Aktuální požadavky na profesní kompetenci controllerů v České republice[#]

*Libuše Šoljaková**

Úvod

Vzhledem k celé řadě vlivů, mezi nimiž hrají významnou roli zejména interdisciplinární charakter řízení podnikatelských subjektů, zdůraznění strategického horizontu jejich řízení, multidimenzionalita řízení, integrace všech podstatných aspektů cílevědomého ovládání podniku včetně vzájemného vztahu (ale i rozporu) uživatelské a zpracovatelské stránky informační podpory řízení a rozvoj informačních a komunikačních technologií, došlo ke změně postavení a obsahové náplni práce pracovníků v oblasti controllingu a manažerského účetnictví.

Kaplan (1998) uvádí, že rozvoj informačních technologií osvobodil tyto pracovníky od rutinních aspektů účetnictví, tráví méně času přípravou standardizovaných výkazů a více času analýzou a interpretací informací. Komunikují se všemi ostatními útvary v podniku, aktivně se podílejí na rozhodování. Obdobně dle Grandlunda a Lukky (1998) pracovníci controllingu již nepůsobí jako interní poskytovatelé služeb, ale naopak jako obchodní partneři, kteří jsou rovnoprávnými členy rozhodovacího týmu, mají autoritu a odpovědnost sdělovat ostatním pracovníkům, proč určitý typ informací či není relevantní pro rozhodování a očekává se od nich zlepšení kvality rozhodování.

Uvedené změny se samozřejmě projevují i ve změnách požadavků na profesní kompetence a schopnosti těchto odborníků. Dříve se hlavní zájem zaměřoval primárně na znalosti metod a nástrojů manažerského účetnictví, jejich implementaci a využití v rámci podnikových informačních systémů (označované též jako technical skills) a v menší míře na schopnosti obhajovat, interpretovat a prezentovat zjištěné výsledky, propojit informace manažerského účetnictví s informacemi z ostatních oblastí podnikové činnosti (označované též jako soft skills). V současné době se však naopak zdůrazňuje úloha tzv. soft skills pro kvalitní práci controllera. (Burns – Yazdifar, 2001; Yasin, 2005)

Cílem tohoto článku je charakterizovat pozici controllera včetně jeho zařazení do organizační struktury a dále zobecnit požadavky kladené na práci controllerů; na jejich znalosti, schopnosti a dovednosti.

Postavení controllera v podniku

Při vymezení požadavků na controllera je vhodné odlišit controllera jako profesi (povolání, druh činnosti), která vyžaduje odbornou kvalifikaci, znalosti a dovednosti a controllera jako konkrétní pozici v podniku, která je součástí organizačního uspořádání

[#] Článek je zpracován v rámci výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, institucionální podpora VŠE IP100040, a v rámci projektu IGA *Vliv změn podnikatelského prostředí na profesní kompetenci podnikových controllerů* č. F1/4/2012.

^{*} Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. – docentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <soljak@vse.cz>.

podniku. Je zřejmé, že požadavky na výkon konkrétní pozice v podniku záleží na řadě skutečností – velikosti, charakteru činnosti způsobu řízení. Jakékoliv zobecnění požadavků je pak velmi obtížné. Jiné požadavky jsou totiž kladeny na schopnosti:

- controllera, který je v pozici manažera útvaru controllingu čítajícího i desítky lidí,
- controllery – členy útvaru controllingu, kteří zodpovídají za různé dílčí úkoly,
- controllera v „menším“ podniku, který musí sám obsáhnout celou agendu a často může plnit i dílčí úkoly.

Samotné vymezení pozice a profese controllera není jednotné. Relativně odlišně je controller chápán v anglosaské oblasti a v německé oblasti. V anglosaské oblasti se historicky vytvořily v podnicích dvě klíčové funkce – controller a treasurer. Tyto pozice patří do širšího vrcholového vedení podniku. Controller a treasurer jsou zpravidla přímo podřízeni finančnímu řediteli (CFO, chief financial officer), který společně s výkonným ředitelem (CEO, chief executive officer) představují nejužší vedení podniku. Controller nebo též chief accounting officer (Deakin – Maher, 1991) je v tomto pojetí osoba zodpovědná za poskytování informací pro externí i interní uživatele; tzn. je zodpovědný za sestavení účetní závěrky a dalších externích výkazů, ale i za plnění daňových povinností. Interně je zodpovědný za poskytování informací managementu pro řízení (plánování, rozhodování a evaluaci) a za funkčnost vnitřního kontrolního systému. Hlavní úlohou controllera je zajistit věcnou správnost a transparentnost informací, aby byla zajištěna jejich nezávislost a nestrannost, a proto by controller neměl disponovat žádnou „výkonnou“ či rozhodovací mocí ve finanční či jiné oblasti podniku. Dříve do kompetence controllera často patřil i interní audit, ale vzhledem ke střetu zájmů a posílení významu a nezávislosti interního auditu se v současnosti preferuje zařazení interního auditu přímo pod statutární či dozorní orgány společnosti. Treasurer je osoba zodpovědná za finanční řízení, finanční toky podniku, zajištění dostatečné likvidity a zhodnocování finančních prostředků.

Obr. 1: Postavení controllera v anglosaské oblasti

Zdroj: Deakin – Maher (1991).

Uvedené vymezení controllera však není jediné, například podle Hansena (2005) je controller supervisor všech účetních oddělení, je členem vrcholového managementu a účastní se plánovacích, kontrolních a rozhodovacích aktivit a zodpovídá za plnění požadavků interních i externích uživatelů účetních informací.

Horngren (2000) jde ve vztahu controllera a managementu ještě dál a uvádí následující funkce controllera:

- zjišťování informací a následné poskytování spolehlivých výsledků všem úrovním managementu,
- upozorňování na příležitosti a hrozby, na které se manažeři mají zaměřit, a to nejen v oblasti řízení nákladů,
- řešení problémů – komparativní analýza prováděná za účelem identifikovat nejlepší alternativy ve vztahu k cílům podniku.

Je zřejmé, že toto pojetí controllera zdůrazňuje úlohu při podpoře řízení a jeho orientace na interní, nikoli externí uživatele.

Naproti tomu v německé oblasti (Eschenbach, 2004, Horváth, 2002, 2006) je controller chápán jako profese, která poskytuje informace pro řízení, controller využívá controllingové nástroje pro plánování a rozpočtování, pro porovnání rozpočtu se skutečností a vývoje očekávané skutečnosti. Jeho úkolem je zajistit transparentnost hospodářských výsledků pro všechny úrovně managementu od podnikových politik ke strategii, přes dlouhodobé plánování k dennodenním operacím. Úkolem controllera je zajistit, aby systémy, které navrhuje a spravuje, byly vhodné a adekvátní pro řízení a controlling. Jedná se zejména o stanovení cílů, rozhodování a vymezení odpovědnosti. Práce controllera však téměř nijak nesouvisí s požadavky externích uživatelů.

Tzv. mission statement, který zpracovala skupina International Group of Controlling (2010), která se snaží zobecnit postavení a funkce controllera v podniku, definuje roli controllera následovně:

- controller zajišťuje transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů a strategie, aby přispívaly k vyšší ekonomické efektivnosti,
- controller koordinuje dílčí úkoly a plány holistickým způsobem a organizuje systém výkazů tak, aby byl orientován na budoucnost a pokrýval podnik jako celek,
- controller moderuje a navrhuje proces stanovení cílů, plánování a řízení tak, aby každý subjekt, který rozhoduje, mohl jednat v souladu se stanovenými cíli,
- controller poskytuje všechny relevantní controllingové informace manažerům
- controller udržuje a rozvíjí controllingový systém,
- controller představuje interního konzultanta všem rozhodovacím úrovním řízení pro otázky plánování, výkonnosti a orientaci na cíle.

Zatímco v anglosaské oblasti je controller vymezován zejména vůči treasurerovi event. vůči jiným odborným pozicím, v německé oblasti je controller vymezován vůči řídicím pracovníkům. Řídicí pracovník řídí podnik a je zodpovědný za výsledek, controller má ekonomickou autoritu a je zodpovědný za transparentnost výsledků. Vzájemnou kooperaci manažera a controllera se realizuje controlling. Controlling tedy není to, co dělá controller, ale výsledek vzájemného působení controllera a manažera, jak znázorňuje Obr. 2.

Obr. 2: Vztah manažera a controllera

Zdroj: International Group of Controlling (2010).

Při vymezení pozice a profese controllera v německém pojetí zcela chybí jeho vztah k účetnictví (finančnímu) a „účetním“. Tato skutečnost je dána historickým vývojem, kdy v kontinentální Evropě bylo dlouhou dobu účetnictví silně regulováno státem a ovlivňováno jeho fiskálními zájmy. Finanční (hlavní) účetní zodpovídá za finanční účetnictví – informace pro externí uživatele a často se jeho hlavní pozornost soustředí na zpracovatelskou část (bookkeeping). Controller informace zpracované finančním účetním transformuje do podoby vhodné pro řízení a řídicí pracovníky. Dále mohou samostatně existovat pozice/útvary daní a financí (treasurer) a vše je zastřešeno finančním ředitelem. Toto uspořádání, které je v České republice velmi časté, má řadu úskalí, mezi nejdůležitější patří:

- finanční ředitel je zodpovědný za objektivnost informací (účetnictví, controlling) a zároveň za finanční výsledky (treasurer), což vede k tomu, že prosazuje takové metody a postupy vykazování informací, které ukazují jemu vyhovující výsledky, odměna finančního ředitele jako člena vrcholového managementu je často ve velké míře závislá na celkových výsledcích podniku, což je v rozporu s objektivitou informací
- zpracovatelská část účetnictví je v kompetenci hlavního účetního, který prosazuje zejména soulad s pravidly pro externí uživatele event. daněmi, ale už ne vždy dostatečně respektuje požadavky controllera na informace.

Obr. 3: Postavení controllera v německé oblasti

Zdroj: vlastní zjišťování.

Z rozdílného postavení controllera jednoznačně vyplývá, že nároky na profesní kompetence controllera jsou závislé na jeho postavení v podniku a zejména váha odborných znalostí (technical skills) a komunikačních schopností (soft skills) se může v závislosti na jeho postavení významně lišit. Má-li controller dle anglosaského modelu zodpovědnost i za poskytování informací externím uživatelům, sestavení účetní závěrky a výroční zprávy, sestavení daňových přiznání, musí nutně mít daleko širší a hlubší odborné znalosti, než controller dle německého modelu, kdy je zodpovědný za komunikaci účetních informací vůči managementu.

Význam komunikačních a prezentačních schopností na pozici controllera, který se v současnosti zdůrazňuje, však není nijak nový. Již v roce 1954 Welsch (1954) zdůrazňuje, že controller musí být „super-salesman“, musí být schopen se kontinuálně nejen vzdělávat, ale také prodávat nehmotná „aktiva“, která může nabídnout. Uvádí, že controlleři jsou schopni předkládat perfektní manažerské výkazy, ale jejich základním problémem je, že je neumějí „prodat“. Welsch doslova uvádí, „pokud controller neumí prodat to, co nabízí, bude se jeho činnost orientovat pouze na zaznamenávání dat. Přitom controller musí být schopen výsledky

své práce poskytovat všem úrovním managementu, od těch nejnižších úrovní až po vrcholový management a musí pamatovat na to, že lidé jsou důležitější než čísla.

Postavení controllera dle empirického výzkumu v České republice

Empirický výzkum zaměřující se na postavení a profesní kompetence controllera proběhl na základě dotazníkového šetření 28 odborníků v oblasti managementu, controllingu, finančního a manažerského účetnictví. Jednalo se o pilotní část rozsáhlejšího projektu, který bude následovat. Jednotliví odborníci vyjadřovali svůj souhlasný či nesouhlasný postoj k jednotlivým bodům dotazníků ve škále 1 (jasný nesouhlas) až 5 (jasný souhlas).

Základním cílem dotazníku bylo zjistit názor na postavení controllera v organizační struktuře, na oblasti, za které by měl controller nést odpovědnost, jeho funkce a náplň práce.

Z hlediska postavení v organizační struktuře výzkum nepřinesl jednoznačný závěr v otázkách, komu by měl být controller podřízen, jaký je jeho vztah k útvarům účetnictví, daně apod. Příčinou může být problematické zobecnění tohoto tématu a dále především i prolínání dvou výše uvedených přístupů anglosaského a německého v tuzemských podmínkách.

Odpovědnost controllera

Výsledky dotazníku v otázce odpovědnosti controllera jsou uvedeny v tabulce 1 – Odpovědnost controllera. Dle jednotlivých respondentů patří do odpovědnosti controllera velmi silně věcná správnost dat zpracovávaných do podoby informací využívaných v řízení z pozice managementu, obsahová kvalita, dostupnost a transparentnost informací pro podnikový management. Naopak bylo potvrzeno, že controller nenese odpovědnost za dosažené finanční výsledky podniku.

Tab. 1: Odpovědnost controllera

Odpovědnost	Průměr	Modus
Věcná správnost dat zpracovávaných do podoby informací využívaných v řízení z pozice managementu	3,92	5
Obsahová kvalita informací pro podnikový management	4,46	5
Dostupnost informací pro podnikový management	4,13	5
Transparentnost informací pro podnikový management	4,54	5
Dosažené finanční výsledky	2,00	1

Zdroj: vlastní výpočty.

Funkce controllera

Dotazník se dále zaměřil na funkce, které by měl controller v podniku mít. Výsledky obsahuje tabulka č. 2 – Funkce controllera v podniku. Z výsledků empirického výzkumu je zřejmé, že se respondenti shodují, že controller by měl působit

- jako koordinátor prací spojených s formulací cílů podniku a prostředků jejich dosažení
- jako odborník připravující pro management varianty budoucích řešení

- jako metodik, který odpovídá za zpracování koncepce, přípravu a dodržování podnikových směrnic zejména v oblasti kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen a účetnictví o vnitropodnikové struktuře
- jako oborník usnadňující a podporující komunikaci mezi útvary ve všech oblastech podnikového řízení, které vyžadují koordinaci a zároveň má za úkol komunikovat dosažené výsledky na příslušné řídicí úrovni, komentovat, vysvětlovat a interpretovat výsledky řídicím pracovníkům
- a konečně, měl by podílet na zpracování pravidel ekonomického řízení podniku včetně systému odměňování.

Relativně menší shoda panuje v názoru, zda by controller měl působit jako tvůrce informačního systému nebo jeho částí. Naopak jednoznačně se potvrdilo, že controller by neměl mít pravomoc ovlivňovat alokaci zdrojů (rozhodovat o objemu a struktuře výkonů, finalitě činností, rozvoji zákaznických, teritoriálních či distribučních kanálů apod.).

Tab. 2: Funkce controllera

Funkce	Průměr	Modus
Koordinace prací spojených s formulací cílů podniku a prostředků jejich dosažení	4,29	5
Příprava varianty budoucích řešení pro management	4,21	5
Tvůrce informačního systému nebo jeho částí	3,67	4
Metodik, který odpovídá za zpracování koncepce, přípravu a dodržování podnikových směrnic zej. v oblasti kalkulací, rozpočtů, vnitropodnikových cen a účetnictví o vnitropodnikové struktuře	3,91	5
Komunikace dosažených výsledků na příslušných řídicích úrovních	4,33	5
Prezentace, vysvětlování a interpretace výsledků řídicím pracovníkům	4,54	5
Podpora komunikace mezi útvary ve všech oblastech podnikového řízení, které vyžadují koordinaci	3,54	5
Rozhodování o alokaci zdrojů (rozhodovat o objemu a struktuře výkonů, finalitě činností, rozvoji zákaznických, teritoriálních či distribučních kanálů apod.)	1,79	1
Zpracování pravidel ekonomického řízení podniku včetně systému odměňování	3,42	4

Zdroj: vlastní výpočty.

Obsahová náplň práce controllera

Z pohledu obsahové náplně práce controllera výzkum potvrdil jednoznačně jeho roli při plánování a rozpočtování a to na strategické, taktické, operativní úrovni, včetně zpracování předpokládaných a očekávaných výsledků a dále orientaci controllera na podnikatelské činitele a fázi (výroby, zásobování, logistiky, prodeje, výzkumu a vývoje, lidských zdrojů). Překvapivě velmi mírně menší shoda je při podílu controllera na tvorbě systému manažerského účetnictví, resp. měření výkonnosti (včetně souvisejícího výkaznictví). V menší míře respondenti souhlasí s dalšími aktivitami controllera jako je tvorba systému projektového řízení, řízení a identifikace rizik, tvorba a rozvíjení organizačních struktur.

Tab. 3: Obsahová náplň práce controllera

Obsahová náplň	Průměr	Modus
Strategické plánování a rozpočtování	4,29	5
Taktické plánování a rozpočtování	4,21	5
Operativní plánování a rozpočtování	4,04	5
Zpracování předpokladů/očekávání (forecasts)	4,29	5
Na tvorbě systému manažerského účetnictví, resp. měření výkonnosti (včetně souvisejícího výkaznictví)	4,00	4
Systému projektového řízení	3,54	3
Řízení rizik	3,33	3
Controlling podnikatelských činitelů a fází (výroby, zásobování, logistiky, prodeje, výzkumu a vývoje, lidských zdrojů)	4,17	5
Finanční a jiné analýzy a interní poradenství	4,33	5
Tvorba a rozvíjení organizačních struktur a souvisejících činností	2,88	3

Zdroj: vlastní výpočty.

Závěry a shrnutí

Změny v podnikatelském prostředí se promítly i do postavení a profesních kompetencí controllerů. Požadavky na controllery jsou však závislé na jejich konkrétním postavení v podniku a na roli, která se od nich v rámci podnikové hierarchie očekává. Existují dva odlišné pohledy na činnost controllera – anglosaský a německý. V anglosaském modelu je controller zodpovědný za informační zajištění externích i interních uživatelů, zatímco v německém modelu je zodpovědný za komunikaci účetních a jiných informací vůči managementu.

Dlouhodobě se v literatuře i praxi zdůrazňují požadavky na význam komunikačních a prezentačních schopností controllerů, které jsou považovány za stejně důležité jako odborné profesní znalosti účetních postupů, metod a nástrojů.

Empirický výzkum provedený v České republice potvrdil, že controller by měl zodpovídat za transparentnost, kvalitu, věcnou správnost a dostupnost informací pro podnikový management a nikoli za dosažené finanční výsledky. Odpovědnost controllera za dosažené finanční výsledky by evidentně způsobila střed zájmů mezi objektivností informací na straně jedné a snahou naplnit finanční cíle podniku na straně druhé. Kromě toho by controller neměl mít pravomoc a odpovědnost rozhodovat o alokaci podnikových zdrojů, ale naopak by se měl podílet na koordinaci, komunikaci a prezentaci výsledků spojených s informační podporou managementu.

Literatura

- [1] Burns, J. – Yazdifar, H. (2001): *Trick or treats?* Financial Management, 2001, roč. 30, č. 1, s. 33-35.
- [2] Deakin, E. B. – Maher, M. (1991): *Cost Accounting*. Homewood, 1991.
- [3] Eschenbach, R. (2004): *Controlling*. Praha, ASPI, 2004.

- [4] Grandlund, M. – Lukka, K. (1998): *Towards Increasing Business Orientation: Finnish Management Accountants in a Changing Cultural Context*. Management Accounting Research, 1998, roč. 9, č. 2, s. 185-211.
- [5] Hansen, D. R. – Mowen, M. M. (2005): *Management Accounting*. Nashville, South-Western College. 2005.
- [6] Horngren, C. – Bhinami, A. – Foster, G. – Datar, S. M. (2000): *Management and Cost Accounting*. Englewood Cliffs, Prentice Hall, 2000.
- [7] Horváth, P. (2002): *Controlling*. München, Verlag Franz Vahlen, 2002.
- [8] Horváth, P. (2006): *Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem*. München, DTV Verlag Valen Beck, 2006.
- [9] International Group of Controlling (2010): *Controller-Wörterbuch*. Stuttgart, Schäffer-Poeschle Verlag für Wirtschaft Steuern Recht, 2010.
- [10] Kaplan, R. – Cooper, R. (1998): *Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston, Harvard Business School Press, 1998.
- [11] Welsch, G. A. (1954): *The Controller's Function in Top-level Management*. Journal of Accountancy, 1954, roč. 98, č. 1, s. 66-91.
- [12] Yasin, M. M. – Bayes, P. E. – Czuchry, A. J. (2005): *Changing Role of Accounting in Supporting the Quality and Customers Goals of Organizations: An Open System Perspectives*. International Journal of Management, 2005, roč. 22, č. 3, s. 322-331.

Aktuální požadavky na profesní kompetenci controllerů v České republice

Libuše Šoljaková

ABSTRAKT

V souvislosti se změnami v podnikatelském prostředí se mění i požadavky na profesní kompetence controllerů. Článek shrnuje základní závěry pilotního projektu empirického výzkumu provedeného v České republice, který se zaměřoval na postavení controllera v organizační struktuře, na oblasti, za které by měl controller nést odpovědnost, jeho funkce a náplň práce.

Klíčová slova: Controller; Management; Účetnictví; Controlling.

Current requirements on professional competences of controllers in the Czech Republic

ABSTRACT

Relating to changes in global business environment the requirements on professional competences of controller were changed. This paper summarized the main conclusions of empirical research in Czech Republic. The research focuses on position of controller in organization structure, responsibility, functions and activities of controllers.

Key words: Controller; Management; Accounting; Controlling.

JEL classification: M41.