

VÝZNAM INTEGROVANÉ EKONOMIKY VE VZDĚLÁVACÍM PROCESU

THEODOR BERAN

ČVUT V PRAZE, FAKULTA STROJNÍ, Ústav řízení a ekonomiky podniku

Abstrakt:

Příspěvek popisuje zejména historické aspekty vyučování účetnictví na katedře ekonomiky a řízení strojírenského podniku ČVUT. Jsou zdůrazněny významné faktory důležité pro kontinuální proces a následně interdisciplinární povaha účetnictví, jako východiska pro integrovanou ekonomiku s širším využitím na právnických směrech. Dále charakterizuje systémové pojetí managementu, charakterizuje systémy řízení, stupně řízení, celopodnikové řízení; důraz klade na vnitropodnikové řízení; procesní řízení, řízení projektové, zásady tvorby hospodářských středisek, odpovědnost, plán, rozpočet, předběžnou kalkulaci, výslednou kalkulaci, linie výkonů, linie útvarů.

Klíčová slova: Účetnictví, řízení vnitropodnikové, řízení celopodnikové, hospodářské středisko, systém managementu, kalkulace, makroekonomie, mikroekonomie.

Abstract: The article described a historic aspects teaching process of the accounting, at the Department of Enterprise Management, Faculty of Mechanic Engineering CTU Prague. Attributes of this special approach, the continual process with relation to other disciplines of the Management. Teaching problems at the Law university and profile of graduates of CTU. This article explains system conception of management, characterizes systems of management, management levels, management of companies; internal management; procedural management, roles for project management, fundamentals outcomes for establish economic profit centres, responsibility, plan, budget, preliminary calculation, resulting calculation, line achievements, line of individual unit.

Key words: accounting, management, internal management, economic profit centres, microeconomics, macroeconomics

1 ÚVOD

Ekonomie, jež je součástí vzdělání právníků i sociálních pracovníků by mělo, krom odborných znalostí, formovat vyvážený vztah mezi ekonomii – svobodou – etikou a právem. Ekonomický řád by měl být uspořádán tak, aby vyhovoval svobodě lidské osoby. Primárním institutem není zvláštní hospodářské ústavní právo, ale obecné ústavní právo akcentující zaručení základních práv a svobod. Nutno si uvědomit, že hospodářský život je sociálním životem lidí a nemůže ho chápat bez svobody. Hospodářský řád má umožnit svobodný rozvoj osobností manuálně i duševně pracujících. Toto není kontradiktivní k úkolu hospodářství spolupůsobit při vytváření obecného blaha, je-li toto jak svým vznikem, tak funkcí vázáno na svobodný rozvoj osobnosti. Svobodný ekonomický řád vyžaduje řád právní, který zabezpečuje svobodnou iniciativu výrobců, svobodnou volbu místa vzdělávání a pracoviště, svobodu povolání, obchodního partnerství, vlastnictví, soutěže, zakládání společenství a sdružení i vyjednávání o sazbách - ale který taktéž předpokládá nástroje k tomu, aby zabránil zneužívání svobody nebo je přinejmenším omezil. Zmínili jsme se o obecném blahu, ale nevymezily jsme jako význam; je souhrnem politických, sociálních a ekonomických podmínek umožňující osobní rozvoj člověka. Aby podnikatel (jeho image je často v podmínkách Česka ambivalentní – prospěchář, pak zase novátor, hned mafián) mohl rozvinout vlastní schopnosti, potřebuje množinu společenských, právních a politických

rámcových podmínek. Prvým předpokladem je politický systém, uspořádaný dle subsidiarity, odsunuje stát na druhé místo a nepožaduje, aby se občan chopil jen těch iniciativ, které mu přiznal zákonodárce. Subsidiární stát může jednotlivému občanovi, rodinám i skupinám odebrat jen ty úkoly, na které nemohou stačit. Druhým předpokladem pro rozvoj podnikatele jsou právní řád a společenský konsensus, zaručující soukromé vlastnictví a hospodářskou soutěž.

Podnikatel (eticky způsobilý) nesmí k dosažení zisku používat nekalých praktik. Zisk musí být podložen výkonem a má se ho dosahovat v konkurenčním prostředí. Právní řád musí pamatovat na sankce proti zneužití vlastnictví i soutěže. Zisky nesmí zůstat nezdaněny ani vyňaty z hospodářského koloběhu. Právní řád musí uplatňovat odpovědnost vlastní za obecné blaho a zabránit úniku kapitálu. Na okraj nesmí být vytlačeni lidé, kteří nemohou nic poskytnout. Právní řád musí pomoci systému sociálních odvodů a státního sociálního zabezpečení zajistit, aby se hospodářství neorientovalo jen na rentabilitu, ale i na sociální spravedlnost – princip výkonnosti doplněn solidaritou. Ve společnosti, která hodnotí lidi jen podle výkonu, jsou nenarození, nemocní, staří v nebezpečí, slabí v nesnázích a všichni v obavách, vděčnost je zbytečná, slušnost, čestnost jen pro slabé osamělost samozřejmostí.

2. Konkrétní předpoklady pro integrovanou bázi manažerského účetnictví

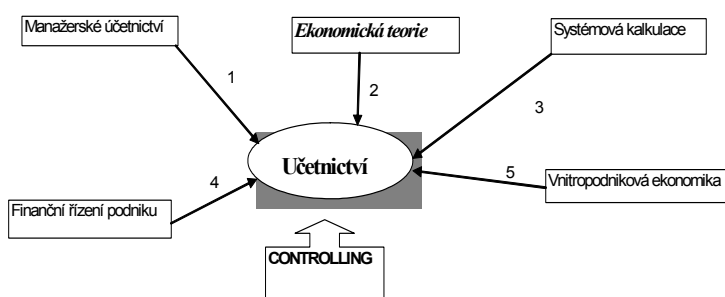
Poslání manažerského účetnictví ve všech důsledcích, si nárokuje vytvoření specifických počátečních a okrajových podmínek. Základní požadavek lze spatřovat v integrovaném pohledu a v určitém stupni dekompozice, resp. ve snaze zachycovat a porovnávat vnitřní jevy podniku za nejmenší úseky v relativně krátkých obdobích dle jednotlivých činností. Proto je zřejmý controllingový pohled na podnikové hospodářství.

Uvedeme tuto zásadu: Veškerou činnost podniku sledujeme v nejmenších organizačních jednotkách, které mají stejnorodou charakteristickou povahu. Je tedy nutné začít detailní analýzou pojmu i funkce střediska, respektive hospodářského střediska a členit organizaci dle funkcí. Záměrně jsme uvedli konkrétní zásadu, abychom odvodili důležitý aspekt, týkající se začleňování manažerského účetnictví do kurzů, studijních plánů atd. Je zřejmá souvislost se znalostmi managementu, respektive s dokonalým zvládnutím náplně managementu jako procesu. Proto pečlivý a týmový výběr vhodného studijního materiálu je neodiskutovatelný. Autor se domnívá, že musíme zvažovat rozumnou míru verbálního a kvantitativního pojetí. Verbální výklad vytváří nadstavbu, nikoliv základní instrumentarium! Manažerské účetnictví má relativně zvláštní pozici ve školách technického charakteru, ale uveďme jeden z mnoha příkladů: Jestliže vymezujeme například výrobní středisko, musíme respektovat výrobní postup a definovat produkt tak, abychom samostatně zachytili náklady připadající na výkony, jež musí být měřitelné a ocenitelné. Dle autorova názoru je pro manažerský pohled- tedy pohled v souvislostech, velmi příznivé technologické zázemí, respektive technický – technickoekonomický profil uživatele, manažera. Zatím jsme stručně uvedli aspekt organizační. Další informace pouze dokazují onen silně interdisciplinární charakter manažerského účetnictví.

Považme, jakou roli hraje ergonomie. Tato disciplína, ač zdánlivě odtažitá, silně ovlivňuje integrovanou bázi a není zdaleka jen předmětem určeným technikům. Budeme-li uplatňovat vědecké řízení práce, jehož hlavním znakem je odpovídající příprava před zahájením libovolné činnosti. Máme-li respektovat controllingový pohled, nejde zdaleka jen o kontrolu technickou! Právě příprava práce v nejširším slova smyslu velmi silně působí ve dvou oblastech: Technická oblast- podklady, dokumentace, normy, atd. Ekonomická oblast – analýza nákladů, členění kalkulace a akcentování rozpočtů.

Má-li jasně vymezený integrovaný přístup, srozumitelně definována báze, pak musí fungovat a komunikovat tyto oblasti manažerského účetnictví: Členěné rozpočetnictví, rozpočty s jasně vymezenou datovou základnou a hierarchií, vazba na kalkulaci- ex ante pohled. Za druhé: Vhodně členěný bilanční informační systém.

Je zřejmé, že na jedné straně existuje instrumentárium metod manažerského účetnictví, na straně druhé jeho vyváženost, pokud nám jde o poměr mezi informacemi ex ante a ex post. Dle autorova názoru je potřeba věnovat značnou pozornost správné koncepci výuky podnikového managementu v širokém kontextu ve všech druzích výuky



Obr.2.1 Elementární vazby jako předpoklad integrace

Obrázek naznačuje elementární vazby, jejichž naplnění je silně vázáno na specifickou náplň jednotlivých předmětů a je velmi fakultativní.

3. Specifická diference rysů vnitřního řízení podniku na rozdíl od řízení podniku jako celku¹

Nyní je zapotřebí záměrně učinit krátký exkurz do různých úrovní řízení podniku. Řízení podniku jakožto proces celopodnikový je zaměřeno na ekonomicky a právně vymezený subjekt- podnik, který vstupuje do hospodářského koloběhu (makrosféry) – je plátcem daní a odvodů, vstupuje do vztahů s dodavateli a odběrateli, tzn. více či méně podrobné vazby v makroekonomickém koloběhu.

Další úroveň řízení, je řízení vnitropodnikové (resp. Řízení vnitropodnikových útvarů.) Vnitropodnikové útvary jsou objektem řízení, jehož subjektem je vrcholové řízení podniku. Hospodářská střediska – vnitropodnikové útvary jsou vrcholovým řízením (TOP managementem) v oblasti jejich činností usměřovány tak, aby se veškeré jejich činnosti vyvíjely v souladu s cíli podniku jako celku. Vnitropodnikové řízení tedy směřuje veškeré skupiny aktivit do nitra podniku, ostatní řízení je orientováno převážně vně a řeší vztahy s podstatným okolím podniku. Určující charakteristika vnitropodnikového řízení vychází

¹ Cf. BERAN, TH. *Oceňování výkonů ve vnitřním řízení*, (doktorská disertační práce na ČVUT v Praze, ústavu řízení a ekonomiky podniku), Praha, 2006

z jeho obsahu. Vnitropodnikové řízení z hlediska jeho obsahu představuje souhrn řídicích činností směřujících k vytvoření účelné dělby práce a kooperace mezi činnostmi v rámci podniku.

Řízení vnitropodnikové je specifickou formou řízení a liší se od řízení podniku jako celku těmito zvláštnostmi:

- a) Vnitropodnikové řízení představuje řízení dílčích oblastí podnikového hospodaření. Důsledek této zvláštnosti se projevuje v nutnosti vytvářet subsystémy vnitropodnikového řízení.
- b) Existence vnitropodnikových útvarů je základním předpokladem vnitřního řízení. Vnitropodnikové útvary nelze vytvářet libovolně. Určujícím faktorem v průběhu procesu tvorby vnitropodnikových útvarů – hospodářských středisek je kritérium odpovědnosti. Vnitropodnikové útvary musí nést odpovědnost za oblast vlastní činnosti, ovlivňovat její vývoj v rámci podniku jako celku. Činnost těchto útvarů je pak vyhodnocována. Vytvářené odpovědnostní okruhy jsou uzavřeny systémem vnitropodnikových cen.
- c) Vnitropodnikové řízení je typické krátkodobým charakterem řízeného období. Charakteristickým časovým horizontem bývá měsíc a v některých případech týden, den, dokonce i směna.
- d) Technické, organizační a ekonomické podmínky jednotlivých vnitropodnikových útvarů determinují potřebu diferenciací. To znamená, že čím je vnitropodnikové řízení blíže vlastnímu výrobnímu procesu, tím více respektuje jeho naturální povahu, konkrétní podmínky a předurčuje přístupy vlastního vnitřního řízení.
- e) Řízení vnitropodnikové má velmi konkrétní charakter, neboť řídicí aktivity jsou určitým převodem řídicí činnosti na bezprostřední vykonávání prací. Tato skutečnost má zásadní dopady:
 1. Vnitřní řízení musí nutně respektovat reálné technické, ekonomické i organizační možnosti vnitropodnikových útvarů – hospodářských středisek.
 2. Různorodými metodami a nástroji se provádějí také inovace ad hoc, proto musí být reálné.

Z hlediska specifické charakteristiky vnitropodnikového řízení je nejdůležitější detailní analýza jeho dvou stránek – první stránka vychází z obsahu řízených procesů a druhá charakterizuje způsob prosazování úkolů a rozhodnutí všeobecně. Dvě stránky vnitropodnikového řízení předurčují používání metod a způsobů řízení.

- Naturální stránka řízení jako řízení zaměřeného na naturální vztahy, je vyvoláno tím, že vnitropodnikové řízení je velmi konkrétní, dezagregované, zaměřené na dílčí výrobní nebo řídicí činnosti.
- Hodnotová stránka řízení se soustřeďuje na hodnotové vztahy, jejichž nástroji jsou tedy hodnotové kategorie, náklady, výnosy, ceny. Význam této stránky vnitřního

řízení lze spatřovat ve vyšším stupni agregace, syntetizujícím vyjádření úrovně činnosti vnitropodnikových útvarů. Typickým příkladem je hospodářský výsledek vnitropodnikových útvarů. Hodnotová stránka řízení umožňuje postihnout zejména kvalitativní stránky činnosti vnitropodnikových útvarů (např. oblast řízení jakosti). Dalším pozitivem je postižení vlivu daného vnitropodnikového útvaru na reprodukční proces probíhající v podniku, zejména prostřednictvím vnitropodnikových cen a jejich struktury. Hodnotové kategorie se stávají nástrojem kontroly a rozboru hospodaření, ve smyslu adresném k jednotlivcům a skupinám tato skutečnost vytváří motivační aspekt vnitřního řízení. úkolem řízení na všech stupních podniku je především koordinace. V tomto kontextu jde o koordinaci obou výše uvedených stránek. Jde o jejich propojení. Východiskem pro integraci obou stránek vnitřního řízení jeví se kontinuální péče o normativní základnu. Technickohospodářské normy jsou integrujícím činitelem v tom smyslu, že v sobě spojují jak naturální stránku výrobního procesu, tak i stránku hodnotovou. Tato skutečnost nesmí být nikdy opomenuta! V podmínkách praxe, kde není normativní základně věnována dostatečná pozornost, kde je vzhledem ke konkrétním podmínkám daného podniku příliš malý podíl technicky zdůvodněných norem, kde nejsou navzájem propojeny a nenavazují na sebe jednotlivé druhy kalkulací, tam bývá od sebe odtržena naturální a hodnotová stránka výrobního procesu.

4. Přesah „užitečnosti“ podniku do sféry nadpodnikové

Kvantitativní vyjádření vazeb mezi jednotlivými úrovněmi národního hospodářství vytváří agregační veličiny, které budou doplněné a korigované množinou tzv. měkkých faktorů jako základu pro definování parametrů užitečnosti daného objektu.

Má-li se kvantifikovat a hodnotit výstup strojírenského podniku a jeho hospodářský přínos, (podniková produkce) musí se vhodně ocenit tak, aby byla zajištěna agregace v příslušné úrovni (podnikové, odvětvové, mezeekonomické, ale také místně – regionálně).

Účelem promyšlené tvorby tzv. oceňovacíchází podnikových ukazatelů produkce je:

1. očištění celkového produktu podniku od duplicit (obsažených v dodávkách),
2. propojení více hospodářských úrovní procesem agregace produkcí dílčích.

$$\text{Např.: } TP^{(L,M)} = (GP_{F_1} + GP_{F_2} + GP_{F_3} + \dots + GP_{F_n})_{L,M} \quad (1)$$

kde $TP^{(L,M)}$... celková produkce v dané úrovni L, M ,
 L, M ... L = lokalita, M = vymezená hospodářská úroveň,
 GP_{F_n} ... hrubá produkce dílčích hospodářských jednotek (podniku).

$$GNP^{(L,M)} = (VE_{F_1} + VE_{F_2} + \dots + VE_{F_n})_{L,M} \quad (2)$$

kde $GNP^{(L,M)}$... hrubý národní produkt v dané úrovni L, M ,
 VE_{F_n} ... přidaná hodnota dílčí hospodářské jednotky.

$$NY^{(L,M)} = (NP_{F_1} + NP_{F_2} + \dots + NP_{F_n})_{L,M} \quad (3)$$

kde $NY^{(L,M)}$... národní důchod v dané úrovni L, M ,
 NP_{F_1} ... čistá výroba dílčích hospodářských jednotek.

Pro účely agregace vytváříme tyto tři hodnotové báze:

$TP = [C1 + C2 + C3 + \dots + C9]$ tzv. Devítipoložková báze hrubé produkce,

$VE = [C3 + C4 + C5 + C6 + C8 + C9]$ tzv. Báze přidané hodnoty,
 $NP = [C5 + C6 + C8 + C9]$ tzv. Báze čisté výroby.

Předmětem výzkumu je definování množiny $\{S\}$ s prvky, resp. měkkými faktory, zakomponovanými do strukturálních agregačních modelů.

Dalším významným krokem je vyjádření účinku tzv. měkkých faktorů diferencovaných od měkkých faktorů výrobků běžné spotřeby a výrobků s dlouhým životním cyklem.

Pro životní cyklus výrobku, resp. dlouhodobý životní cyklus strojírenského výrobku jsou účelně definované tzv. dílčí fáze cyklu, charakteristické působením tzv. relevantních faktorů parciálních utilit.

1. dílčí fáze TF – fáze definování technologické úrovně v širším smyslu,
2. dílčí fáze PF – fáze časoprostorové specifikace,
3. dílčí fáze DF – fáze konfigurační.

$C_I = [TF, PF, DF]$, kde $I \dots$ je část dlouhodobého životního cyklu.

4. dílčí fáze LOT ... vazbová fáze,
5. dílčí fáze LUF ... uživatelsko – implementační fáze,
6. dílčí fáze WT výběhová fáze.

$C_{II} = [LOT, LUF, WT]$, kde $II \dots$ je část dlouhodobého životního cyklu.

Předmětem výzkumu je nalezení specifických užiteků, resp. množin parciálních relevantních utilit:

$\{TF_U, PF_U, DF_U, LOT_U, WT_U\}$.

5. Uplatnění absolventů

Absolventi ekonomického směru strojírenské fakulty jsou žádáni nejen v průmyslových podnicích. Hovoří o tom zpětná vazba mezi podniky a naším ústavem. (Podobná situace je patrná na podobných oborech v Česku. Autor nesdílí názor na potřebu konkurence v tak malé zemi, ale zastává potřebu spolupráce mezi univerzitami!!!) Nezřídka absolventi budují informační systémy v podnicích jako vedoucí týmů, jsou vysoce flexibilní a ve velmi krátké době jsou schopni zcela samostatně řídit zavádění controllingové aplikace. Není zvláštností, že se každoročně přicházejí podělit se svými kolegy – mladšími studenty formou přednášek a prezentací plně funkčních ukávek s podporou počítačového vybavení. V ústavu ekonomiky a řízení strojírenského podniku se vyučuje praktickému předmětu, jehož vyučující se střídají a jsou to tzv. kapitáni průmyslu, tedy manažeři na vrcholných úrovních řízení průmyslových a jiných podniků.

Literatura:

- [1] BERAN, Th., MACÍK, J. *Význam indikátorů užitečnosti v projektování systémů dlouhodobého životního cyklu výrobků*. In: Sborník Soudobé trendy v jakosti řízení XXVII. ISQ Praha, s.ro. Praha, 2008, ISBN 80-7265-131-3. s.5-31
- [2] BERAN, Th.- Flegl, R. *Integrační aspekty dvou úrovní podnikového řízení*. In: Sborník Soudobé trendy v jakosti řízení XVII, ISQ, Praha, 2005, s.42-50
- [3] BERAN, Th. *Význam indikátorů užítka při tvorbě environmentálního profilu strojírenského výrobku s dlouhodobým životním cyklem* In.: Sborník 8. mezinárodní konference Integrované inženýrství v řízení průmyslových podniků, ISBN 978-80-01-03787-4, ČVUT v Praze, ústav řízení a ekonomiky podniku, Brno, 2007 s.13-18
- [4] FREIBERG, F.: *Finanční Controlling*, Management Press, 1996, Praha

- [5]MACÍK,K.: *Kalkulace nákladů – základ podnikového controllingu*, Montanex, 1999, Ostrava
- [6]MACÍK,K.- ZRALÝ,M.: *Moderní kalkulace nákladů*, Vydavatelství ČVUT, Praha, 1996
- [7]MACÍK,K. *Účetnictví*, ES ČVUT v Praze, Praha 2003.
- [8]VÁGNER,I. *Systém managementu*, MU Brno, Brno 2007
- [9]VYSUŠIL,J.- MACÍK,K.: *Soustavy ekonomických informací I,II*, ES ČVUT, 1989,Praha
- [10]VYSUŠIL, J.- MACÍK,K.- FREIBERG, F.: *Ekonomické výpočty v řídicí praxi*, IŘ, 1989,Praha

email: theodor.beran@fs.cvut.cz