NOREEN, P. E.: *Managerial Accounting*. Irwin McGraw Hill, 1999.

GAVUROVÁ, B.: *Meranie výkonnosti v organizáciách s dôrazom na aplikáciu Balanced ScoreCard*. Košice: Technická univerzita v Košiciach, 2010. 188 s. ISBN 978-80-553-0437-3

GIAKATIS, G., ROONEY, M. E.: *The use of quality costing to trigger process improvement in an automotive company*. Granfield, Total quality management Vol.11 No.2, 2000. s.155-170.

HLAVÁČKOVÁ, P., ŠAFARÍK, D.: *Manažerské účtovníctví*. Mendelova univerzita v Brně. Praha: Astron studio. 2014. 176 s. ISBN 978-80-7375-950-6

HORNGREN, C. T., FOSTER, G.: *Cost Accounting, A Managerial Emphasis*. Prentice-Hall, Inc. 1987.

JOHNSON, G., SCHOLE, K.: *Cesty k úspěšnému podniku*. 1. vyd. 2000. ISBN 80-7226-220-3



- 
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S.: *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, 1987.
- JOHNSON, M. A.: *The development of measures of the cost quality for an engineering unit*. Int. J. Quality Reliab. Manage., 1995. 12(2), s. 86–100.
- KÁDÁROVÁ, J., DURKÁČOVÁ, M.: *Analysis of utilization of the management tools applied in the process of increasing the company performance*. Košice: Technická univerzita v Košiciach. Transfer inovácií 24/2012. s. 37-41
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P.: *The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance*. Harvard Business Review, January - February 1992.
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P.: *The Strategy Focused Organization*. Harvard Business School Publishing Corporation. 2001.
- KARABAŠOVÁ, L.: *Relevant aspects of balanced scorecard application in Slovak organizations*. Dizertačná práca. Bratislava: Fakulta podnikového manažmentu EU, 2008. ISBN 978-80-225-2628-9.
- KAUR, M.: *Kaizen costing: A catalyst for change and continuous cost improvement*. India: Govt.College, Sector -14, Gurgaon, vol. 2 issue 1, 2014. ISSN 2321-1709
- KRÁL, B.: *Manažérske účtovníctvo: 8 učebnica*. Bratislava: Súvaha, spol. s r.o., 2001. 344 s. ISBN 80-88727-45-6
- KRÁL, B., a kol.: *Manažérske účtovníctví*. 1. Vydání. Praha: Management Press, 2002. 547 s. ISBN 80-7261-062-7
- MAŘÍK, M. – MAŘÍKOVÁ, P.: *Moderní metody hodnocení výkonnosti a oceňování podniku (ekonomická přidaná hodnota, tržní přidaná hodnota)*. 1. vyd. Praha; Ekopress, 2001. s.70 ISBN 80-86119-36-X.
- MARTANČÍK, F.: *Výroba papiera*. Bratislava: NOVUM F&M, [online]. 2010. [cit. 2015-25-03] Dostupné na internete: <<http://www.polygrafia-fotografia.sk/1072>>
- MIHAILA, M.: *Managerial accounting and decision making, in energy industry*. Romania: Procedia - Social and Behavioral Sciences 109, 2014. s.1199 – 1202
- MICHAL, J.: *Procesne orientované plánovanie a controlling vo vybranom podniku*. Bakalárska práca. Zvolen: Technická univerzita vo Zvolene, Drevárska fakulta, 2013. 63 s.
- MODARRESS, B., ANSARI, A., LOCKWOOD, D. L.: *Kaizen costing for lean manufacturing: a case study*. International Journal of Production Research. May 2005.
-

- 
- ODLAND, S.: *5 Ways To Control Costs*. Forbes [online]. 2012. [cit. 2015-27-03]  
Dostupné na internete: <<http://www.forbes.com/sites/steveodland/2012/02/15/5-ways-to-control-costs/>>
- PETŘÍK, T.: *Ekonomické a finanční řízení firmy - Manažerské účetnictví v praxi*. 1. Vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2005. 372 s. ISBN 80-247-1046-3
- PISTONI, A., ZONI, L.: *Comparative management accounting in Europe: an undergraduate education perspective*. The European Accounting Review 2000. s. 285-319
- REMEŠ, D.: *Zvyšování výkonnosti podniku pomocí využití propojení konceptu Balanced Scorecard a ekonomické přidané hodnoty*. Dizertačná práce. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky. [online] 2008. [citované 27.3.2015].  
Dostupné na internete: <[https://www.stag.utb.cz/apps/stag/dipfile/index.php?download\\_this\\_unauthorized=10477](https://www.stag.utb.cz/apps/stag/dipfile/index.php?download_this_unauthorized=10477)>
- SHARMA, K.R., KUMAR, D., KUMAR, P.: *Quality costing in process industries through QCAS: a practical case*. International Journal of Production Research, Vol. 45 No. 15, 2007.
- STAN, V.: *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha, Grada, 2003.
- TEPLICKÁ, K.: *Moderné trendy v manažerskom účtovníctve*. Košice, ES F BERG, 2012.
- TOMIĆ, P. V., ANDRIJAŠEVIĆ.: *Cost management in the internal value chain of integrated application of activity-based costing, kaizen concept and target costing*. Original scientific paper, 2014. UDC005.51 657.47
- TOMÍKOVÁ, A.: *Návrh implementácie konceptu Balanced Scorecard do systému riadenia spoločnosti D PLAST, a. s.* Diplomová práca. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, 2010. 94 s.
- TUMPACH, M.: *Manažerske účtovníctvo: oficiálna terminológia*. Bratislava: Iura Edition, spol. s r.o., 2004. 302 s. ISBN 80-89047-59-9
- VELTMAN, M., R. KOUIJ, S. MARBAN.: *Sales Bottlenecks And Their Effect On Profit*. Journal of Applied Business Research, [online]. 2011. [cit. 2015-22-03]  
Dostupné na internete: <<http://www.cluteinstitute.com/journals/journal-of-applied-business-research-jabr/>>
-

---

VÝROSTOVÁ, E.: *Moderné prístupy k riadeniu nákladov a ich využitie v MSP*. Žilina: Edis, 2008. s. 241-246

ELEKTRONICKÉ ZDROJE:

[1] SMALLBUSINESS. Nontraditional managerial accounting practices, [online]. 2015. [cit. 2015-18-03] Dostupné na internete: <<http://smallbusiness.chron.com/non-traditional-managerial-accounting-practices-44674.html>>

[2] WIKIMEDIA. Liptov, [online]. 2015. [cit. 2015-21-03] Dostupné na internete: <[http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/9/96/Slovakia\\_Liptov.gif](http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/9/96/Slovakia_Liptov.gif)>

[3] EUKE. Univerzitný časopis, [online]. 2015. [cit. 2015-23-03] Dostupné na internete: <<http://casopisy.euke.sk/mtp/clanky/1-2-2007/3.vyrostova.pdf>>

[4] MONDI. Mondigroup corporate, [online]. 2015. [cit. 2015-10-03] Dostupné na internete: <<http://www.mondigroup.com/desktopdefault.aspx/tabid-338/>>

OSTATNÉ ZDROJE:

MONDI Group. SCP, a.s. Ružomberok. Účtovné výkazy za roky 2009-2013

MONDI Group. SCP, a.s. Ružomberok. Interné technicko-technologické podklady

MONDI Group. SCP, a.s. Ružomberok. Foto-dokumentácia z foto archívu

---

## **6 Prílohy**

Príloha 1 Fotodokumentácia závodu Mondi SCP, a.s

Príloha 2 Grafická dokumentácia papierenského stroja PM 7

Príloha 3 Štatistický prieskum využívania MA v SR a vo svete

Príloha 4 Organizačná štruktúra analyzovanej spoločnosti

Príloha 5 Harmonogram implementácie BSC

---

**Príloha 1 Fotodokumentácia závodu skupiny Mondi, SCP, a.s.**

**(Foto archív Mondi SCP)**



**Východná časť závodu v smere z Liptovského Mikuláša z roku 2010**



**Nová administratívna budova podniku skupiny Mondi, SCP, a.s.**

---



**Pôdorysný pohľad na celý závod skupiny Mondi, SCP, a.s.**



**Východná časť závodu (rok 2015) po investičnej činnosti RK3 (nový regeneračný kotol)**

---



**Detail na novovybudovaný kotol z investičnej činnosti RK3**



**Papierenský stroj podniku skupiny Mondi, SCP, a.s.**

---



**Náhľad na technológiu hladenia papiera**



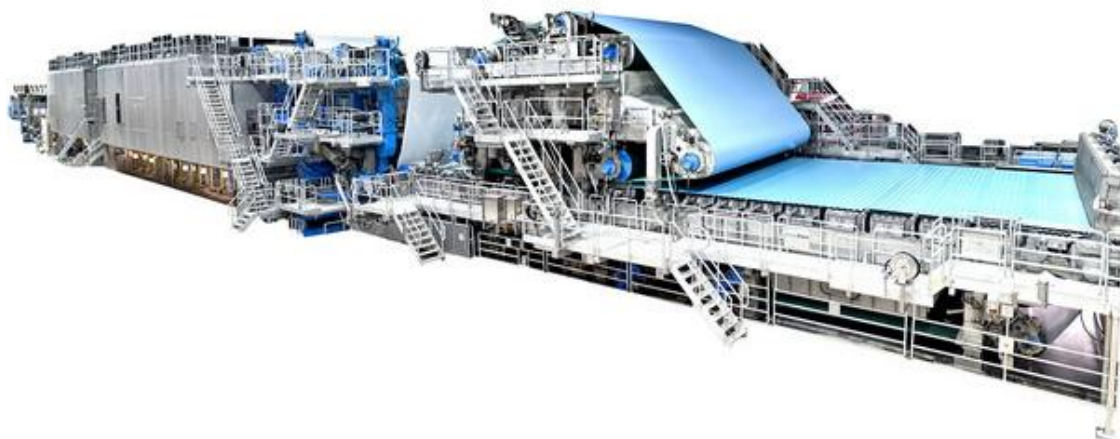
**Hotové role papiera**

---

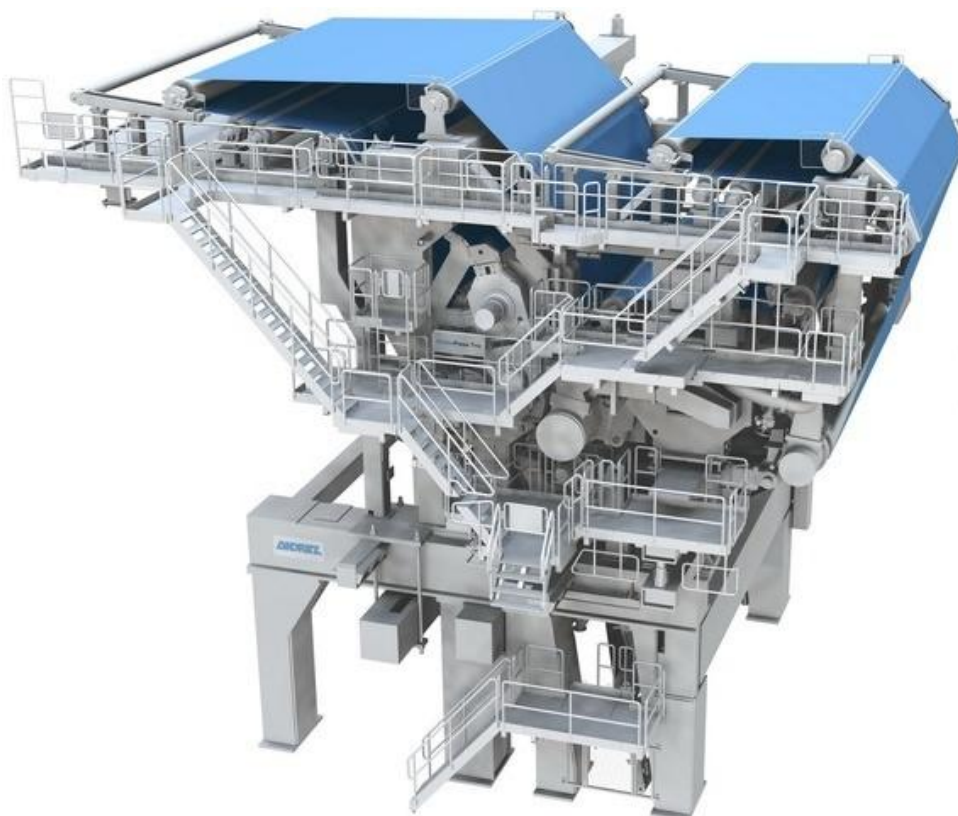


---

**Príloha 2 Grafická dokumentácia papierenského stroja PM 7 [4]**

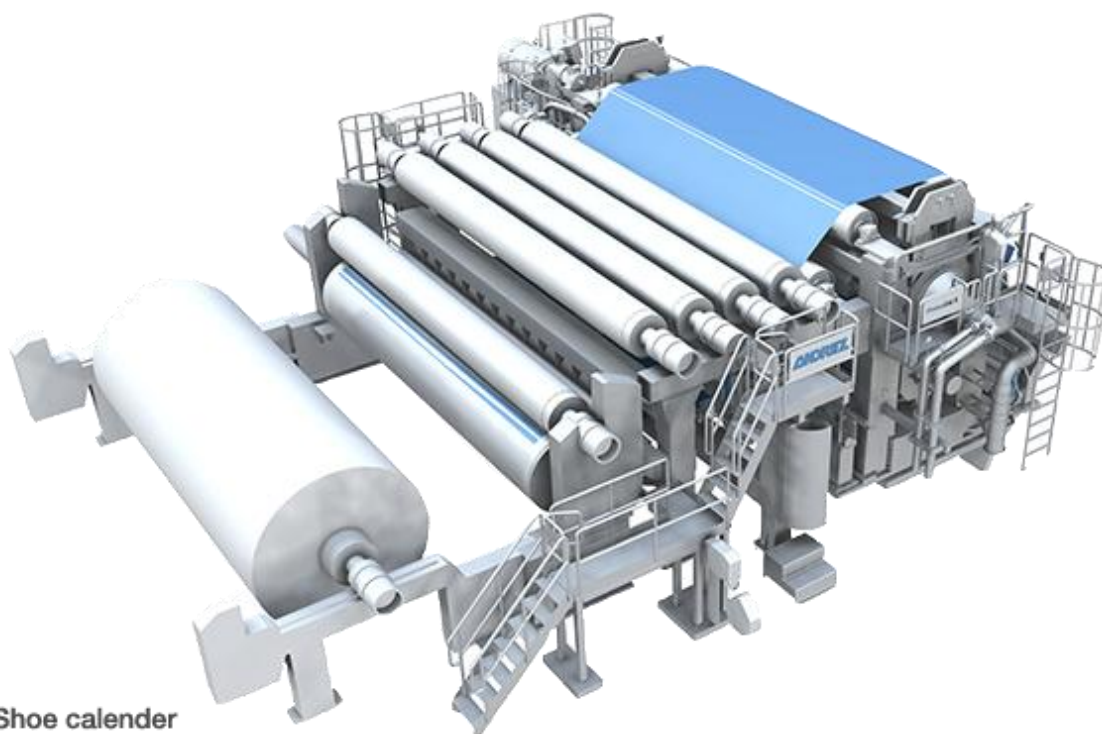


**Bokorysný pohľad papierenského stroja PM7**



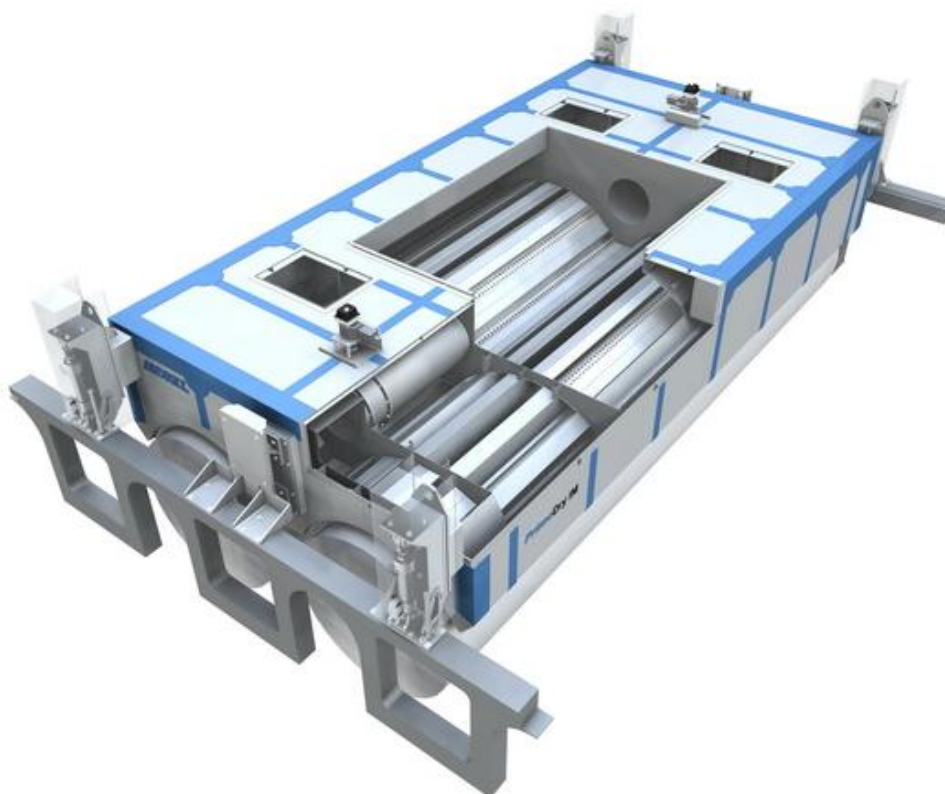
**Žmýkací lis papierenského stroja PM7**

---



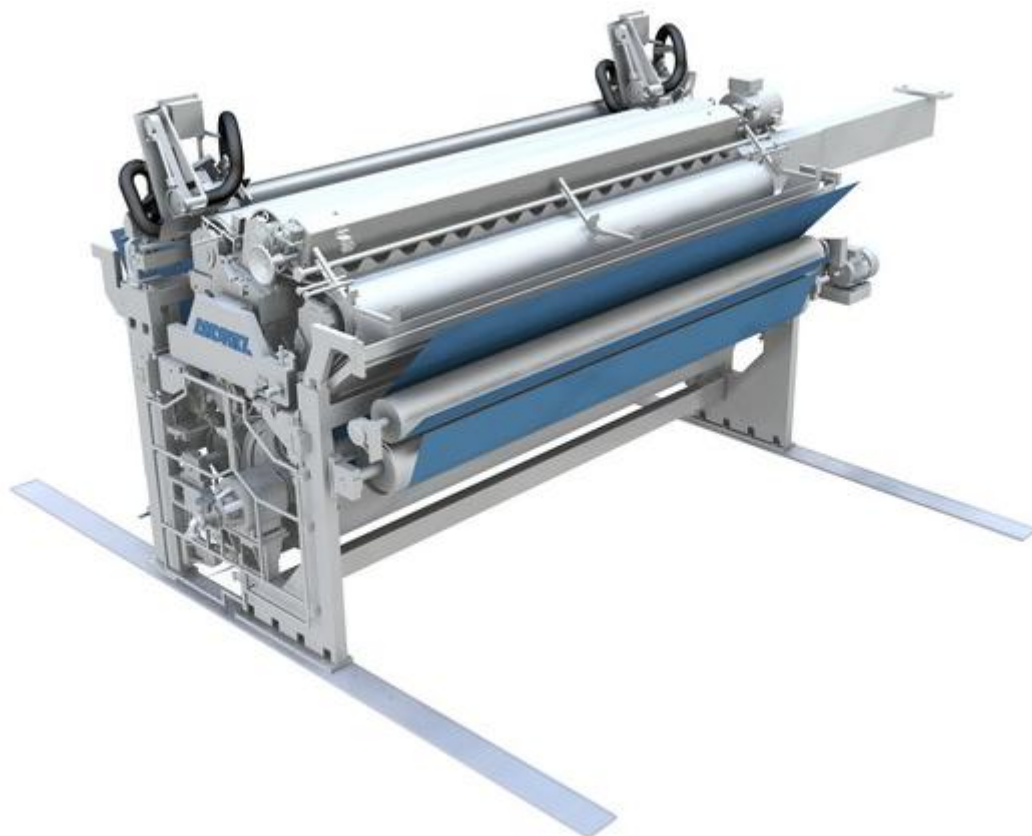
Shoe calender

Hladiaca časť papierenského stroja PM7



Rozšíriteľná jednotka papierenského stroja PM7

---



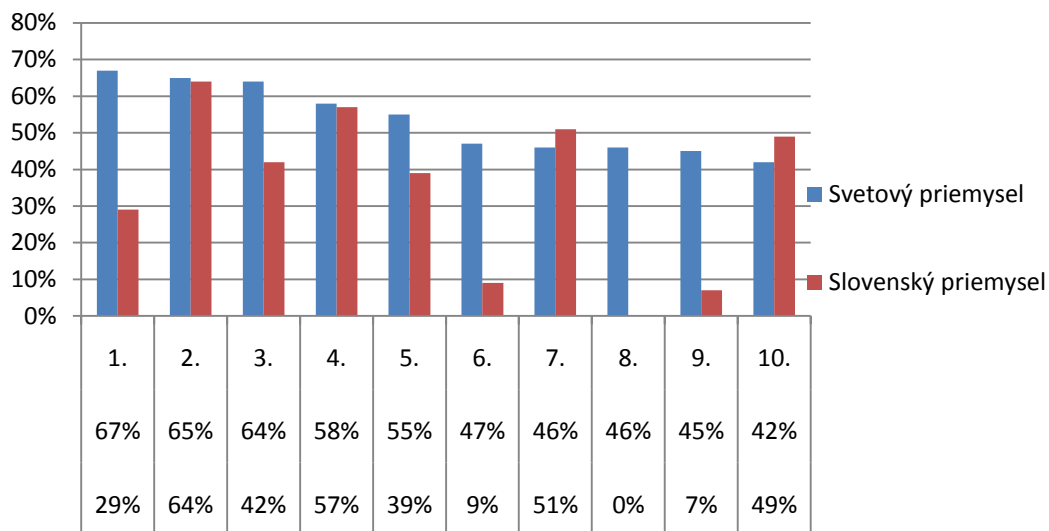
**Rozšíriteľná jednotka papierenského stroja PM7**



**Nátoková skriňa pre riedenie vody**

---

### Príloha 3 Štatistický prieskum využívania MA v SR a vo svete (Karabašová, 2010)



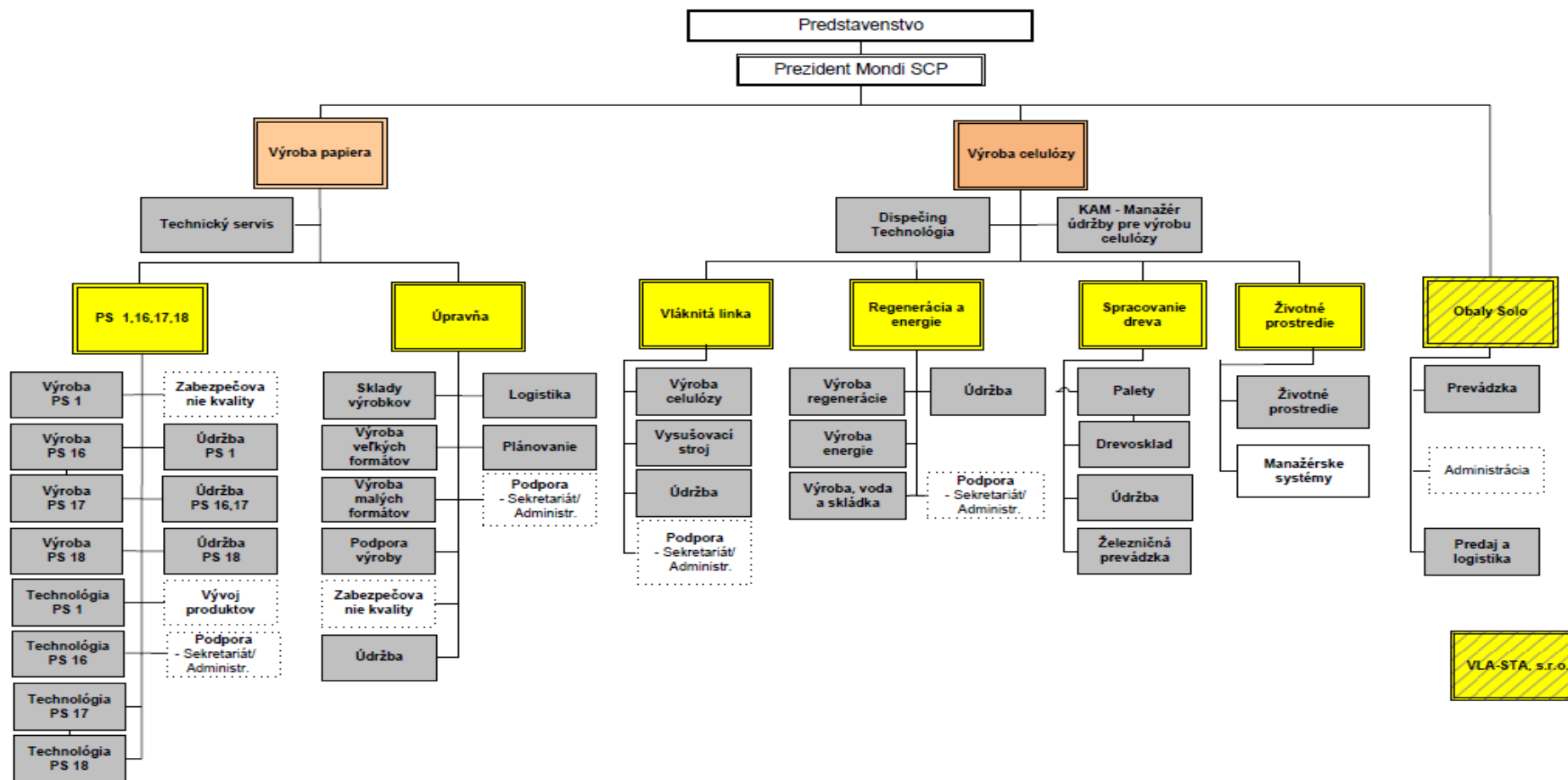
Porovnanie miery využívania moderných nástrojov MA na Slovensku a vo svete v roku 2010  
(vlastné spracovanie)

#### Miera povedomia o vybraných moderných nástrojoch MA (vlastné spracovanie)

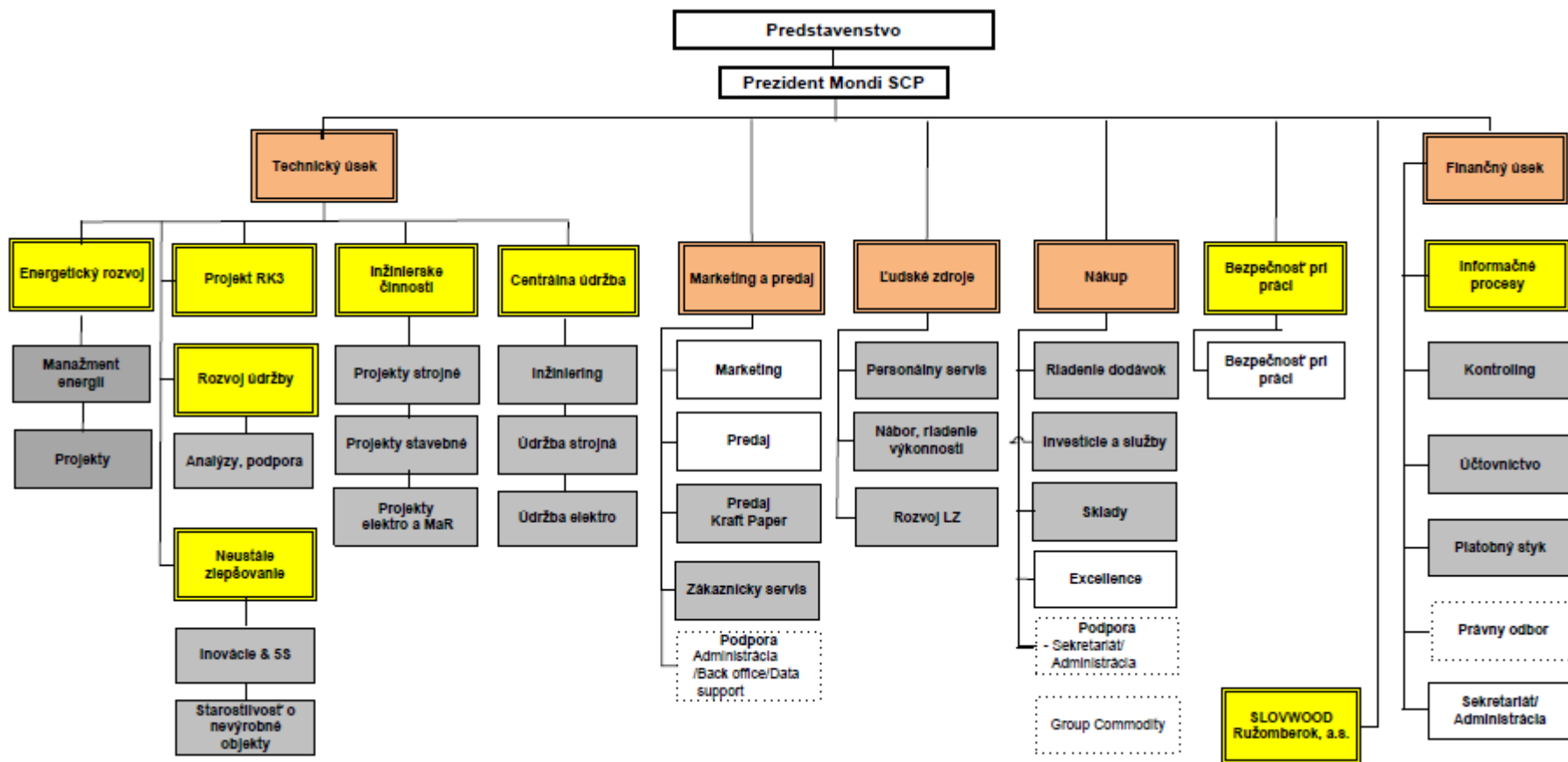
Metóda	Neznámy pojem	Znalosť pojmu	Zavedenie sa plánuje	Využívané nedokonale, resp. v procese implementácie	Plne využívané
BSC	40%	22%	10%	17%	11%
Cost Controlling	7%	8%	16%	33%	37%
Procesné riadenie ABC	10%	8%	11%	37%	34%

Prieskum z ktorého vznikli vyššie uvedené grafické prílohy pozostáva z prieskumu spoločnosti Bain & Company, ktorá sa dlhodobo venuje skúmaniu vývoja nástrojov na podporu riadenia vo svete v komparácii s prieskumom v dizertačnej práci Ing. Karabašovej. Pre korektnjšie objasnenie týchto dvoch analýz je potrebné vychádzať z rozsahu a miery zapojenia podnikov do týchto analýz. Bain & Company spracovala dotazník na vzorke 1230 respondentov, konkrétne 20% firiem zo Severnej Ameriky, Európy aj Ázie a cca. 40% podnikov z Latinskej Ameriky. Prieskum L. Karabašovej (2010), vychádzal zo vzorky 110 slovenských podnikov, ktoré dosiahli obrat vyšší ako 5 mil. EUR. Na výskume je zaujímavý fakt o markantnom rozdieli v používaní BSC na Slovensku (8%) a vo svete (47%) a tak aj tento fakt svedčí o tom, že slovenské subjekty majú malú vedomosť o svetovo rozšírenej metodike Balanced Scorecard.

**Príloha 4 Organizačná štruktúra analyzovanej spoločnosti (Interné materiály Mondi SCP)**



**Organizačná štruktúra výrobnjej časti**



Organizačná štruktúra technicko-finančného úseku

**Príloha 5 Harmonogram implementácie BSC (vlastné spracovanie)**

**Harmonogram Implementácie BSC podľa čiastkových činností s časovým rozhraním**

Popis akcie	Mesiac/týždeň																				Mesiac/týždeň																											
	Jún				Júl				August				September				Október				November				December				Január				Február				Marec				Apríl				Máj			
	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.	1.	2.	3.	4.				
Príprava projektu	■	■	■	■	■	■	■	■	■																																							
určenie tímu									■	■																																						
školenie tímu										■	■	■	■	■	■	■																																
tvorba harmonogramu, rozpočtu projektu																	■	■	■																													
Vyjasnenie stratégie																				■																												
Stanovenie strategických cieľov																				■	■																											
Vybudovanie vzťahov príčin a následkov																								■																								
Tvorba kritérií																									■	■	■																					
Určenie cieľových hodnôt																													■	■	■	■																
Definovanie strategických akcií																													■	■	■	■	■	■	■	■												
Implementácia do systému riadenia																																	■	■	■	■	■	■	■	■								
Roll-out proces																																					■	■	■	■	■	■	■	■				