

MANAŽERSKÝ CONTROLLING

Vysoká škola ekonomie a managementu
2024

Manažerský controlling

Seznam autorů:

Ing. Dagmar Čámská, Ph.D.

Recenzenti:

Doc. Ing. Radek Zdeněk, Ph.D.

Ing. Šárka Hyblerová, Ph.D.

Copyright © Vysoká škola ekonomie a managementu 2024

Vydání první. Všechna práva vyhrazena.

ISBN: 978-80-88502-78-4

Vysoká škola ekonomie a managementu

www.vsem.cz

Žádná část této publikace nesmí být publikována a šířena žádným způsobem a v žádné podobě bez výslovného svolení vydavatele.

Obsah

Seznam zkratk	8
Seznam obrázků	9
Seznam tabulek	10
Značky a symboly v učebním textu	11
Předmluva	12
1. KAPITOLA: VYMEZENÍ, VÝVOJ A ROLE CONTROLLINGU PŘI ŘÍZENÍ ORGANIZACE	15
1.1 Vymezení controllingu	16
1.1.1 Vývoj controllingu v anglofonních oblastech	18
1.1.2 Vývoj controllingu v německy mluvících zemích	18
1.1.3 Vývoj controllingu v podmínkách české ekonomiky	20
1.2 Role a integrační úloha controllingu při podnikovém řízení	21
1.2.1 Osoba controllera a jeho role při řízení	21
1.2.2 Začlenění controllingu do organizační struktury podniku	23
1.2.3 Vztah mezi controllerem a manažerem	25
1.3 Controlling v různých odvětvích ekonomiky	26
1.4 Vývojové trendy controllingu	28
2. KAPITOLA: INTEGRAČNÍ ROLE CONTROLLINGU VE STRATEGICKÉM A OPERATIVNÍM ŘÍZENÍ	33
2.1 Cíle a funkce controllingu v podnikovém řízení	34
2.1.1 Cíle controllingu	34
2.1.2 Hlavní funkce controllingu	35
2.2 Strategický a operativní controlling	36
2.2.1 Strategický controlling	37
2.2.2 Operativní controlling	38
2.2.3 Srovnání strategického a operativního controllingu	38
2.3 Controlling zaměřený na hlavní podnikové oblasti	39
2.3.1 Nákladový controlling	39
2.3.2 Finanční controlling	40
2.3.3 Výrobní controlling	40
2.3.4 Investiční controlling	43

3. KAPITOLA: ÚLOHA CONTROLLINGU PŘI INTEGRACI POŽADAVKŮ NA PODNIKOVÉ INFORMAČNÍ SYSTÉMY	55
3.1 Informační zabezpečení	56
3.2 Controlling a informační a komunikační technologie	57
4. KAPITOLA: SYSTÉMY PODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ PRO ŘEŠENÍ CONTROLLINGOVÝCH ÚLOH	65
4.1 Podnikové účetnictví a jeho systémy	66
4.1.1 Účty – nástroje účetnictví podniku	67
4.2 Manažerské účetnictví	70
4.2.1 Vývoj manažerského účetnictví a řešené rozhodovací úlohy	70
4.2.2 Rozdíly mezi účetnictvím manažerským a finančním	71
4.2.3 Vztah mezi podnikovým controllingem a manažerským účetnictvím	73
5. KAPITOLA: CONTROLLING VÝNOSŮ A NÁKLADŮ	79
5.1 Druhé členění nákladů	80
5.2 Účelové členění nákladů	86
5.3 Kalkulační členění nákladů	88
5.4 Členění nákladů podle závislosti na objemu výroby	89
5.5 Hodnotové a ekonomické pojetí nákladů	95
6. KAPITOLA: ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII VÝKONŮ	103
6.1 Controllingové pojetí kalkulace	104
6.2 Druhy podnikových kalkulací	106
6.3 Struktura nákladů v kalkulaci	107
6.4 Kalkulační metody	110
6.4.1 Kalkulace variabilních nákladů	111
6.4.2 Kalkulace dělením	115
6.4.3 Kalkulace ve sdružené výrobě	118
6.4.4 Přirážková kalkulace	118
6.4.5 Kalkulace ABC (Activity Based Costing)	121
6.4.6 Target costing	126
6.5 Chyby objevující se při použití kalkulací	127
7. KAPITOLA: ŘÍZENÍ NÁKLADŮ PO LINII ÚTVARŮ	133
7.1 Plánování	134
7.1.1 Strategické plánování	135
7.1.2 Takticko-operativní plánování	136
7.1.3 Oblasti podnikových plánů a rozpočtů	138
7.2 Analýza odchylek	141
7.2.1 Analýza odchylek od plánovaného zisku	142
7.2.2 Analýza odchylek vyráběného množství	146
7.3 Odpovědnostní řízení	150
7.3.1 Ekonomická (odpovědnostní) střediska	151
7.3.2 Kontrola dodržení rozpočtu nákladového střediska	152

7.4	Balanced Scorecard	155
7.4.1	Východiska modelu BSC	155
7.4.2	Základní oblasti (perspektivy) BSC	156
7.4.3	Strategické mapování pro implementaci BSC v podniku	159
	Glosář	165
	Literatura	171
	Vzorový test	172

Seznam zkratek

BI	Business Intelligence
BSC	Balanced Scorecard
CRM	Customer Relationship Management, řízení vztahů se zákazníky
EAT	Výsledek hospodaření po zdanění, čistý zisk, Earnings after Taxes
EBIT	Výsledek hospodaření před zdaněním a úroky, Earnings before Interests and Taxes
EBITDA	Výsledek hospodaření před zdaněním, úroky a odpisy, Earnings before Interests, Taxes, Depreciation and Amortization
EBT	Výsledek hospodaření před zdaněním, hrubý zisk, Earnings before Taxes
ERP	Enterprise Resource Planning
EVA	Ekonomická přidaná hodnota (Economic Value Added)
IRR	Vnitřní výnosové procento, Internal Rate of Return
MIS	Manažerský informační systém
NOPAT	Net Operating Profit after Taxes, čistý provozní zisk po zdanění
NPV	Čistá současná hodnota, Net Present Value
O_p	Cenová odchylka
O_q	Odchylka množství
PI	Index ziskovosti, index návratnosti, Profitability Index
PP	Doba návratnosti, Payback Period
ROA	Rentabilita aktiv, Return on Assets
ROCE	Rentabilita zadrženého kapitálu, Return on Capital Employed
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu, Return on Equity
ROS	Rentabilita tržeb, Return on Sales
WACC	Průměrné vážené náklady kapitálu, Weighted Average Costs of Capital
ZÚ	Zákon o účetnictví

Seznam obrázků

Obrázek 1.1 Controlling jako koncepce podnikového řízení	16
Obrázek 1.2 Vztah mezi kontrolou a controllingem	17
Obrázek 1.3 Princip poskytování zpětné vazby	19
Obrázek 1.4 Vlastnosti a schopnosti osoby controllera	22
Obrázek 1.5 Liniové uspořádání controllingového útvaru v organizační struktuře	24
Obrázek 1.6 Štábní uspořádání controllingového útvaru v organizační struktuře	24
Obrázek 2.1 Controllingové cíle v systému řízení podniku	35
Obrázek 2.2 Oblasti controllingových úloh v úrovních podnikového řízení	36
Obrázek 2.3 Fáze investičního procesu	43
Obrázek 2.4 Předinvestiční fáze rozhodovacího procesu	44
Obrázek 2.5 Vzorce dynamických metod hodnocení investic	46
Obrázek 3.1 Podnikový informační systém	58
Obrázek 4.1 Subsystémy podnikového účetnictví	66
Obrázek 4.2 Informace a úlohy řešené manažerským účetnictvím	71
Obrázek 4.3 Informační zdroje controllingu a manažerského účetnictví	73
Obrázek 5.1 Vztahy mezi jednotlivými druhy zisku	82
Obrázek 5.2 Průběh variabilních nákladů v závislosti na objemu výroby	90
Obrázek 5.3 Graf znázorňující bod zvratu	92
Obrázek 5.4 Skupiny základního pojetí nákladů	95
Obrázek 6.1 Kalkulační systém – základní členění kalkulací nákladů	106
Obrázek 6.2 Struktura nákladů v kalkulaci	107
Obrázek 6.3 Typový kalkulační vzorec	108
Obrázek 6.4 Základní druhy kalkulačních metod	111
Obrázek 6.5 Struktura nákladů při výpočtu krycího příspěvku	111
Obrázek 6.6 Struktura nákladů při výpočtu hrubého rozpětí	112
Obrázek 6.7 Základní princip kalkulace ABC	121
Obrázek 6.8 Tok nákladů v systému kalkulace ABC	122
Obrázek 7.1 Proces tvorby hlavního plánu	137
Obrázek 7.2 Procesní příčiny vzniku odchylek	142
Obrázek 7.3 Rozklad celkové odchylky zisku	143
Obrázek 7.4 Odchylky vyráběného množství způsobené změnou času a výkonu	147
Obrázek 7.5 Balanced Scorecard – čtyři perspektivy převedení strategie do operačních úkonů	157
Obrázek 7.6 Obecný příklad strategické mapy pro BSC	160



Seznam tabulek

Tabulka 1.1 Úkoly a odpovědnosti controllerů a manažerů podniku	25
Tabulka 2.1 Srovnání hlavních znaků strategického a operativního controllingu	38
Tabulka 4.1 Příklad nákladových a výnosových účtů vzorového účtového rozvrhu	68
Tabulka 4.2 Příklad členění výsledkových syntetických účtů na účty analytické	69
Tabulka 4.3 Rozdíly mezi finančním a manažerským účetnictvím	72
Tabulka 5.1 Příklad upraveného výkazu zisku a ztráty v druhovém členění	81
Tabulka 5.2 Příklad upraveného výkazu zisku a ztráty v účelovém členění	86
Tabulka 6.1 Příklad receptury a kusovníku	105
Tabulka 7.1 Rozdíly mezi rozpočty a kalkulacemi	135
Tabulka 7.2 Příklady ukazatelů majících roli výstupů strategického plánu	136
Tabulka 7.3 Interpretace odchylek	144

Značky a symboly v učebním textu

Struktura distančních učebních textů je rozdílná již na první pohled, a to např. v zařazování grafických symbolů – značek.

Specifické grafické značky umístěné na okraji stránky upozorňují na definice, cvičení, příklady s postupem řešení, klíčová slova a shrnutí kapitol. Značky by měly studenta intuitivně vést tak, aby se již po krátkém seznámení s distanční učebnicí dokázal v textu rychle a snadno orientovat.

Definice



Upozorňuje na definici nebo poučku pro dané téma.

Příklad



Označuje příklad praktické aplikace učiva včetně řešení.

Otázky k procvičení a úkoly



Označuje otázky a úkoly s postupem řešení na konci kapitoly.

Klíčová slova



Upozorňuje na důležité výrazy či odborné termíny nezbytné pro orientaci v daném tématu.

Shrnutí kapitoly



Shrnutí kapitoly se zařazuje na konec dané kapitoly. Přehledně, ve strukturovaných bodech shrnuje to nejpodstatnější z předchozího textu.



Předmluva

Cílem této publikace je seznámit studenty se soudobým controllingem jako nedílnou součástí moderních systémů řízení. Klíčovou rolí controllingu je informační podpora managementu při plánovacích a rozhodovacích řídicích procesech. Snahou je seznámit studenty s celkovou koncepcí, metodami a nástroji soudobého controllingu a rolí controllingu při integraci informací z podnikových informačních systémů. Důraz je kladen na integrační roli controllingu při plánování a realizaci podnikové strategie, tedy pro potřeby strategického řízení podniku, ale i na význam a konkrétní způsoby podpory nižších stupňů řízení, tedy řízení taktického a operativního.

V sedmi kapitolách, které na sebe logicky navazují, je mj. popsán a vysvětlen význam controllingu při integraci požadavků na podnikové informační systémy, vysvětlen klíčový význam systémů podnikového účetnictví pro controlling včetně charakteristik typů, specifik i ukázek řešených základních typů controllingových úloh, využívajících a zpracovávajících informace z finančního i manažerského účetnictví, jakož i mimoúčetních informací, a to jak v oblastech rozhodování o investicích a o budoucích i současných výrobních kapacitách, tak i pro podporu řízení po linii produktů a i pro řízení po linii vnitropodnikových útvarů.

Pro lepší orientaci je u každé kapitoly uvedeno její shrnutí a klíčová slova. Každá kapitola obsahuje také cvičení a úkoly s otázkami otevřenými i testovými (multiple choice), které mají pomoci studentům k lepšímu pochopení úkolů, obsahu, metod, nástrojů a možností manažerského controllingu.

Controllingová filozofie je v současnosti již nedílnou součástí řízení a hodnocení výkonnosti v mnoha podnicích u nás i ve světě. Studium a absolvování předmětu Manažerský controlling rozvíjí u studentů znalosti ekonomických aspektů řízení i schopnosti systémového přístupu k řízení podniku s cílem studenty připravit na výkon různých pracovních pozic včetně pozic manažerů, kteří jsou hlavními uživateli controllingu.

Autorka přeje všem studentům, aby jim tato publikace byla oporou pro úspěšné absolvování předmětu Manažerský controlling a aby je vybavila základními informacemi a orientací, které od nich očekává současná i budoucí podniková praxe.

1

kapitola

Vymezení, vývoj a role controllingu při řízení organizace

1. kapitola

Vymezení, vývoj a role controllingu při řízení organizace

Úvod

První kapitola se soustřeďuje na vymezení controllingu jako nástroje řízení organizace, nastiňuje odlišný historický vývoj controllingu a chápání role controllera v anglofonních oblastech a v německy mluvících zemích, přibližuje také vývoj a vnímání úlohy controllingu v podmínkách naší ekonomiky. V druhé části kapitoly se pozornost věnuje samotné osobě controllera z pohledu potřebných osobnostních charakteristik, dovedností a znalostí, kompetencí nezbytných pro výkon jeho práce, vztahu k managementu podniku a možnostem začlenění controllingového útvaru do organizační struktury podniku.

Cíle kapitoly

- Vymezit controlling jako nástroj řízení.
- Vysvětlit rozdílné chápání controllingu v anglofonních a v německy mluvících zemích.
- Přiblížit vývoj a podstatu controllingu v podmínkách české ekonomiky.
- Vymezit roli controllera při řízení podniku.
- Objasnit vzájemný vztah mezi controllerem a manažerem.
- Přiblížit možné způsoby organizačního začlenění controllingového útvaru.

1.1

Vymezení controllingu

Pojem **controlling** vznikl odvozením z anglického slova „control“, a ač nebývá v národních jazycích většinou překládán, tak může dojít k jeho zjednodušenému vnímání plynoucímu z nepřesného překladu. Controlling by neměl být zužován na pouhou kontrolu, jak ukazuje definice.



DEFINICE

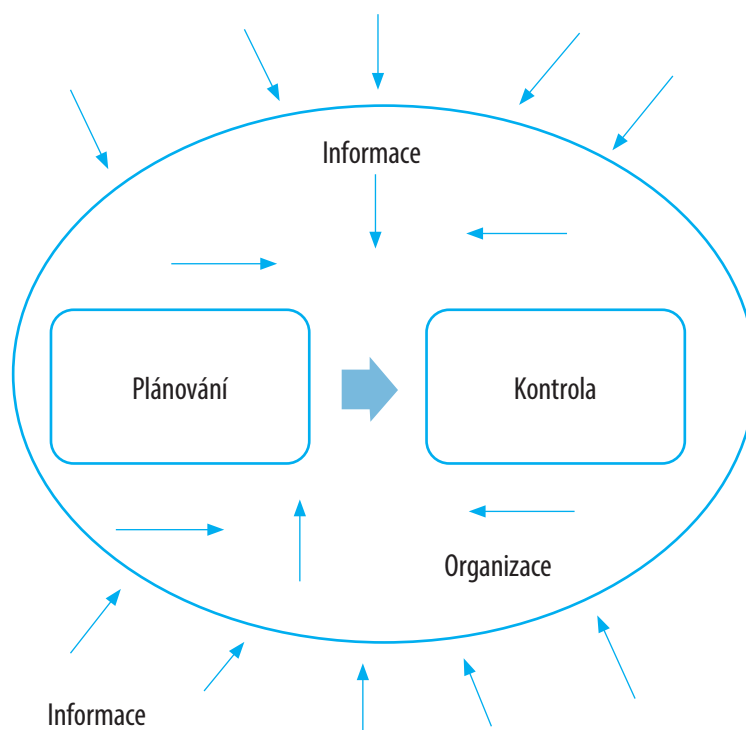
Controlling

Controlling je nástroj, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační základy tak, aby obsah i struktura informací byly co nejefektivněji použitelné pro potřeby manažerů. To vše se realizuje za účelem zlepšování podnikových výsledků.

Controlling ve svém **úzkém pojetí** by sledoval význam slova „control“ pouze v činnostech **kontrolovat a prověřovat**. Controlling by tak byl omezen jen na kontrolu, tj. závěrečnou fázi řízení, což by neumožňovalo využít veškerý možný potenciál, který současný controlling při řízení podniku nabízí. **Controlling** v **širokém pojetí** sleduje význam slova „control“ jako **snahu řídit, ovládat a mít pod kontrolou**. Jedná se tak o specifickou **koncepti podnikového řízení** založenou na komplexním **informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu**.

OBRÁZEK 1.1

Controlling jako koncepce podnikového řízení



Zdroj: vlastní zpracování

Controllingová koncepce řízení by měla prostupovat celým podnikem, což často bývá problémem, protože controlling není integrován do řízení podniku. Úspěšné implementaci controllingové filozofie do řízení by mělo napomoci:

- systémově vytvářet manažerské informační systémy,
- aplikovat controllingové nástroje, metody a techniky,
- systémově komunikovat mezi organizačními útvary podniku,
- změnit myšlení a postoje lidí v podniku.

Snahou controllingu je dosáhnout lepších podnikových výsledků, k čemuž napomáhá použití jednotlivých controllingových metod, nástrojů a technik, kterým je věnován prostor v následujících samostatných kapitolách učebního textu.

Vzhledem k možné zjednodušující záměně mezi kontrolou a controllingem bude pozornost obrácena zpět k vymezení rozdílů mezi kontrolou a současně přijímaným pojetím controllingu. Kontrola patří nepochybně k součástem controllingového řízení podniku, ale kontrolou práce nekončí, jak by se mohlo zdát ze schematického zobrazení pojetí controllingu jako koncepce podnikového řízení na obrázku 1.1. Lepší vymezení vztahu mezi kontrolou a controllingem poskytuje obrázek 1.2. Kontrola se soustředí na vymezení toho, co bude kontrolováno, následně je komparována skutečnost s plánem a analyzují se odchylky, snahou je odhalit příčinu, proč k dané odchylce došlo. **Kontrola** se jednoznačně **orientuje na minulost**, těžištěm je to, **co se** ve skutečnosti **stalo**. Obrázek 1.2 popisuje, že kontrola slouží pro controlling jako začátek a je třeba dále pokračovat, nelze se spokojit s nalezením příčin nastalých odchylek, ale zájmat se o možná implementační opatření, která v budoucnu povedou:

- k odstranění odchylek,
- k prevenci jejich vzniku,
- nebo alespoň ke zmírnění dopadů odchylek.

Controlling se tak **orientuje na budoucnost**, těžištěm jeho zájmu je dosažení **lepších podnikových výsledků** v budoucnu.

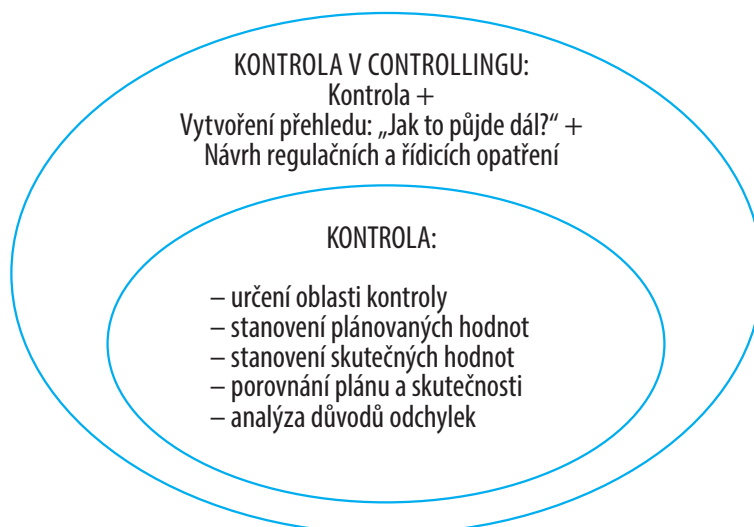
DEFINICE

Odchylka

Odchylka je rozdíl mezi skutečně dosaženou hodnotou a plánovanou hodnotou dané veličiny. Zjišťování odchylek je základem pro metody řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku.

OBRÁZEK 1.2

Vztah mezi kontrolou a controllingem



Zdroj: Eschenbach, Siller (2012)



CVIČENÍ 1

Definujte rozdíly mezi kontrolou a controllingem.

Vymezení a chápání controllingu je úzce napojeno na historický vývoj v jednotlivých geograficko-politických oblastech, a proto jsou následující části věnovány specifickému rozvoji v anglofonních oblastech, v německy mluvících zemích a v podmínkách české ekonomiky, což bylo determinováno silně politicky vzhledem k centrálně plánované ekonomice a skutečný rozvoj controllingu byl v České republice umožněn až politickými změnami po roce 1989. I když existují rozdíly mezi anglofonním a německým pojetím controllingu, tak controllingová filozofie zůstává stejná v tom, že controlling by měl napomáhat managementu organizace k efektivnějšímu řízení a dosahování lepších výsledků.

1.1.1 Vývoj controllingu v anglofonních oblastech

Počátky controllingu se datují do Spojených států amerických konce 19. století. Controlling se tehdy zaměřoval na **finanční oblast**, tj. docházelo ke kontrole účetních a finančních operací, byly vytvářeny reporty o výsledcích hospodaření podniku. Tato snaha vyústila ve zlepšování systémů řízení v oblasti účetnictví a lze ji označit za počátek nákladového účetnictví. Těžiště práce spočívalo ve sledování nákladů reportovaných v daném období a různých přístupech jejich klasifikace.

Pouhým sledováním nákladů z různých úhlů pohledu ale controllingové snahy nekončí. Znalost skutečně spotřebovaných nákladů se stává základem pro **budoucí plánování** a pro vyhodnocování efektivity nákladů, když jsou skutečné náklady srovnávány s jejich dříve plánovanými hodnotami. **Porovnávání plánu a skutečnosti**, jak již víme, tvoří základ **analýzy odchylek**. Odchylová analýza se pro americké podniky stala základem pro řízení nákladů.

Hodnocení efektivity nákladů je ale jen jednou z částí komplexního řízení podniku, a tak se i vývoj ve Spojených státech amerických ubíral dále. Ve 20. letech 20. století přišla chemická společnost E. I. du Pont de Nemours and Company se svým systémem ukazatelů Du Pont, který ukazuje, že ziskovost (rentabilita) aktiv ROA nezávisí jen na ziskovosti (rentabilitě) tržeb ROS, ale i na obratu aktiv. Absolutní hodnotu dosahovaného zisku je třeba poměřovat i k množství vynakládaných prostředků (kapitálu), které byly nezbytné na jeho dosažení. Podvědomě se očekává, že větší společnosti budou dosahovat vyšší hodnoty zisku. Do té doby byly společnosti řízeny jen na základě ukazatelů nákladovosti a rentability tržeb. Nově bylo třeba podnikové výsledky **hodnotit i z pohledu efektivity a účelnosti vynakládaného kapitálu** (capital employed).

Pro mnohé může být překvapující, že ač jsou počátky controllingu spjaty s anglofonními oblastmi, tak v současnosti zde **není** controlling považován za **samostatnou disciplínu podnikové ekonomiky** a **není specializovanou činností realizovanou v podnicích**. Na základě toho se ale nesmí mylně dospět k závěru, že by controlling neexistoval, protože ten je **integrován do základních funkcí managementu, a tak je vykonáván všemi podnikovými útvary na všech úrovních řízení**. Označení controlling a controller se používá zřídka. Specifické nástroje a postupy controllingu patří do pracovní náplně specializovaných analytiků patřících do útvarů zabývajících se finančním řízením podniku. Nákladové účetnictví (podrobněji v kapitole 6), jehož počátek byl položen koncem 19. století, přerostlo do účetnictví manažerského, jehož úkolem je zajišťovat informace pro manažerské rozhodování. Postupně dochází k dalšímu vývoji, za jeden z posledních významných milníků lze jmenovat Activity Based Costing, tj. základ procesně orientovaného manažerského účetnictví, jemuž bude věnován prostor v kapitole 6.

1.1.2 Vývoj controllingu v německy mluvících zemích

Počátky controllingu v germanofonních oblastech jsou spojeny s obnovou německého hospodářství po 2. světové válce, kdy do Evropy přicházely americké společnosti. V 70. letech je již patrný rozdíl mezi původním americkým a „novým“ německým pojetím. Německé pojetí se ztotožňuje s **koordinační funkcí controllingu**, jak ji v roce 1979 představuje Péter Horváth v knize Controlling. V německy mluvících zemích je controlling považován za **samostatnou disciplínu podnikové ekonomiky**.

Stávající systém řízení je třeba doplnit o nové funkce, které napomáhají lepšímu řízení podniku. Tato potřeba plyne ze skutečnosti, že okolí podniku se neustále mění, prostředí je více a více turbulentní, což ústí ve významnější dopady na fungování podniků. **Doplnění systému řízení** je založeno na třech pilířích:

- **pilíř 1 – controllingová filozofie,**
- **pilíř 2 – controllingové funkce koordinační a informační,**
- **pilíř 3 – role a nástroje controllera.**

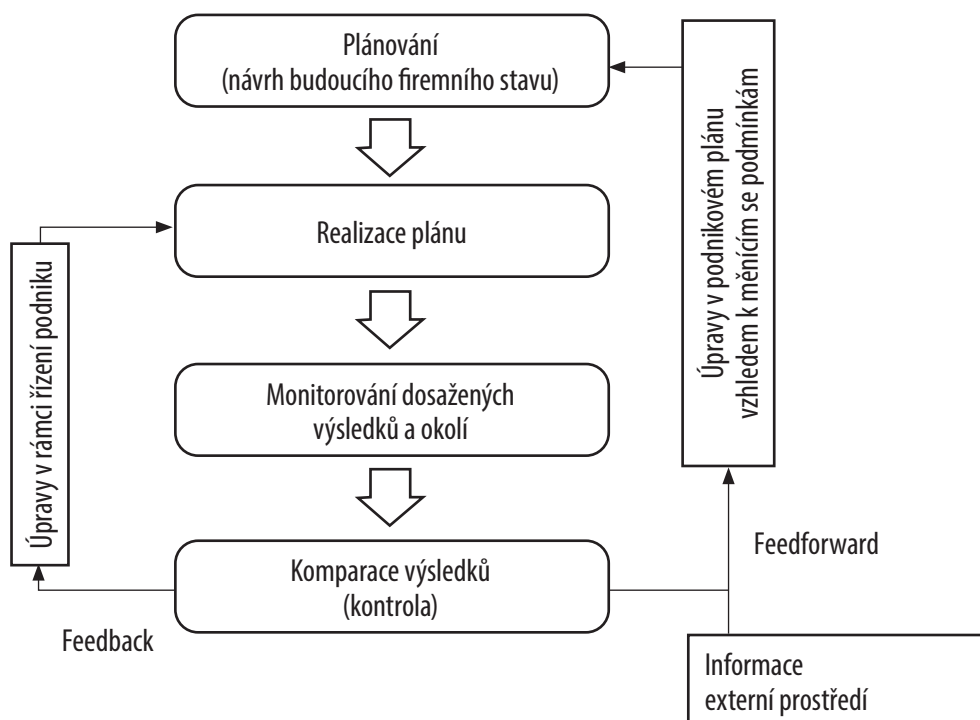
Controllingovou filozofii je třeba implementovat do podnikového řízení. Řízení by mělo být založeno na plánování, snaze dosahovat předem určených cílů a poskytování zpětné vazby. V případě zpětné vazby se v controllingu rozlišují dva druhy, a to:

- **dopředná vazba – feedforward,**
- **zpětná vazba – feedback.**

Pojetí zpětné vazby v rámci controllingu objasňuje obrázek 1.3. Dopředná vazba, tzv. feedforward, sleduje zájem, aby management získával informace potřebné pro plánování a stanovování cílů podniku. Zpětná vazba, tzv. feedback, se soustředí na poskytování informací o dosahovaných výsledcích podniku, tj. hodnotí, zda a jak se managementu daří dosahovat původně zvolených cílů. Tato snaha celkově sleduje to, aby docházelo ke zlepšování celopodnikových výsledků.

OBRÁZEK 1.3

Princip poskytování zpětné vazby



Zdroj: upraveno dle Eschenbach, Siller (2012)

Přijme-li management podniku controllingovou filozofii, pak má řízení podniku dle Kovaříka (2014) následující znaky:

- orientování na cíle,
- základ v plánování a kontrole,
- schopnost předvídat budoucí vývoj,
- schopnost přizpůsobovat se,
- flexibilita a schopnost rychlé reakce.

Druhým pilířem, na kterém controllingové řízení stojí, jsou controllingové funkce. Controlling musí především koordinovat jednotlivé systémy řízení, aby byly vzájemně sladěny a napomáhaly plnění celopodnikových cílů, a proto se hovoří o **koordinační funkci** controllingu. Řízení není možné bez informací, a tak musí controlling poskytovat relevantní informace pro řízení a rozhodování manažerů podniku. Druhou základní controllingovou funkcí se tak stává **funkce informační**.

Posledním, třetím, pilířem je **role samotného controllera a nástrojů**, které využívá při své práci. Controller poskytuje informace potřebné pro rozhodování, nahlíží na podnik v jeho celistvosti na rozdíl od manažerů soustředěných na konkrétní oblast.

1.1.3 Vývoj controllingu v podmínkách české ekonomiky

Pojem controlling se v rámci české podnikohospodářské praxe objevuje až po politicko-ekonomických změnách roku 1989. Dochází k přechodu od centrálně plánované ekonomiky k ekonomice tržní, česká ekonomika se otevírá světu, podniky se již nepohybují v omezeném prostředí převážně států RVHP a začínají být vystaveny mnohem silnější zahraniční konkurenci. Na český trh přicházejí zahraniční společnosti, poskytují kapitál domácím subjektům, a tak se postupně implementují zahraniční vzorce chování do řízení některých podniků.

Bylo by chybné se domnívat, že české podniky nepoužívaly před rokem 1989 žádné nástroje a metody uplatňované v soudobém controllingu. Z důvodů centrálně plánované ekonomiky se sbírala řada agregovaných podnikových statistik, v podnicích byl zaveden systém podvojného finančního účetnictví, uplatňovalo se nákladové účetnictví včetně tvorby rozpočtů středisek, podniky plošně využívaly všeobecný kalkulační vzorec a věnovaly se sestavování plánových kalkulací. Bohužel se podniky nezaměřovaly a nevyhodnocovaly primárně dosažené výsledky, ale to, zda splnily určený plán. Paradoxní situace nastává počátkem 90. let, kdy vzhledem k historické zátěži pojetí plánů a povinnosti reportování různých statistik centrálním orgánům se mnohé podniky odklánějí od sestavování plánů, rozpočtů nebo vedení vnitropodnikového účetnictví. Prozřetelněji myslící podniky ale nadále vedly nákladové účetnictví, a to se tak v jejich případě mohlo stát informační základnou controllingu a zdrojem dat pro tvorbu plánů, rozpočtů a podnikových kalkulací.

Postavení controllingu v jednotlivých českých podnicích se také lišilo podle toho, zda byla daná společnost vázána na zahraniční vlastníky. Do takových dceřiných společností totiž byly implementovány zahraniční zkušenosti, metody a techniky. A protože v počátku většina zahraničního kapitálu pocházela ze sousedních západních zemí, tj. Německa a Rakouska, tak controllingové pojetí odpovídalo výše představenému chápání německy mluvících oblastí. Čeští vlastníci měli na počátku zcela jiné starosti, museli se vyrovnat s nově přijímanými zákony, silně konkurenčním prostředím vzhledem k otevření našeho trhu společností z vyspělých ekonomik, nedostatku provozního i investičního kapitálu a v neposlední řadě i s prostředím, v němž se složitě vymáhaly smlouvy, závazky a kdy řada podniků byla postižena druhotnou platební neschopností. Tyto takřka existenční problémy byly klíčové a vylepšování systému řízení díky controllingové filozofii nebylo na pořadu dne.

Bouřlivá 90. léta ale jednou skončila, společnosti, které přežily, se často významně zvětšily a začaly si uvědomovat potřebu implementace controllingového řízení. Novými impulsy, kdy je třeba se detailně věnovat řízení nákladů a hledání rezerv, se postupně staly celosvětová ekonomická krize roku 2008 nebo pandemie nemoci COVID-19. Vzhledem k neustále se měnícímu prostředí musí mít manažeré k dispozici relevantní a aktuální data, protože bez nich společnosti řídit nejde. Controlling jako nástroj řízení má pomoci managementu při řízení podniku, tak aby se dosahovalo dlouhodobých podnikových cílů.

Přesto je ze strany některých českých podniků, tj. jejich manažerů a vlastníků, controlling stále přehlížen, k čemuž existuje několik důvodů, jak o nich píše Kovařík (2013). Ač dochází k neustálému vývoji informačních technologií a systémů, tak je zavádění informačních systémů a získávání informací nezbytných pro efektivní provádění controllingových činností stále finančně nákladné a pro některé podniky investičně neakceptovatelné. Řada podnikatelů není odborníky z oblasti ekonomiky nebo financí, ale jsou odborníky na činnost, kterou vykonává a zajišťuje daný podnik. Vlastník,

nebo i neprofesionální management tak pak preferuje řízení podniku na základě intuice, citu nebo předchozích osobních zkušeností. Toto bohužel často vede až k aplikaci metody pokus-omyl v rámci řízení podniku a zůstává otázkou, kolik takových omylů si podnik může dovolit, než bude donucen se stáhnout z trhu. V neposlední řadě stojí za připomenutí, že někdy je controlling chybně ztotožňován s pouhým provedením kontroly, čímž se nemůže uplatnit potenciál controllingového řízení.

CVIČENÍ 2

Vymezte důvody, proč se v některých českých podnicích dosud neuplatnila filozofie controllingového řízení.

1.2

Role a integrační úloha controllingu při podnikovém řízení

Hlavním úkolem controllingu se stává **podpora podnikového managementu** při řízení. Controlling zajišťuje informační základnu pro potřeby rozhodování, dále koordinuje řízení, plánování a provádění kontroly.

Controlling plní integrační funkci pro podporu podnikového strategického řízení při plánování a realizaci podnikové strategie a významné jsou při tom i jeho úlohy na nižších stupních řízení – taktickém a operativním.

Úspěšná implementace controllingového řízení do podniku je nesnadná, protože závisí na dvou oblastech. První oblastí je osoba samotného controllera nebo controllerů, kteří by měli splňovat určité požadavky na potřebné schopnosti, dovednosti a znalosti, aby dokázali management podniku podporovat v jeho rozhodování. Druhá oblast se týká samotného managementu a jeho přístupu ke controllerům a vytvoření pracovních podmínek pro vykonávání controllingových aktivit. Tyto dvě oblasti musí být vzájemně sladěny.

1.2.1 Osoba controllera a jeho role při řízení

Controller může být představen jako specializovaný pracovník, jehož úkolem je podporovat management při řízení podniku. Controller vystupuje vůči podnikovému managementu v **roli koordinátora, poradce a navigátora**. Hlavní role controllera spočívá v(e):

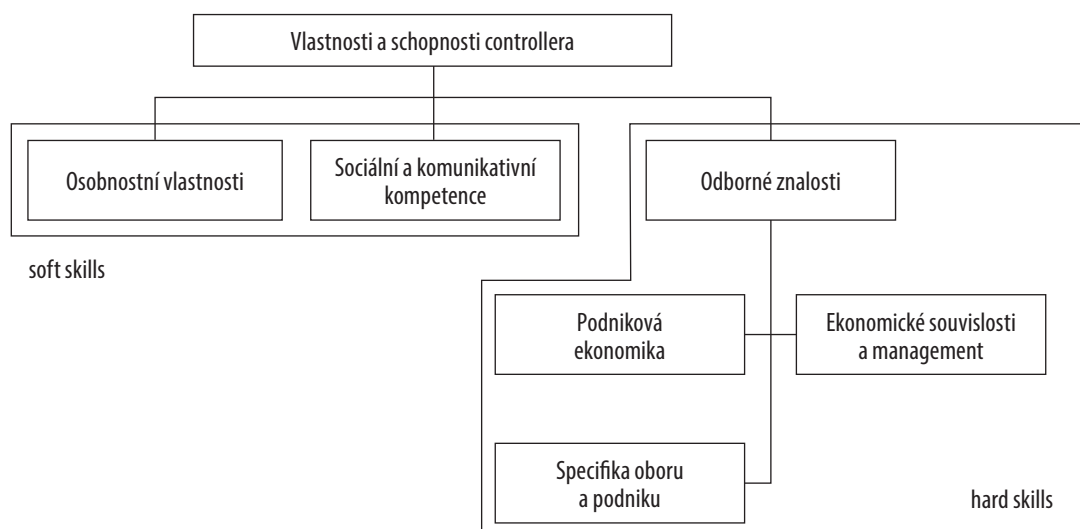
- koordinaci celého plánovacího procesu,
- přípravě pravidel a nástrojů využitých v procesu plánování,
- zajištění informací porovnávajících plán a dosaženou skutečnost,
- vyhodnocení úspěšnosti opatření zavedených managementem.

Mělo by být zdůrazněno, že controller sám nezajišťuje plánování a kontrolu, ale pomáhá managementu na různých úrovních řízení, aby plánování a kontrola probíhaly v postupných krocích, byly všem řídicím pracovníkům srozumitelné a aby byly jednotlivé plány vzájemně v souladu a napomáhaly naplňovat zvolenou podnikovou strategii.



OBRÁZEK 1.4

Vlastnosti a schopnosti osoby controllera



Zdroj: Eschenbach, Siller (2012)

Pozice controllera není jednoduchá, stojí před komplexními nerutinnými úkoly. Vzhledem ke skutečnosti, že každý podnik je jedinečný a požadavky managementu podniku se liší, tak nelze definovat ideální osobu controllera. Přesto jsou obecně na osobu controllera kladeny specifické požadavky na vlastnosti, schopnosti a znalosti. Obrázek 1.4 ukazuje, že controller musí disponovat „**měkkými dovednostmi**“ i „**tvrdými dovednostmi**“. K měkkým dovednostem patří osobnostní prvky, schopnost komunikace a sociální interakce. Naopak k tvrdým dovednostním prvkům se řadí znalosti nástrojů a metod controllingu, znalosti z oblasti podnikové ekonomiky nebo finančního řízení a také i specifické znalosti související s daným podnikem týkající se odvětví, ve kterém působí, činností, které provádí apod.

Ke klíčovým vlastnostem controllera patří **analytické myšlení, schopnost syntézy zpracovávaných informací, schopnost koordinace a přirozená autorita** doplněná o **komunikativnost a schopnost přesvědčit**. Seznam požadovaných vlastností nikdy nebude kompletní, protože nečiní problém ho doplňovat o další a další vlastnosti, ke kterým lze řadit:

- vysoké pracovní nasazení,
- schopnost pracovat pod časovým tlakem i mimo standardní pracovní dobu,
- schopnost dodržování termínů,
- schopnost týmové práce a řízení lidí,
- schopnost prezentovat a vysvětlovat,
- schopnost naslouchat a řešit případné konflikty,
- vlastní iniciativa,
- přesnost,
- kreativita,
- schopnost přijímat nepříjemnosti a přistupovat k problémům pozitivně,
- ochota se učit a schopnost učit se novým věcem rychle.

Obdobná obtíž nastane i při vymezení přesného a úplného seznamu pokrývajících odborné dovednosti (hard skills) controllera. Ke klíčovým znalostem bude patřit **orientace v základních ekonomických souvislostech, v oblasti podnikové ekonomiky a v podnikových činnostech a aktivitách** realizovaných daným podnikem. K dalším nezbytným odborným znalostem se řadí:

- znalosti obchodního a smluvního práva,
- znalosti projektového managementu,
- znalosti etiky managementu,
- znalosti v oblasti informačního managementu, informačních systémů a technologií.

Znalosti v oblasti podnikové ekonomiky by měly být podrobně rozebrány, protože je to oblast, která při širokém vymezení obsahuje i jednotlivé nástroje a metody controllingu jako kalkulace, metody hodnocení investic, plány, rozpočty, reporty atd. Obecně z podnikové ekonomiky bude dále doplněno účetnictví, a to externí i interní, výkaznictví, vnitropodnikové směrnice, strategické řízení nebo oceňování podniků.

Controller nemůže být managementu podniku dostatečně nápomocen, pokud nemá znalosti o fungování podniku samotného, tj. je třeba se soustředit na specifika odvětví, činnosti provozované podnikem, zájmy jednotlivých osob jednajících za podnik, realizovaný obchodní model, na okolí podniku, a to především na zákazníky, dodavatele a konkurenci.

V konkrétní situaci podnikohospodářské praxe budou požadované vlastnosti controllera dle Eschenbacha a Sillera (2012) ovlivněny následujícími faktory:

- oborem podnikání daného podniku,
- velikostí podniku,
- stupněm rozvoje podniku,
- fázi životního cyklu podniku,
- stupněm rozvoje controllingu v podniku,
- jednajícími osobami (členy managementu),
- požadavky z podnikového okolí.

Při výběru vhodného controllera je třeba brát v úvahu kombinaci jeho osobnostních a znalostních charakteristik a přihlížet k podnikovým specifickým tak, aby se z daného controllera skutečně mohl stát plnohodnotný partner managementu podniku.

1.2.2 Začlenění controllingu do organizační struktury podniku

Začlenění controllingu do organizační struktury podniku závisí na velikosti podniku, rozsahu vykonávaných činností, způsobu řízení a požadavcích managementu, na oboru podnikání i na vlastnostech controllera samotného. Na úvod je třeba říci, že neexistuje jediný správný přístup. Dokonce není vždy nezbytně nutné při implementaci controllingového řízení do podniku modifikovat stávající organizační strukturu.

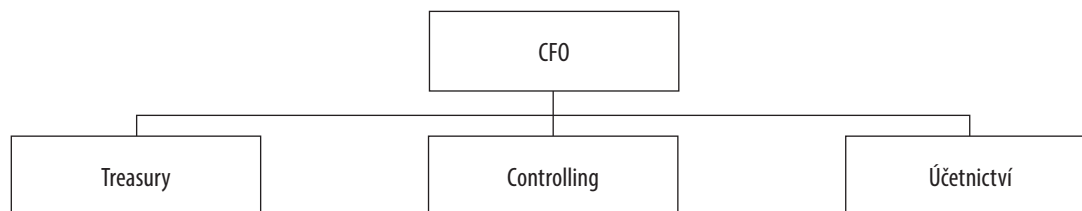
Organizační zařazení controllingu do struktury podniku se může ubírat jednou z následujících možných cest, z nichž každá má své výhody a nevýhody, kterým bude pozornost věnována dále:

- žádné změny, neboť **úlohu controllingu převezme již existující útvar,**
- **liniové začlenění controllingového útvaru,**
- **štabní začlenění controllingového útvaru.**

Při implementaci controllingové filozofie do řízení organizace může úlohu controllingu převzít některý z již existujících útvarů. Často se k tomuto řešení přistupuje u malých organizací, kde není nutnost budovat specifický útvar controllingu z důvodu omezeného počtu řídicích pracovníků i úrovní managementu. Organizace tohoto typu mívají přesně vymezené kompetence a odpovědnosti jednotlivých útvarů a jejich řídicích pracovníků. Vzhledem k menší velikosti není na controllera vyvíjen zvýšený tlak v rámci koordinace různých úrovní a oblastí managementu v rámci plánování a kontroly. Role a úkoly specializovaného controllingového útvaru přejdou na již existující útvar, kterým často bývá útvar zodpovídající za řízení podnikových financí, a osobou hlavního controllera se tak stává finanční ředitel (CFO – Chief Financial Officer).

U větších organizací již nelze aplikovat předchozí jednoduchý způsob uspořádání a je třeba přistoupit ke specializaci a založit samostatný specializovaný controllingový útvar. Ve velkých a středních podnicích lze nalézt liniové nebo štabní začlenění controllingu do organizační struktury podniku. Každé z uspořádání má své přednosti a slabiny. Volba mezi liniovým a štabním uspořádáním závisí na tom, jak podnik a jeho management vnímá controlling, protože v případě liniového začlenění controlling vystupuje v roli výkonu řízení, naopak v případě štabního uspořádání controlling vystupuje na pozici podpory řízení. Liniové uspořádání zachycuje obrázek 1.5 a štabní uspořádání je znázorněno na obrázku 1.6.

OBRÁZEK 1.5

Liniové uspořádání controllingového útvaru v organizační struktuře

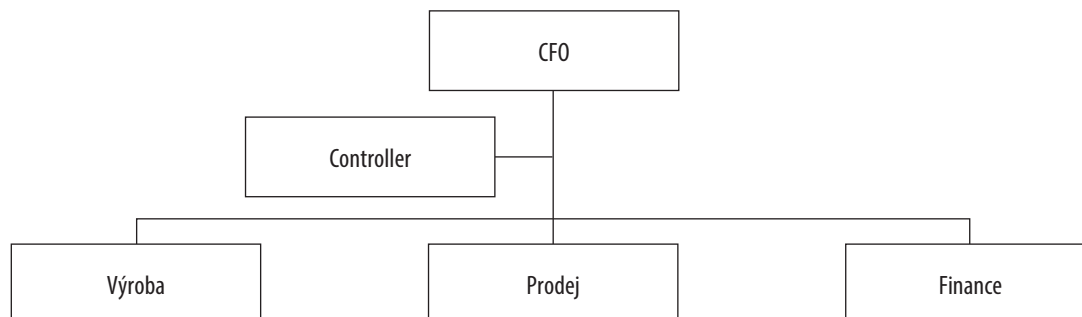
Zdroj: vlastní zpracování

Liniová forma uspořádání mohla v daném podniku vývojově vzniknout díky jeho růstu a nutnosti ulehčení práce samotného finančního manažera. Controller zůstává součástí finančního řízení a podléhá finančnímu řediteli. K **výhodám** patří účast na výkonu řízení a s tím související větší odpovědnost i větší kompetence controllera. Mezi **nevýhodami** lze řadit silnou orientaci na operativní řízení, čímž se vytváří „propast“ mezi každodenním řízením a strategií podniku.

Štábní forma uspořádání směřuje k vyšší neutralitě controllingového útvaru, který podléhá přímo nejvyššímu vedení společnosti (CEO – Chief Executive Officer). K **výhodám** se řadí uvedená neutralita a menší tlak na realizaci vlastní činnosti, čímž se útvar stává více nestranným při analýze informací a hodnocení výkonnosti. **Slabiny** vycházejí právě ze specifické pozice štábního útvaru controllingu proti manažerům liniových útvarů. Mezi controllery a liniovými manažery tak bohužel může vznikat nežádoucí napětí, což následně vede k oslabení autority funkcí controllingu a nutnosti vyžadovat zásahy od vedení podniku, aby byl správně realizován výkon řízení.

Je třeba zdůraznit, že správné začlenění controllingu do podnikové organizační struktury bude v podnikohospodářské praxi vycházet ze specifických podmínek dané organizace a potřeb a požadavků jejích manažerů. Co je optimálním řešením pro jeden podnik, může být pro druhý podnik zcela nevhodné.

OBRÁZEK 1.6

Štábní uspořádání controllingového útvaru v organizační struktuře

Zdroj: vlastní zpracování

Velké a střední podniky musí vzhledem k objemu činností controllingového útvaru přistoupit ke specializaci svých jednotlivých controllerů, kteří mohou být uspořádání dle:

- vykonávaných controllingových činností,
- podnikových funkcí, na něž se soustředí,
- geografického hlediska.

Specializace controllera **dle controllingových činností** vede k tomu, že se pracovníci soustředí na jednotlivé činnosti controllingu, ke kterým patří plánování, rozpočetnictví, tvorba reportů jako vstupů pro manažerské rozhodování, rozbor investičních projektů nebo sestavování kalkulací. Při **specializaci dle podnikových funkcí** se controller zaměřuje na konkrétní hlavní podnikovou činnost, jako je výroba, marketing, finance, logistika nebo lidské zdroje. **Geografické hledisko** vychází z velikosti

podniku a míry decentralizace jeho řízení, a tak se controller může zaměřovat na konkrétní divizi, region nebo určitou výrobovou skupinu. V podnikohospodářské praxi mohou být tři výše uvedené specializace kombinovány tak, aby se dosáhlo co nejlepšího možného controllingového uspořádání pro daný podnik.

CVIČENÍ 3

Jaké jsou možnosti začlenění controllingu do podnikové organizační struktury?

1.2.3 Vztah mezi controllerem a manažerem

Bylo by mylné se domnívat, že samotným zřízením controllingového útvaru, jeho začleněním do organizační struktury a najmutím specializovaných controllerů s profesními zkušenostmi bude automaticky zavedena controllingová filozofie do řízení organizace a controlling začne vhodně podporovat management podniku při jeho práci. Slovní spojení „podpora managementu při práci“ je klíčové, protože controllingové řízení neleží na bedrech controllera, ale jednotlivých manažerů organizace podílejících se na řízení.

Nositelem procesu controllingu není samotný controller, ale všichni manažeři podniku. Řídící pracovníci jsou tvůrci plánů respektujících podnikovou strategii, oni přijímají nápravná opatření vzhledem ke zjištěným odchylkám atd. Controller zajišťuje koordinaci hlavních funkcí controllingu, zabezpečuje nástroje a vysvětluje jejich použití managementu. Rozsah úkolů vykonávaných controllery a manažery a oblasti, za které jsou jednotlivé skupiny zodpovědné, ukazuje tabulka 1.1. Controlleri a manažeři musí vzájemně komunikovat, spolupracovat a nastavený pracovní vztah musí být oboustranně výhodný pro obě strany.

TABULKA 1.1

Úkoly a odpovědnosti controllerů a manažerů podniku

Controller	Manažer
Koordinuje plánování a rozhodování.	Plánuje rozpočet, stanovuje hodnoty cílů, určuje cestu k dosažení cílů, rozhoduje.
Informuje o odchylkách a jejich příčinách.	V reakci na odchylky stanovuje nápravná opatření.
Informuje o změnách nastávajících v okolí podniku.	Reaguje na změny v okolí podniku.
Tvoří podnikohospodářské metodiky a nástroje využívané managementem.	Tvoří předpoklady pro řízení podniku, respektuje orientaci na stanovené cíle.
Spolupodílí se na vývoji podnikových cílů.	Řídí s orientací na cíle.
Slouží jako navigátor a poradce manažera.	Vnímá controllera jako nezbytného partnera vystupujícího v procesu řízení.

Zdroj: upraveno dle Eschenbach, Siller (2012)

DEFINICE

Kompetence

Kompetence lze představit jako soubor pravomocí a odpovědností přiřazených konkrétnímu pracovnímu místu v daném podniku.

Aby jednotlivý controller a celý controllingový útvar mohli efektivně pomáhat podnikovému managementu, tak musí být vybaveni příslušnými kompetencemi. Určení potřebných kompetencí je klíčové, aby se controller mohl stát plnohodnotným partnerem manažera při dosahování celopodnikových cílů naplňování podnikové strategie. Vymezení relevantních kompetencí bude věnován prostor dále.