

VLIV ZMĚN TRŽNÍHO PROSTŘEDÍ NA OBSAH A POSTAVENÍ CONTROLLINGU¹

Influence of changes the market economy on the content and the position of controlling

Jana Fibírová

Současné ekonomické podmínky, charakteristické poklesem a stagnací poptávky na trhu, prověřují kvalitu řízení v podniku, připravenost managementu nepříznivou situaci řešit.

Cílem příspěvku je charakterizovat měnící se požadavky řídicích pracovníků na controllingové informace v moderním tržním prostředí, jejich porovnání s „tradičním“ pojetím, včetně posouzení předpokladů pro naplnění požadovaných kompetencí controllera vyplývajících z jeho postavení v organizační struktuře podniku.

Controllingové informace, ve významně rychleji se měnícím prostředí než tomu bylo v minulosti, by především měly managementu šetřit čas pro rozhodování a snižovat míru překvapení. Přitom je nezbytné zdůraznit zejména to, že:

- controllingové informace by měly vycházet ze strategie a procesního modelu společnosti. Firemní procesy by měly být chápány v souvislostech věcného a hodnotového řízení, ve vzájemném kontextu. Controlling by měl být partnerem nejen vrcholového managementu, ale i výkonných manažerů;
- většina poskytovaných informací by se měla zaměřit do budoucna: co se asi stane, kdy se to stane, s jakou pravděpodobností by se to mohlo stát, co je možno dělat teď a co až to nastane;
- pro řízení blízké budoucnosti je potřebné vývoj neustále aktualizovat pomocí klouzavého plánování (tzv. rolling forecast). Roční plán je důležitý, ale je potřebné ho stále zpřesňovat, a to vždy pro stanovené konkrétní období (např. tři měsíce) a na požadované úrovni detailu;
- controller by měl umět vybrat z dostupných informací ty důležité, a to s respektováním příčinných souvislostí vývoje, a jejich ovlivnitelnosti. Přitom „nadčasovým“ filtrem controllingových informací je strategie společnosti, kterou by měl controller do detailu znát.

Kritika tradičních přístupů

Z pohledu těchto požadavků jsou proto „tradiční“ controllingové informace kritizovány zejména z následujících důvodů:

- orientují se především na taktické a operativní řízení. To se projevuje tím, že controlling ve své tradiční podstatě je založen na stanovení hodnotových úkolů většinou na operativní a taktické úrovni, sledování jejich plnění a následném vyhodnocení. Tento koloběh podporuje jednání, jejichž primárním cílem je splnění operativních a taktických úkolů

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040

a nikoli pohotové reakce na zmeny a vývoj v podnikateľskom prostredí, ktoré môžu zásadným spôsobom ovplyvniť strategický rozvoj podniku;

- controllingové informácie sa primárne zamerávajú na hodnotové riadenie bez dostatočnej miery propojenia na naturálne a kvalitatívne charakteristiky. Tradičná väzba hodnotových informácií na vecný priebeh činnosti (vyjadrovaný zpravidla objemom a štruktúrou produktov) už nestačuje. Veľmi často chýba propojenie informácií controllingu s ďalšími kvalitatívnymi charakteristikami – pozícia na trhu, spokojnosť zákazníkov a zamestnancov, kvalita produktov. Tieto informácie sú zisťované a vyhodnocované často samostatne bez jasne daných pravidiel pre ich zber a spracovanie a bez väzby na hodnotové informácie controllingu. To samozrejme môže viesť k nižšej miere spoľahlivosti a objektívnosti informácií a zrejme k ich vzájomnej nekonzistencii;
- controlling kladie hlavný dôraz na príčiny a zodpovednosť za dosiahnuté výsledky a nikoli na faktory ovplyvňujúce dlhodobý rozvoj. Controlling dôkladne analyzuje dosahované výsledky vo sledovanom období podľa jednotlivých produktov (jak jednotlivé produkty prispievajú k zisku) a podľa zodpovednosti (kto je za výsledky zodpovedný). Chýba však informácie o prínosu k naplňovaniu strategických cieľov, zohľadnenie ďalších, už zmienených faktorov – kvalita výkonov, spokojnosť zákazníkov, pozícia na trhu, spokojnosť zamestnancov atď.
- controlling neposkytuje komparatívne informácie vo vzťahu k externému prostrediu, manažerské účtovníctvo väčšinu informácií poskytuje vo vzťahu k podniku samotnému, analyzuje náklady a ceny produktov, ich vývoj v čase, srovnávanie skutočnosti a predem stanovené výšky za konkrétny podnik, ale už nikoli ich vývoj vo vzťahu k externému prostrediu a konkurencii. Externé informácie existujú často samostatne a obdobne ako kvalitatívne charakteristiky nie sú propojené so systémom controllingových informácií.

Rozšírenie informácií controllingu o informácie z externého prostredia

Jedným z prvých požadavkov, ktorý prekračuje hranice tradičného controllingu (manažerského účtovníctva), je okrem informácií o hospodárení samotného podniku poskytnúť i informácie o vývoji jeho výkonnosti voči externému prostrediu a konkurencii. To predpokladá zisťovať a odhadovať informácie o nákladoch, prodejních cenách, objemoch výkonov konkurencie, snažiť sa určiť v akej fázi ekonomického životného cyklu sa výkony konkurencie nachádzajú, stanoviť aká je pozícia podniku a podobne.

Otázka zisťovania týchto informácií je relatívne zložitá a kladie nové nároky na kvalifikáciu a prácu v oblasti controllingu (manažerského účtovníctva). Rada informácií je zisťovateľná z verejne publikovaných zdrojov, analýz, článkov, propagačných materiálov atď., radu informácií lze na základe týchto informácií odhadnúť. Nelze opomenúť ani rôzne snahy a možnosti proniknúť k citlivým interným informáciám konkurencie. Prítom nie je nezbytné znáť absolútne a presné informácie týkajúce sa konkurencie, ale zpravidla stačí vzájomné relácie podniku voči konkurencii, čož predpokladá štruktúrovať náklady na výkony event. činnosti takovým spôsobom, ktorý umožní následne odhadovať, či náklady konkurencie sú približne srovnateľné, vyššie či nižšie na základe geografického umiestnenia, technologického vybavenia, strojového parku, nakupovaných zdrojov atď.

Spoľahlivé zajišenie týchto požadavkov vyžaduje, aby sa zisťovanie, spracovanie a prezentácia informácií o externom prostrediu stalo súčasťou informačného systému a aby tieto informácie spĺňovali určité kvalitatívne požiadavky ako je konzistencia, spoľahlivosť, srovnateľnosť apod.

Postavení controllera v organizační struktuře podniku

Pro vytváření konkrétní podoby fungování systému controllingových informací, vztahu informací finančního a manažerského účetnictví, je klíčové vymezení pravomocí controllera v podniku, jeho zařazení v organizační struktuře.

Funkce controllera by měla v podniku zajistit provázanost či naopak izolovanost účetních informací za podnik jako celek (vykazovaných navenek externím uživatelům v účetních výkazech) a informací pro hodnotové řízení podniku a jeho vnitropodnikových struktur (útvárů, výkonů, procesů). Významné v této souvislosti je na straně jedné respektování důležitosti výkonných pravomocí finančního řízení podniku, zodpovědnosti za zveřejňované informace finančního účetnictví v souladu se stanovenými pravidly (IFRS, US GAAP, národní účetní legislativy), zodpovědnosti za plnění zákonem stanovené daňové povinnosti; na straně druhé respektování důležitosti a zodpovědnosti za vytvoření relativně nezávislého systému účetních informací pro řízení podniku, pro řízení procesu tvorby výkonů.

Z praxe jsou známy v podstatě dvě modelové, koncepčně odlišné podoby zařazení controllera v organizační struktuře podniku. První je charakteristická pro angloamerické chápání informační podpory řízení, pravomoci controllera jsou relativně rozsáhlé. Controller zastřešuje vzájemné vztahy manažerského, finančního a daňového účetnictví, což umožňuje vytvořit systém účetních informací, který chápe požadavky rozdílných uživatelů jako rovnocenné. Systém účetnictví je budován jako celek, se třemi odlišnými subsystemy.

Naopak v kontinentálním ekonomickém prostředí je controller svým postavením v organizační struktuře podniku vybaven nižšími pravomocemi. Jeho postavení je na stejné úrovni jako pracovníka zodpovědného za vedení finančního účetnictví (hlavního účetního), a vedoucího pracovníka zodpovědného za daňovou problematiku. Vzhledem k tomu, že obsah vykazovaných informací finančního účetnictví externím uživatelům musí splňovat stanovená pravidla účetní regulace (ať již dle IFRS nebo US GAAP či národní legislativy), dostává se finanční účetnictví ve vztahu ke controllingu (manažerskému účetnictví) do zvýhodněného postavení. Důležitost finančního účetnictví se násobí kontrolními mechanismy správnosti těchto informací, ať již v souvislosti s ověřením externím auditorem, či dokonce daňovou kontrolou. Výsledkem takovéto situace bývá skutečnost, že je pro controllera v podniku velmi obtížné prosadit pro řízení účetní informace, které se svým pojetím liší od informací ve finančním účetnictví. Přitom základní vlastnosti informací finančního účetnictví, jako je úplnost, průkaznost a spolehlivost, jsou odlišné od požadavků managementu na controllingové informace – cílený výběr, rychlost, variantnost a interpretace.

Controller by měl být rovnocenným partnerem řídicích pracovníků, i když nemá pravomoc rozhodovat o konkrétních záměrech budoucího vývoje útvarů a podniku. Měl by být v pozici nezávislosti, tj. neměl by mít vnitřní motivaci prezentovat úspěch, či zakrývat neúspěch konkrétních rozhodnutí prostřednictvím předkládaných informací. Měl by zajišťovat interpretaci hodnotových informací pro řídicí pracovníky, zajistit poradenství v této oblasti (zejména vysvětlovat obsah používaných pojmů, jejich vzájemné vztahy, podrobnější členění, atd.). Rozhodovací pravomoc manažerského účetního (controllera) spočívá ve vymezení obsahu a pojetí základních hodnotových kategorií (pojetí nákladů, výnosů, zisku, příjmů, výdajů, aktiv a závazků), ve volbě kritérií podrobnosti jejich členění, zajištění vnitřní provázanosti a koordinovanosti tohoto členění v konkrétních útvarech a za podnik jako celek.

V podnicích s moderním řízením se v současné době považuje za jako nejvhodnější koncept pro postavení controllera tzv. "Finance Business Partnering". Každé funkční oddělení ve společnosti má přiděleno svého partnera z oddělení controllingu. Tento pracovník je podrobně zasvěcen do problematiky daného oddělení a jako jeho partner se spolu s managementem oddělení aktivně podílí na tvorbě jeho dílčí strategie a strategických iniciativ, aktualizace

plánů, výhledů a aktuálních rizik a spoluvytváří systém na podporu rozhodování na míru šitý danému oddělení. Kromě partnerů v jednotlivých odděleních by měl v rámci controllingu existovat tým informačních odborníků rozvíjejících jednotný informační systém na podporu manažerského rozhodování.

Abstrakt

Požadavky řídicích pracovníků na controllingové informace v podmínkách rychle se měnícího a nejistého tržního prostředí. Porovnání s „tradičním“ pojetím a vymezením obsahu controllingových informací. Rozdíly v rozsahu pravomocí controllera v angloamerickém a kontinentálním pojetí. Zařazení controllera v organizační struktuře podniku. Koncept tzv. „Finance Business Partnering“.

Klíčové slová: změny tržního prostředí, controlling, angloamerické pojetí, kontinentální pojetí, koncept „Finance Business Partnering“

Summary

Requirements of managers on the controlling information under conditions fast changing and uncertain market economy. The comparison with the “traditional” understanding and specifying of content of controlling information. The differences of the controller’s competences between the Anglo - American and continental conception. The position of controllers in the company’s organisational structure. Concept of so-called “Finance Business Partnering“.

Key words: fast changing market economy, Anglo-American conception, continental conception, Finance Business Partnering

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatura

- [1] DRURY, C.: *Management and Cost Accounting*, 6th edition, Canale: Thomson Learning, 2006. 589 s. ISBN 1-84480-3491
- [2] FIBÍROVÁ J., ŠOLJAKOVÁ L., WAGNER J., *Nákladové a manažerské účetnictví*, Praha:ASPI a.s., 391 s. 2011. ISBN 978-80-7357-712-4
- [3] KRÁL B. a kol., *Manažerské účetnictví*. 3. doplněné a aktualizované vydání, Praha: Management Press a.s., 2010. 660 s. ISBN 80-7261-141-0
- [4] ŠOLJAKOVÁ L., FIBÍROVÁ J. *Reporting*, 3. rozšířené a aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2010, 221 s. ISBN 978-80-247-2759-2
- [5] WAGNER, J.: *Měření výkonnosti. Jak měřit, vyhodnocovat a využívat informace o podnikové výkonnosti*. Praha, Grada, 2009, 245 s. ISBN 978-80-247-2924-4
- [6] <http://www.arcusc.com/> (Benchmarking Best Practice in Finance Business Partnering. How Finance Can Add More Value to Your Business)
- [7] <http://www.bbrtna.org> (Beyond Budgeting Table)

Kontakt

Jana Fibírová, prof., Ing., CSc., Katedra manažerského účetnictví, FFÚ VŠE v Praze, nám. Winstona Churchilla 4, 130 67 Praha 1, tel.: +420 224 095 150 (+420 606 478 806, fibirova@vse.cz)