

Manažerský controlling

Vysoká škola ekonomie a managementu

2013

Manažerský controlling

Ing. Pavel Kovařík

Copyright © Vysoká škola ekonomie a managementu 2013

Vydání první. Všechna práva vyhrazena

ISBN: 978-80-87839-03-4

Vysoká škola ekonomie a managementu

www.vsem.cz

Recenzent

doc. Ing. Jaroslava Hyršlová, Ph.D.

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

Obsah

Předmluva.....	6
KAPITOLA 1: VYMEZENÍ A VÝVOJ CONTROLLINGU	7
1.1 Vývoj controllingu.....	7
1.1.1 Chápání pojmu controlling v anglofonních zemích.....	9
1.1.2 Chápání pojmu controlling v germanofonních zemích	10
1.1.3 Vývoj controllingu v podmínkách českých podniků.....	13
1.2 Role controllingu při řízení podniku	14
1.2.1 Controller a jeho význam při řízení podniku	14
1.2.2 Organizační zařazení controllingu do struktury podniku	17
1.2.3 Vztah manažera a controllera – stanovení kompetencí	19
KAPITOLA 2: STRATEGICKÝ A OPERATIVNÍ CONTROLLING	24
2.1 Cíle a funkce controllingu v podnikovém řízení	24
2.1.1 Cíle controllingu	24
2.1.2 Hlavní funkce controllingu.....	26
2.2 Strategický a operativní controlling	28
2.2.1 Strategický controlling.....	29
2.2.2 Operativní controlling	30
2.2.3 Strategický a operativní controlling - srovnání	31
2.3 Controlling hlavních podnikových činností	32
2.3.1 Nákladový controlling.....	33
2.3.2 Finanční controlling.....	33
2.3.3 Výrobní controlling.....	34
2.3.4 Investiční controlling.....	38
2.3.5 Investiční controlling – metody hodnocení investic	40
KAPITOLA 3: ÚLOHA CONTROLLINGU PŘI INTEGRACI INFORMACÍ	48
3.1 Informační zabezpečení controllingových úloh.....	48
3.2 Controlling a ICT	49
KAPITOLA 4: ÚČETNICTVÍ – INFORMAČNÍ PILÍŘ CONTROLLINGU.....	55
4.1 Podnikové účetní systémy.....	55
4.1.1 Nástroje podnikového účetnictví	57
4.2 Manažerské účetnictví	60
4.2.1 Obsah manažerského účetnictví.....	60
4.2.2 Rozdíly mezi manažerským a finančním účetnictvím	62
4.2.3 Vztah manažerského účetnictví a controllingu	64
KAPITOLA 5: VÝZNAM NÁKLADŮ PRO ŘÍZENÍ PODNIKU.....	69
5.1 Členění nákladů v podnikovém řízení.....	69

5.2 Druhové členění nákladů	70
5.2.1 Finanční analýza a analýza nákladů	74
5.2.2 Rentabilita nákladů	75
5.2.3 Analýza nákladovosti.....	77
5.3 Účelové členění nákladů na jednicové a režijní	78
5.4 Kalkulační členění nákladů na přímé a nepřímé	81
5.5 Členění nákladů podle závislosti na objemu produkce	83
5.6 Třídění nákladů z hlediska rozhodování.....	87
5.7 Ekonomická přidaná hodnota	90
5.8 Analýza bodu zvratu	91
KAPITOLA 6: PODNIKOVÉ PLÁNOVÁNÍ A ROZPOČTOVÁNÍ.....	98
6.1 Plánování – nástroj řízení podniku.....	98
6.2 Strategické plánování.....	101
6.2.1 Klíčové ukazatele strategických plánů	102
6.3 Takticko-operativní plánování.....	104
6.3.1 Základní podnikové plány a rozpočty	107
6.4 Analýza odchylek.....	111
6.4.1 Analýza odchylek plánovaného zisku	113
6.4.2 Kontrola dodržení rozpočtu nákladových středisek.....	117
KAPITOLA 7: NÁKLADOVÝ CONTROLLING.....	123
7.1 Controllingové pojetí kalkulace	123
7.2 Druhy podnikových kalkulací.....	126
7.3 Struktura nákladů v rámci kalkulace.....	128
7.4 Kalkulační metody	132
7.4.1 Kalkulace variabilních nákladů	134
7.4.2 Kalkulace přírážková	137
7.4.3 Kalkulace podle aktivit (Activity Based Costing)	141
7.4.4 Kalkulace s poměrovými čísly	146
KAPITOLA 8: CONTROLLING A ODPOVĚDNOSTNÍ ŘÍZENÍ PODNIKU.....	151
8.1 Organizační a ekonomická struktura podniku.....	151
8.2 Ekonomická střediska	154
8.3 Balanced Scorecard	157
8.3.1 Základní východiska modelu BSC.....	158
8.3.2 Finanční oblast	161
8.3.3 Zákaznická oblast.....	162
8.3.4 Oblast interních podnikových procesů	163
8.3.5 Oblast učení se a růstu	164

8.3.6 Strategická mapa	166
ŘEŠENÍ ÚKOLŮ	171
GLOSÁŘ	172
LITERATURA	180
VZOROVÝ ZKOUŠKOVÝ TEST	182

Předmluva

Cílem této publikace je seznámit studenty bakalářských kurzů s metodami a nástroji manažerského controllingu, který slouží v podnikové praxi jako podpora pro manažerské rozhodování a podnikové řízení. Tato publikace nemá ambici být komplexním průvodcem ve světě controllingu případně manažerského účetnictví. Snahou je seznámit studenty s teoretickými východisky controllingu a následně s praktickými metodami nasazení controllingu v rámci jednotlivých podnikových činností. Důraz je kladen především na systém podnikových plánů a rozpočtů, řízení nákladů a výnosů, nákladový controlling, aspekty odpovědnostního řízení a úlohu controllingu při integraci podnikových informací. Manažerský controlling navazuje na znalosti, které studenti získali během studia na vysoké škole především v oblasti podnikové ekonomiky a strategického managementu.

Skripta jsou rozdělena do osmi kapitol, které na sebe logicky navazují a jsou propojeny vzájemnými odkazy. Pro snadnější orientaci je u každé kapitoly uvedeno její shrnutí, klíčová slova a učební text je současně doplněn o cvičení a úkoly, které mají pomoci studentům k lepšímu pochopení problematiky manažerského controllingu.

Absolvování předmětu manažerský controlling by mělo studenty připravit na výkon pracovních pozic, včetně manažerských pozic, u nichž se předpokládá znalost ekonomických aspektů řízení a schopnost systémového přístupu při řízení podniku. Controllingová filozofie řízení je v současné praxi nedílnou součástí celopodnikového řízení a hodnocení výkonnosti podniku. Systémový pohled a schopnost manažersky přemýšlet v souvislostech celého podniku bude jednou z klíčových vlastností, které pomohou k lepšímu uplatnění a osobnímu úspěchu na trhu práce. Manažerský controlling je předmětem, který zasahuje do celé řady podnikových disciplín a umožňuje tak propojit znalosti studentů nabyté v průběhu studia a může pomoci získat potřebný systémový pohled na dění v podniku.

Autor přeje všem studentům, aby jim tato publikace pomohla s orientací v problematice manažerského controllingu, byla oporou pro úspěšné zakončení studia tohoto předmětu a především, aby je vybavila základními znalostmi, které od nich očekává současná podniková praxe.

KAPITOLA 1: VYMEZENÍ A VÝVOJ CONTROLLINGU

Úvod

První kapitola je zaměřena na základní historické vymezení pojmu controlling, seznamuje čtenáře s historickým vývojem pojmu controlling v angloamerických a německy mluvících zemích a se základním vnímáním role controllera v obou oblastech. V kapitole je současně popsán základní vývoj a vnímání controllingu při řízení podniků v podmínkách české ekonomiky. Druhá část kapitoly je věnována roli controllera při řízení podniku, hlavním dovednostem a osobním vlastnostem controllera, možným způsobům organizačního začlenění útvaru controllingu do stávající organizační struktury podniku a vymezení vztahu mezi manažerem a controllerem, s důrazem na kompetence potřebné pro výkon role controllera.

Cíle kapitoly

Cílem této kapitoly je:

- představit controlling jako nástroj řízení podniku
- charakterizovat pojem controlling podle angloamerického a německého pojetí
- vysvětlit vývoj a roli controllingu v podmínkách České republiky
- vysvětlit roli controllera při řízení podniku
- nastínit možné způsoby organizačního uspořádání controllingu v podniku
- popsat vzájemný vztah mezi manažerem a controllerem

1.1 Vývoj controllingu

Pokud bychom začali v historii hledat pojem controlling, podpůrný nástroj řízení podniku, můžeme jej objevit před více než 100 lety na konci 19. století v americké podnikové praxi. V této době pojem controlling byl chápán jako označení specifického **druhu kontroly a plánování**, především v oblasti účetnictví a podnikových financí. Postupem času se filozofie controllingu rozšiřovala i do dalších oblastí řízení podnikových činností. V Evropě, především v germanofonních zemích, kde je v současné době pojem controlling více etablován než v zemích anglofonních, se začíná pojem controlling používat až v 50. letech 20. století. Byť se po prostudování této kapitoly může na prvním pohled zdát, že vývoj a vnímání pojmu controlling v anglofonních a germanofonních zemích je velmi rozdílné, ve skutečnosti tomu tak není. I přes určité odlišnosti, filozofie controllingu zůstává stejná. Filozofii controllingu vhodně zachycuje jedna z mnoha definic toho pojmu. Po přečtení této definice se nám pomalu začíná odkrývat význam controllingu pro podnikové řízení.

Definice

P. Horváth uvádí: Controlling je nástroj řízení, který má za úkol koordinaci plánování, kontroly a zajištění informační základny¹ tak, aby se působilo na zlepšení podnikových výsledků.

Pojem controlling se dostal do evropského prostředí ze Spojených států amerických. S ohledem na problém spojený se snahou o co nejpřesnější překlad tohoto slova s angličtiny do jiných jazyků a současně se snahou zajistit obsahovou kontinuitu se tento pojem nepřekládá a většinou se používá v původní podobě, jako je tomu například i u pojmu Cash Flow. Zřejmý je slovní základ slova controlling, tj. „**control**“, ve významu slov **ovládat, řídit, kontrolovat, mít pod kontrolou**. Můžeme tedy souhlasit s tím, že pojem controlling je možné vykládat ve dvojitým významu:

- řídit, ovládat, mít pod kontrolou
- kontrolovat, prověřovat.

V tuto chvíli je však nutné upozornit na skutečnost, že pokud budeme controlling chápat pouze jako závěrečnou fázi řízení, tedy jako kontrolu, dopouštíme se velké nepřesnosti. **Controlling** totiž představuje specifickou **koncepti podnikového řízení** založenou na komplexním **informačním a organizačním propojení plánovacího a kontrolního procesu**.

Obrázek 1.1 Vztah controllingu a kontroly



Zdroj: Eschenbach, Siller (2012)

¹ Zajištění informační základny představuje nejen vlastní informace pro manažerské rozhodování, ale současně i podnikové systémy, které umožňují tyto informace zaznamenávat a následně analyzovat.

Jak je patrné z obrázku 1.1, kontrolní činnost probíhá v každém podniku a na všech úrovních řízení. Jejím cílem je porovnání plánovaného stavu a skutečné hodnoty, případně analýza příčin, proč k odchylce došlo. Tím však kontrola, jako jedna ze základních manažerských funkcí, končí. Controllingové pojetí kontroly jde nad tento kontrolní rámec a zabývá se analýzou příčin vzniklých odchylek a napomáhá hledat možná opatření, která povedou k odstranění a prevenci vzniku odchylek v budoucnosti.

Controlling není možné chápat ani jako rozšířenou kontrolní činnost. **Controllingová filozofie prostupuje celým podnikem** a úspěšná implementace controllingu do procesu řízení předpokládá:

- systémový přístup při vytváření manažerských informačních systémů,
- aplikaci controllingových nástrojů, metod a technik,
- systémovou komunikaci mezi všemi útvary podniku,
- změny v myšlení a postojích lidí.

Podrobnější vysvětlení nástrojů a metod, kterými může controlling pomoci podniku k dosahování lepších výsledků hospodaření, bude předmětem dalších kapitol tohoto studijního textu.

Cvičení 1

Pokuste se definovat základní činnosti, které jsou pro controlling charakteristické.

1.1.1 Chápání pojmu controlling v anglofonních zemích

Jak již bylo uvedeno, počátky controllingu je možné vysledovat na konci 19. století u amerických podniků, kde původní pracovní zaměření controllerů spočívalo v kontrole a ve správě činností finančního rázu. Jako jeden z hlavních milníků v historickém vývoji controllingu představuje rok 1892. V této době americká společnost General Electric jako první ustanovuje pracovní pozici **comptrollera** – pracovní pozici, která je svojí povahou pozicí manažerskou a odpovídá za celopodnikovou kontrolu účetních a finančních operací a s tím spojeného systému reportingu, který zajišťoval systém výkazů a zpráv o výsledcích hospodaření podniku. Tím se odstartovalo zdokonalování podnikových systémů řízení v oblasti účetnictví, především v oblasti sledování nákladů (nákladové účetnictví²). Důležité je uvést, že nejde o pouhé sledování nákladů podniku v daném období, ale především o přechod k **plánování nákladů a vzájemnému porovnávání plánu a skutečnosti na základě analýzy odchylek**. Právě zjišťování a vyhodnocování odchylek se stalo základním nástrojem pro řízení nákladů v amerických podnicích. Řízení

² Nákladové účetnictví představuje základní zdroj informací pro řízení podniku. Jedna se o subsystém manažerského účetnictví, který se zaměřuje primárně na evidenci a klasifikaci nákladů.

nákladů podniku je však pouze jednou z mnoha částí hodnocení efektivnosti činností, které podnik provádí. Komplexnější pohled na efektivitu podniku přináší na začátku 20. století systém ukazatelů DuPont, který umožňuje analyzovat rentabilitu aktiv (ROA) pomocí rozkladu ukazatelů na ziskovost tržeb a obrát aktiv. Do této doby se používaly pro měření efektivnosti výhradně ukazatele nákladovosti a rentability tržeb (ROS). Tím byla dána controllingu možnost zaměřit se na **hodnocení efektivity podnikových činností i z pohledu efektivnosti a účelnosti vynakládaných prostředků resp. potřebného kapitálu.**

Definice

Odchylka je rozdíl mezi skutečnou a plánovanou veličinou. Zjišťování odchylek je základem metod řízení hospodárnosti a efektivnosti podniku a je založeno na srovnání plánované a skutečné úrovně měřených veličin.

V současné době není v anglofonní oblasti controlling považován za samostatnou disciplínu v rámci ekonomiky podniku. Pojem **controlling v anglofonní oblasti neoznačuje specializovanou činnost controllerů, ale představuje jednu ze základních funkcí managementu, kterou by měly vykonávat všechny podnikové útvary na všech úrovních řízení.** V současné době se v anglofonních zemích s pojmem controlling téměř nesetkáme. Controlling není zosobněný do podoby specializovaných rolí vybraných pracovníků podniku, ale jak již bylo uvedeno výše, jeho filozofie je obsažena v základních funkcích managementu. Nástroje a postupy controllingu jsou v anglofonních zemích vykonávány specializovanými analytickými pracovníky, kteří jsou součástí útvarů finančního řízení podniku a zabezpečují pro management podniku potřebné informace k rozhodování. Místo slova controlling se v anglofonních zemích používá termín manažerské účetnictví, které v 80. letech 20. století začalo hrát hlavní roli při zajištění potřebných informací pro manažerské rozhodování. Na základě tohoto vývoje můžeme hovořit o přerůstání nákladového účetnictví do účetnictví manažerského. Začaly se rozvíjet nové nástroje a přístupy, které reagují na změny ve struktuře nákladů jednotlivých podniků³. Většina těchto metod se používá i v současné podnikové praxi. Jako hlavní zástupce těchto nástrojů můžeme jmenovat procesně orientované metody manažerského účetnictví, kam patří například metoda Activity Based Costing.

1.1.2 Chápání pojmu controlling v germanofonních zemích

Vzhledem ke skutečnosti, že v němčině neexistuje slovo se stejným odpovídajícím významovým obsahem, byl pojem controlling do německé slovní zásoby převzat.

³ Problematika řízení nákladů a vysvětlení hlavních metod a nástrojů manažerského účetnictví bude popsána v dalších kapitolách tohoto studijního textu (kapitola 5 a kapitola 7).

Do Evropy, primárně do německy mluvících zemí, se controlling rozšířil díky americkým společnostem v období po druhé světové válce. Na konci 70. let minulého století zaznamenává controlling největšího rozšíření a dodnes platná koordinační koncepce německého controllingu je spojována s rokem 1979, kdy dochází k vydání knihy s názvem Controlling od Petra Horvátha. Zde je již patrný rozdíl mezi německými a americkými přístupy v chápání pojmu controllingu. **Německý přístup se přiklání ke koordinační funkci controllingu.** Na rozdíl od přístupů v anglofonních oblastech je v současné době **v germanofonní oblasti controlling považován za samostatnou disciplínu v rámci podnikové ekonomiky.**

Německý přístup postavený především na koordinační funkci controllingu, vychází z předpokladu, že změny na trhu ovlivňují chování podniků do takové míry, že stávající systém řízení podniku je třeba doplnit o nové funkce, které pomohou podniku v dosahování stanovených cílů a realizaci podnikové strategie. **Doplnění systému řízení prostřednictvím controllingu je postaveno na třech hlavních pilířích.**

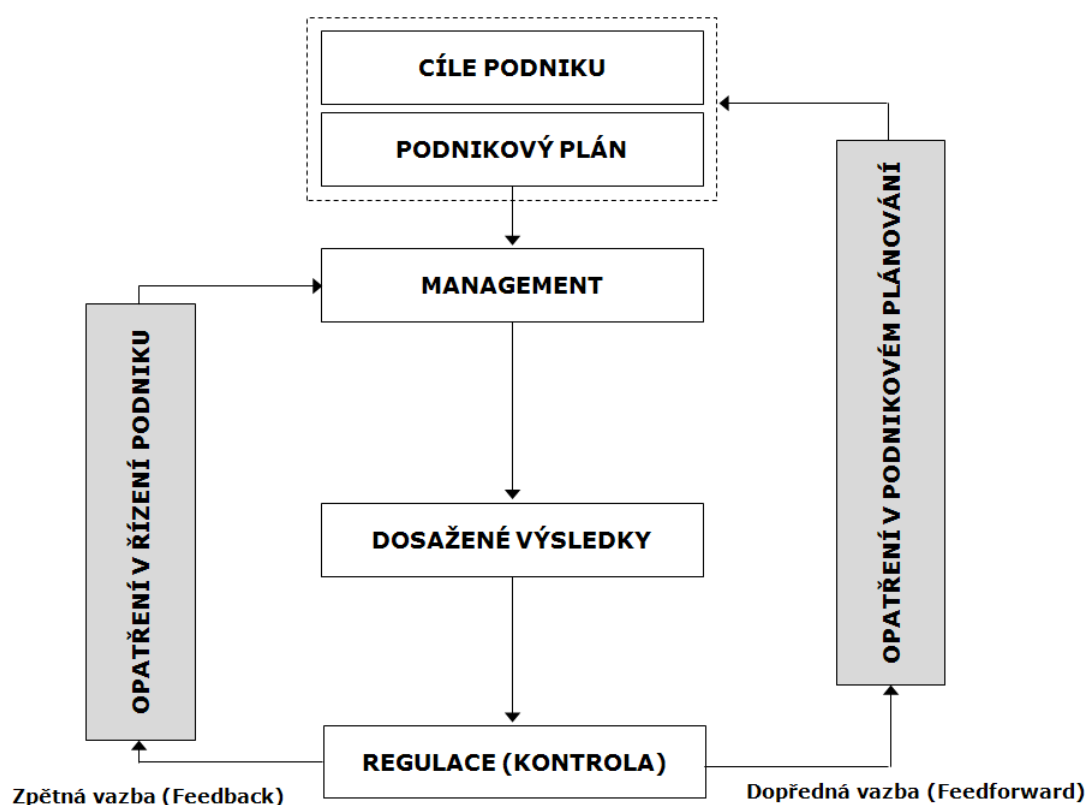
Prvním z nich je **implementace controllingové filozofie řízení do podniku.** Základní myšlenka controllingové filozofie je řízení podniku založené na plánování, řízení vedoucí k dosažení plánovaných cílů a regulaci (kontrola a zpětná vazba). Z hlediska poskytování zpětné vazby mluvíme v teorii controllingu o:

- dopředné vazbě – Feedforward,
- zpětné vazbě – Feedback.

Jak je z obrázku 1.2 patrné, prostřednictvím **dopředné vazby (Feedforward)** poskytuje controlling managementu informace týkající se **vlastního plánování a stanovování podnikových cílů.** Smyslem těchto informací je podporovat vlastní proces plánování, aby podnik dokázal plánovat cílové hodnoty podnikových plánů⁴ s co největší přesností. Na druhé straně **zpětná vazba (Feedback)** je zaměřena na **dosažení výsledků hospodaření vlivem manažerského řízení (management),** jinými slovy jak se podnikovému managementu daří naplňovat stanovené cíle na jednotlivých úrovních řízení tak, aby podnik jako celek dosáhl stanovených cílů a podnikové strategie.

⁴ Pojmy podnikový plán a podnikové plánování, budou více vymezeny v dalších kapitolách tohoto studijního textu (kapitola 6).

Obrázek 1.2 Controllingová filozofie: Plánování - Management - Regulace



Zdroj: Upraveno podle Eschenbach (2004)

Pokud tuto filosofii managementu podniku přijme, vyznačuje se řízení podniku následujícími znaky:

- je orientované na cíle,
- je založeno na plánování a kontrole,
- je schopno předpovídat budoucí vývoj,
- je schopno se přizpůsobovat,
- je flexibilní a schopno rychlé reakce.

Druhým pilířem, který doplňuje podnikové řízení, jsou **controllingové funkce**. Hlavní funkcí controllingu je **koordinace systému řízení**, aby se zajistila shoda a integrace dílčích systémů řízení. Předpokladem pro dosažení této shody, je odpovídající **zabezpečení řízení informacemi**, čímž se informační funkce stává druhou důležitou funkcí controllingu.

Poslední pilíř je postaven jednak na **roli controllera**, jednak na **systemech a nástrojích**, které při své práci využívá. Klíčový přínos controllera je v zabezpečení klíčových informací pro manažerské rozhodování. Manažeři jsou ve většině případů generalisté, kteří musí realizovat a prosazovat mnoho podnikových rozhodnutí, navíc

často při neúplných informacích a v nedostatečném čase pro uskutečnění rozhodnutí. V důsledku toho spočívá úloha controllera v tom, že musí zajistit potřeby manažerů na komplexní informace o dění v podniku, na jejichž základě budou tito manažeři schopni úspěšně řídit podnikové procesy.

Doplnění systému řízení podniku o prvky, které nasazení controllingu v podnikové praxi může poskytnout, představuje pro podnik možnost vylepšení celkového systému řízení, možnosti rozhodovat se na základě relevantních dat a možnost poradit se při řešení problémů s osobou, která je schopna porozumět podniku jako celku.

Cvičení 2

Uvedte hlavní rozdíly v chápání pojmu controlling v anglicky a v německy mluvících zemích.

1.1.3 Vývoj controllingu v podmínkách českých podniků

S pojmem controlling se v podmínkách domácích podniků setkáváme až po roce 1990 a to v důsledku budování nového ekonomického systému. Velký vliv měl i příchod zahraničních společností, které zakládaly dceřiné společnosti na našem území nebo kapitálově vstupovaly do českých podniků. Důležitou roli v novém zavádění controllingu sehrály především podniky se zahraniční kapitálovou účastí, především pak německé a rakouské.

Abychom objektivně zhodnotili vývoj controllingu v podmínkách českých podniků, musíme upozornit na skutečnosti, které byly v domácích podnicích implementovány již před rokem 1989. V podnicích byl zaveden systém podvojného účetnictví a nákladového účetnictví, včetně systému sestavování střediskových rozpočtů, plánových kalkulací. V podnicích, ve kterých byly vytvořeny základy nákladového účetnictví, se následně nákladové účetnictví stalo informační základnou controllingu. Hlavním rozdílem oproti modernímu pojetí controllingu však bylo zaměření se na plnění stanoveného plánu a ne na dosaženou skutečnost. Jako reakce na systém centrálního plánování před rokem 1990 došlo počátkem 90. let minulého století z pohledu controllingu k paradoxní situaci. Velký počet podniků přestal sestavovat plány, rozpočty, kalkulace a vést vnitropodnikové účetnictví. Tento trend byl podpořen i úsporou pracovníků, kteří tuto činnost v podnicích vykonávali.

Postupem času si společnosti s českými vlastníky začaly uvědomovat potřebu controllingu a začaly systém controllingového řízení budovat. V současné době je zvýšená míra potřeby controllingového řízení v podnicích vyvolaná především dopadem celosvětové

finanční krize, která stále nutí podniky hledat rezervy v nákladech podniku. Schopnost podniku správně se rozhodovat na základě relevantních a aktuálních dat se současně stává jedním z nutných předpokladů pro setrvání podniku na trhu. I přesto se v podmínkách malých a středních podniků, které jsou vlastněny český kapitálem, můžeme setkat se skutečností, že controllingu není ze strany managementu, případně vlastníka, věnována patřičná pozornost. Existují dva důvody proč tomu tak je. Jedním je skutečnost, že i přes velký rozvoj v oblasti informačních technologií a informačních systémů je získávání informací potřebných pro efektivní provádění controllingových činností spojeno s nemalými finančními prostředky a ne vždy je podnik na tuto investici připraven. Druhým důvodem bývá situace, kdy vlastník nebo management podniku upřednostňuje řízení podniku na základě svých osobních zkušeností, popřípadě řídicích schopností ostatních manažerů před controllingovým systémem řízení. Je otázka zda může být domácí podnik schopen dlouhodobě úspěšně fungovat na trhu, aniž by systém řízení nebyl doplněn o principy filozofie controllingu. Současný vývoj trhu a zvyšující se konkurenční hrozby nutí domácí podniky rychle reagovat a rozhodovat se. Controlling, jako podpůrný nástroj řízení, je schopen zlepšit a zefektivnit manažerské rozhodování a pomoci tak podniku při dosahování dlouhodobých strategických cílů.

1.2 Role controllingu při řízení podniku

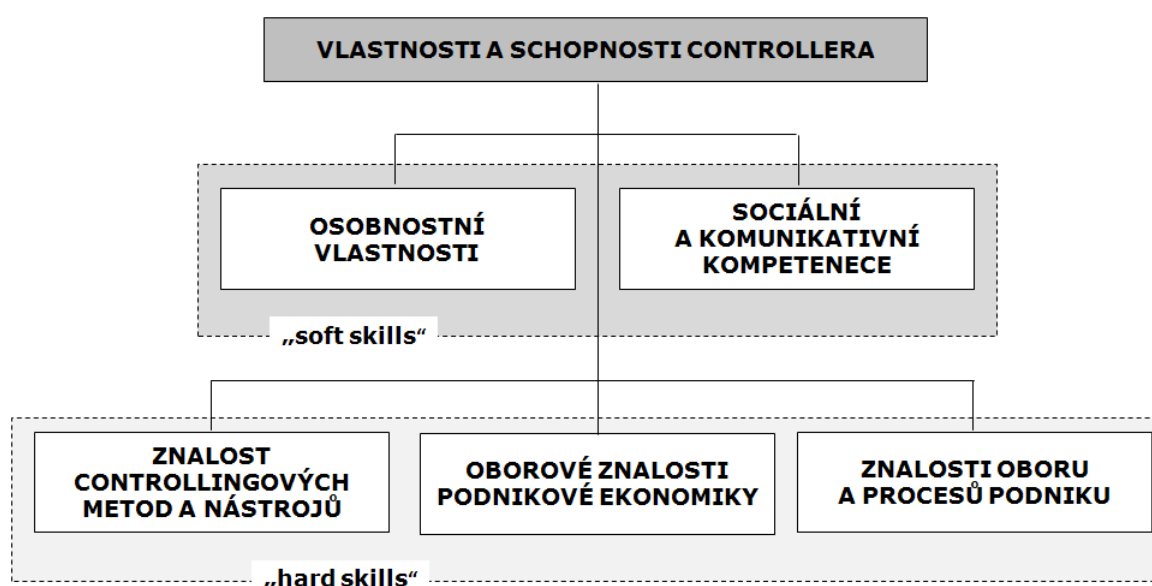
Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, controlling je vnímán jako **doplnění nástrojů řízení**, jehož hlavním úkolem je **podpora managementu při řízení podniku**. Základními činnostmi, které mají tuto roli controllingu naplnit, jsou koordinace řízení, plánování, provádění kontroly a zajištění informační základny pro potřeby rozhodování managementu. Úspěšná implementace controllingu do podniku je závislá především na dvou faktorech. Prvním z nich jsou schopnosti a dovednosti controllera, s nimiž dokáže využít nástrojů, které controlling nabízí, a podporovat tak efektivní manažerské rozhodování. Druhým faktorem, který ovlivňuje úspěšnost zavedení controllingu do podnikového řízení, je přístup managementu k roli controllera a stanovení potřebných kompetencí, které controller pro výkon své práce potřebuje. V následujících podkapitolách se budeme těmito faktory zabývat, abychom hlouběji pochopili, ne vždy jednoduchý, vzájemný vztah mezi manažery a controllery.

1.2.1 Controller a jeho význam při řízení podniku

V této fázi studia tohoto textu jsme již schopni vnímat osobu controllera jako specializovaného pracovníka podniku, který koordinuje informační toky podniku, zprostředkovává informace z jednotlivých částí podniku, podporuje management podniku při hledání řešení a přijímání manažerských rozhodnutí, analyzuje dosažené hospodářské výsledky s odpovědnými pracovníky. **Role controllera** v podnikovém řízení je **role koordinátora, poradce a navigátora**, podporujícího podnikový management.

Hlavní důraz při práci každého podnikového controllera spočívá v koordinaci procesu podnikového plánování. Controller má za úkol zajistit, aby proces plánování, kontroly a řízení probíhal v postupných krocích a pro všechny účastníky plánovacích procesů ve srozumitelné podobě. Proces podnikového plánování musí být zabezpečen od nižších stupňů řízení až po vrcholové vedení podniku s vazbou na strategii podniku. Sám controller by neměl být osobu, která provádí vlastní plánování a kontrolu. Tato role přísluší řídicím pracovníkům na všech stupních řízení. Jak již bylo uvedeno, **klíčová role controllera** spočívá v **koordinaci celého procesu plánování, přípravě pravidel a nástrojů**, které budou v procesu plánování využity, v **zajištění informací porovnávajících reálně dosažené výsledky s naplánovanými hodnotami** a ve **vyhodnocení úspěšnosti opatření**, které management zavedl.

Obrázek 1.3 Vlastnosti a schopnosti controllera



Zdroj: Upraveno podle Eschenbach, Siller (2012)

Pozice controllera není pozicí jednoduchou a vyžaduje specifické vlastnosti a dovednosti. Vzhledem k jedinečnosti každého podniku a každého jednotlivce není možné přesně určit jak má vypadat ideální pracovník controllingu. Jak je patrné z obrázku 1.3, pozice controllera vyžaduje vhodnou kombinaci **„měkkých“ dovedností** (osobnostní vlastnosti a schopnostmi komunikace v daném podnikovém prostředí) a **„tvrdých“ dovedností**, které představují znalosti controllingových nástrojů a metod, znalosti podnikových procesů a disciplín podnikové ekonomiky.

Za klíčové vlastnosti („soft skills“) pracovníků controllingu však můžeme označit **schopnost koordinace a syntézy zpracovávaných informací, analytické myšlení,**

systemový přístup k řešení problémů a přirozená autorita. Jako další doporučené vlastnosti můžeme uvést:

- vysoká výkonnost a pracovní nasazení,
- zvládnání dočasného vysokého zatížení (termíny podnikového reportingu),
- komunikativnost,
- schopnost prezentovat,
- schopnost naslouchat a přesvědčovat,
- schopnost vysvětlovat a řešit konfliktní situace,
- psychická odolnost,
- pozitivní přístup k problémům,
- smysl pro přesnost,
- nezáujatost,
- schopnost rychle se učit.

Definice

Reporting je možné chápat jako systém výkazů a zpráv, kterými pracovníci controllingu vyhodnocují vývoj vybraných podnikových ukazatelů.

V otázce odborných dovedností („hard skills“), které by měl podnikový controller zvládat, je situace podobná jako v případě hledání ideálních vlastností controllera. Za klíčové dovednosti pracovníků controllingu i zde můžeme označit **znalost základních ekonomických souvislostí** a **znalost podnikových procesů a systému řízení**.

Jako další doporučené odborné dovednosti můžeme uvést:

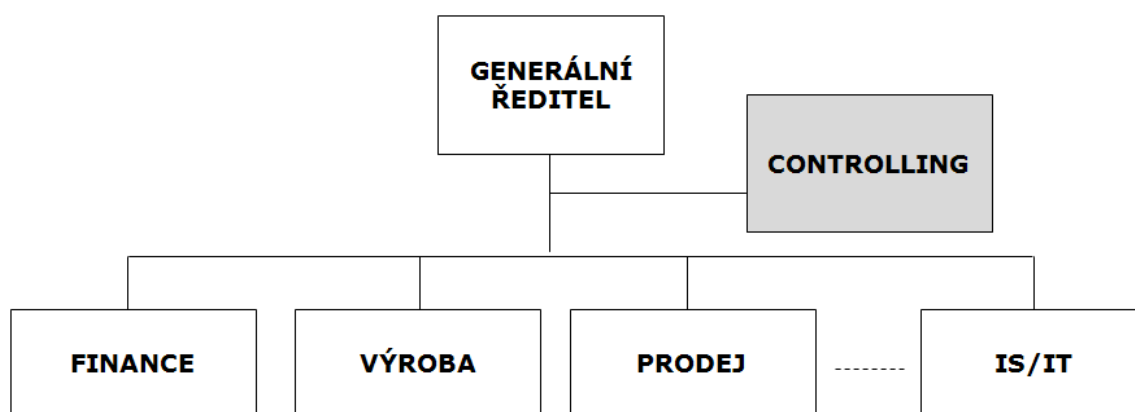
- znalost specifik daného odvětví,
- potřebné znalosti controllingu a účetnictví,
- znalost vnitřních směrnic pro účtování a oceňování,
- předávání výkonů, motivaci,
- znalost informačních systémů společnosti,
- pozitivní vztah k informačním technologiím,
- schopnost řídit spolupracovníky.

Vedení podniku by mělo při výběru a obsazování pozice controllera pečlivě volit mezi kandidáty s ohledem na požadované vlastnosti a dovednosti. Musí zvážit informace o možném kandidátovi takovým způsobem, aby na jedné straně potenciální pracovník controllingu splňoval potřebné odborné dovednosti, ale současně byl vybaven potřebnými osobnostními vlastnostmi, které mu umožní stát se skutečným partnerem managementu podniku a plně využít možností, které controlling poskytuje.

1.2.2 Organizační zařazení controllingu do struktury podniku

Způsob a forma organizačního zařazení controllingu do struktury podniku je dána především velikostí podniku a rozsahem vykonávaných činností. Pro výkon základních funkcí controllingu není vždy potřeba zásadním způsobem měnit stávající podnikovou organizační strukturu. Můžeme předpokládat, že **filozofie controllingu může být v menších podnicích převzata jinými, již existujícími útvary a hlavní koordinační funkci zastřeší například vedení podnikových financí, většinou v podobě finančního ředitele**. Je to dáno především tím, že v malých podnicích je komunikace mezi malým počtem řídicích pracovníků jednodušší než v podnicích středních a velkých. Z tohoto důvodu ztrácí koordinační funkce controllera na významu a podnik musí zvážit výhody a nevýhody, které by zavedení samostatné pozice controllera podniku přineslo. Většina menších podniků již má zavedenu určitou organizační strukturu a v rámci ní jsou vymezené kompetence jednotlivých organizačních útvarů včetně odpovědnosti řídicích pracovníků. Proto je možné controllingovou filosofii integrovat do stávajícího systému řízení a stávající organizační struktury.

Obrázek 1.4 Štábní začlenění controllingu do podnikové organizační struktury



Zdroj: Vlastní zpracování

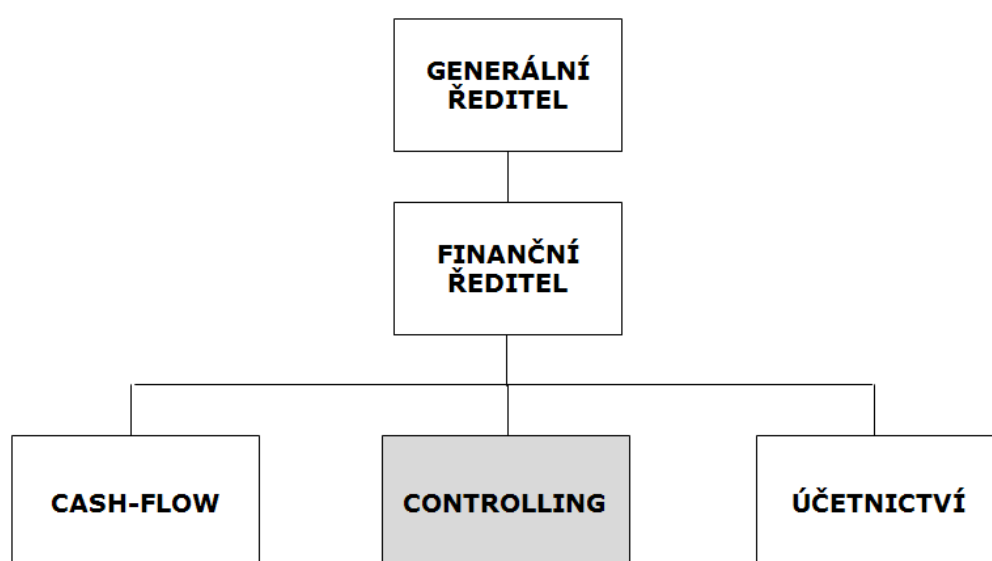
V případě středních a velkých podniků je již potřebná určitá specializace a tak často dochází ke zřízení vlastního controllingového útvaru. Pokud podnik přistoupí k vytvoření vlastního útvaru controllingu, má nejčastěji **formu štábního** (obrázek 1.4) nebo **liniového** (obrázek 1.5) **organizačního uspořádání**. Volba uspořádání závisí na skutečnosti, zda podnik považuje controlling za podporu řízení (v případě štábního uspořádání) nebo za výkon řízení (v případě liniového uspořádání).

Mezi **výhody štábního uspořádání** patří relativně vyšší neutralita útvaru, ulehčení od vlastní realizační činnosti a vyšší nestrannost při analýze informací a vyhodnocování vývoje hospodaření. Oproti tomu jako nevýhody můžeme hodnotit možné existence

napětí mezi štábním útvarem a manažery liniových útvarů, což může vést k oslabení autority controllingových funkcí a potřebu vyžadovat výkon řízení po přímých nadřízených štábního útvaru, kterým bývá nejvyšší vedení podniku.

Naproti tomu za **výhody liniové formy organizačního uspořádání** útvaru controllingu lze považovat vyšší účast na výkonu řízení včetně odpovědnosti a vyšších kompetencí. Hlavní nevýhodu této formy organizačního uspořádání můžeme sledovat ve vyšší orientaci na aspekty operativního řízení a vytvoření určité „vzdálenosti“ mezi každodenním řízením podnikových činností a podnikovou strategií.

Obrázek 1.5 Liniové začlenění controllingu do podnikové organizační struktury



Zdroj: Vlastní zpracování

Každý typ organizační a řídicí struktury má své přednosti či nedostatky. V praxi je tedy potřeba při vytváření controllingových útvarů vycházet především z konkrétních podmínek daného podniku (velikosti, řídicího stylu podniku a požadavků managementu). Proto má každé řešení optimální podoby controllingového útvaru téměř vždy svojí originální podobu, specifickou pro daný konkrétní podnik.

U středních a velkých podniků bývají činnosti útvaru controllingu rozděleny mezi jednotlivé specializované pracovníky. Vnitřní struktura uspořádání controllingového oddělení je následně dána velikostí, uspořádáním a strukturou výkonů daného podniku. Controlleři se následně organizují podle:

- dle controllingových činností,
- dle podnikových funkcí,
- dle geografických aspektů.

Při specializaci podle controllingových **činností** se controller úzce zaměřuje na jednotlivé činnosti controllingu. V útvaru pak mohou být například controlleři zaměřeni na podnikové plánování a tvorbu rozpočtu, zajištění reportingu pro manažerské rozhodování, analýzu investic, přípravu podnikových norem a kalkulací. Zaměření controllera dle **podnikových funkcí** vede ke zřízení specializace například na controlling marketingu, logistiky, výroby nebo případně controlling projektů, které v podniku probíhají. Posledním možným členěním je **hledisko geografické**, které v sobě zahrnuje aspekty spojené s centralizací a decentralizací controllingového řízení. V praxi se můžeme u velkých podniků setkat s controllery, kteří se specializují na pozice divizionálního controllera (podpora procesu řízení dané divize podniku), controllera regionálního (předmětem řízení jsou části podniku v daném regionu), nebo controllera zaměřeného na určitou část výrobního portfolia podniku. V praxi se setkáváme s kombinacemi výše uvedených specializací, které jsou vytvořeny podle podmínek daného podniku.

Cvičení 3

Uvedte, jakým způsobem přistupuje management podniku k začlenění controllingu do organizace v případě v malých a v případě velkých podniků.

1.2.3 Vztah manažera a controllera – stanovení kompetencí

Správné nastavení vztahu mezi controllerem a manažerem je klíčové pro úspěšné zavedení controllingové filozofie do podnikového řízení a pro plné využití možností, které controlling, v osobě controllera, může podniku přinést. Je však důležité si uvědomit, že i v případě, kdy je v podniku zřízen útvar controllingu, není controllingové řízení věcí samotného controllera, ale je věcí každého manažera, který se podílí na řízení podniku. Tuto skutečnost znázorňuje následující tabulka 1.1.

Definice

Kompetence jsou soubor pravomocí a odpovědností přiřazených jednomu pracovnímu místu v podniku.

Jak je z tabulky 1.1 patrné, nositelem procesu controllingu musí být všichni řídicí pracovníci v podniku. Tím také management přebírá funkce a zodpovědnost, které jsou součástí controllingu. Manažeři jsou ti, kteří plánují podnikové cíle, vycházející z podnikové strategie, stanovují nápravná opatření s ohledem na vývoj plnění stanovených cílů. Naproti tomu controller řídí útvar controllingu, zabezpečuje koordinaci hlavních controllingových funkcí, dodává nástroje a poskytuje poradenství o jejich použití pro management. O plném využití controllingu můžeme hovořit pouze tehdy, jestliže mezi

manažery a controllery existuje spolupráce, vzájemná komunikace a oboustranně výhodný partnerský vztah.

Tabulka 1.1 Rozdělení úloh a odpovědností mezi controllera a manažera

Controller	Manažer
Koordinuje plánování a rozhodování Controller je manažerem procesu tvorby podnikového rozpočtu	Plánuje hodnoty rozpočtu, cíle podnikových výkonů a opatření vedoucí k dosažení cílů a provádí rozhodnutí (řídí)
Periodicky informuje o výši a příčinách odchylek od plánovaných cílů	Při odchylkách od stanovených cílů, stanovuje nápravná řídicí opatření
Periodicky informuje o změnách v podnikovém okolí	Vyvíjí činnost a reaguje, aby se cíle podniku a opatření přizpůsobily měnícím se podmínkám v podnikovém okolí
Vytváří podnikohospodářské metodiky a nástroje a koordinuje rozhodnutí	Vytváří předpoklady pro řízení podniku, které je orientované na podnikové cíle
Spolupodílí se na vývoji podniku (dosažení podnikových cílů)	Řídí s orientací na cíle a využívá přitom plánování a kontrolu
Je navigátorem a poradcem manažera	Chápe controllera jako nutného partnera v procesu řízení

Zdroj: Upraveno podle Eschenbach (2004)

K tomu, aby se controlling stal efektivním nástrojem řízení podniku, je většinou nutné podpořit controllingové funkce i institucionálně. To znamená vytvořit takový controllingový útvar, který bude vykonávat předem stanovené controllingové úlohy a bude od vedení podniku vybaven příslušnými **kompetencemi**.

Mezi základní kompetence controllingového útvaru lze především zařadit:

- integrační kompetence,
- koordinační kompetence,
- informační kompetence,
- poradenské kompetence,
- rozhodovací a nařizovací kompetence.

Integrační kompetence představuje možnost controllingového útvaru usměrňovat a integrovat vnitropodnikové vazby k účasti v procesu tvorby podnikových cílů.

Kompetence koordinační dává controllingovému oddělení oprávnění implementovat a koordinovat opatření k zajištění podnikových cílů a účastnit se rozhodování o umístění finančních i věcných zdrojů. **Informační kompetence** controllingového útvaru určuje

nejen právo obdržet informace, ale především mít nárok na informace požadované formy a obsahu pro další zpracování a poskytnutí managementu podniku pro manažerské rozhodování. V případě **poradenských kompetencí** jde o kompetence controllingového útvaru v oblasti metod, technik a nástrojů uplatňovaných při aplikaci controllingových úloh a při vlastní tvorbě plánovacího a kontrolního procesu podniku. Posledními kompetencemi controllingového útvaru jsou **kompetence rozhodovací a nařizovací**. Tyto kompetence jsou soustředěny především do oblasti metodiky, tvorby systému plánování a sběru dat a jsou realizovány za podpory vrcholového vedení podniku.

Bez vhodně vymezených kompetencí je výkon role controllingového útvaru v podniku velice obtížný. Jen ve velmi vzácných případech pak může controlling plně rozvinout své nástroje a metody podporující řízení podniku a stát se tak pro management zdrojem neustálého zlepšování a partnerem při dosahování podnikových cílů a naplňování strategie podniku.

Cvičení 4

Popište hlavní kompetence potřebné pro výkon práce controllera.

Shrnutí kapitoly

Controlling je nástroj řízení, který má za úkol podporovat management podniku při dosahování cílů a stanovené podnikové strategie. Základními činnostmi controllingu jsou plánování, provádění kontroly a zajištění informační základny pro potřeby rozhodování managementu. Klíčovým prvkem pro controlling je koordinace všech činností, které jsou s řízením podniku spojeny, a podpora základních manažerských funkcí⁵. Controlling totiž představuje doplnění podnikového řízení o controllingovou filozofii, systémový přístup k informacím a ke komunikaci v rámci podniku. Správné nastavení vztahu mezi controllerem a manažerem je klíčové pro úspěšné zavedení controllingové filozofie do podnikového řízení a plné využití možností, které controlling, v osobě controllera, může podniku přinést. Je však důležité si uvědomit, že i v případě, kdy je v podniku zřízen útvar controllingu, není controllingové řízení věcí samotného controllera, ale je věcí každého manažera, který se podílí na řízení podniku. Úspěšná implementace controllingu do podniku je závislá především na dvou faktorech. Prvním z nich jsou schopnosti a dovednosti controllera, s nimiž dokáže využít nástrojů, které controlling nabízí, a podporovat tak efektivní manažerské rozhodování. Druhým faktorem, který ovlivňuje úspěšnost zavedení controllingu do podnikového řízení, je přístup managementu k roli

⁵ Mezi základní manažerské funkce obvykle řadíme: plánování, organizování, vedení a komunikaci, management lidských zdrojů a kontrolování.

controllera a stanovení potřebných kompetencí, který controller pro výkon své práce potřebuje.

Klíčová slova

controller	manažerské účetnictví
controlling	nákladové účetnictví
informační základna	plánování
integrace systémů řízení	regulace (zpětná vazba)
kompetence	řízení (dopředná vazba)
koordinační funkce controllingu	

Odpovědi ke cvičením

Cvičení 1.

Controlling je nástroj řízení, který má za úkol podporovat management podniku při dosahování cílů a stanovené podnikové strategie. Základními činnostmi controllingu jsou plánování, provádění kontroly a zajištění informační základny pro potřeby rozhodování managementu. Klíčovým prvkem controllingu je koordinace všech činností, které jsou s řízením podniku spojeny, a podpora základních manažerských funkcí.

Cvičení 2.

Hlavní rozdíl je ve vymezení controllingu v rámci podnikových činností. Německý přístup ke controllingu spočívá v tom, že na rozdíl od angloamerického přístupu, je controlling považován za samostatnou disciplínu v rámci podnikové ekonomiky, která doplňuje podnikové řízení o nové funkce, jež vedou k lepšímu řízení podniku. Americké pojetí považuje za hlavní náplň controllingu, vedle plánování a organizování, vlastní filosofii manažerského řízení, tj. zajištění hlavních funkcí managementu.

Cvičení 3.

V malých podnicích bývají controllingová filozofie a nástroje controllingu převzaty jinými, již existujícími útvary a hlavní koordinační funkci zastřeší například vedení podnikových financí. Tato skutečnost je dána především tím, že v malých podnicích je komunikace mezi malým počtem řídicích pracovníků jednodušší než v podnicích velkých. Z tohoto důvodu ztrácí koordinační funkce controllera na významu a podnik musí zvážit výhody a nevýhody, které by zavedení samostatné pozice controllera podniku přineslo. V případě středních a velkých podniků je již potřebná určitá specializace a tak často dochází ke zřízení vlastního controllingového útvaru.

Cvičení 4.

Pokud chce podnik vytvořit controllingový útvar, který bude vykonávat předem stanovené controllingové úlohy, musí být od vedení podniku vybaven příslušnými kompetencemi. Mezi hlavní kompetence, potřebné pro výkon práce controllera v podniku, můžeme zařadit především integrační kompetence, koordinační kompetence, informační kompetence, poradenské kompetence, rozhodovací a nařizovací kompetence.

Úkoly

1. Co je charakteristické pro controllingovou filozofii?

- a) systémová komunikace mezi podnikovými útvary
- b) systémový přístup při vytváření manažerských informačních systémů
- c) detailní rozbor efektivnosti výrobního zařízení za uplynulé období
- d) aplikace controllingových nástrojů, metod a technik

2. Jaké jsou tři hlavní pilíře doplnění systému řízení pomocí controllingu?

- a) implementace controllingové filozofie (plánování – řízení – regulace)
- b) nastavení systému odměňování vedoucích pracovníků
- c) využití funkce controllingu v oblasti koordinace řízení a zajištění informací
- d) implementace nástrojů controllingu do podniku

3. Jaké jsou doporučené odborné dovednosti controllera?

- a) znalost ekonomických souvislostí
- b) detailní znalost daňových předpisů
- c) znalost controllingových nástrojů
- d) znalost informačních systémů podniku

4. Která tvrzení o vztahu mezi manažerem a controllerem platí?

- a) controller koordinuje proces plánování v podniku
- b) manažer koordinuje proces plánování v podniku
- c) controller informuje o odchylkách mezi skutečnými a plánovanými hodnotami
- d) manažer informuje o odchylkách mezi skutečnými a plánovanými hodnotami