

## QUO VADIS CONTROLLING?

### Metodická bohatost dnešního managementu

Posledních 30 let byl management obohacen o četné metody, směry a iniciativy. Je to známka **pokroku, ale má to i stinné stránky:**

#### → Přemíra metod způsobuje

- redundance i chaos v metodách,
- ztěžuje jejich pochopení a osvojení,
- u manažerů vyvolává nejistoty i frustrace, funkční zmatky
- namísto zjednodušování přispívá k dalšímu růstu jeho složitosti, metodologické a instrumentální diversifikaci a v neposlední řadě i nákladovosti.
- svým způsobem rozměňuje celistvost a utilitaritu řídicího působení a výkonnosti řízení
- existuje i trh metod a systémů, na kterém probíhá soutěživost a konkurence, kdy tvůrci i distributoři metod svádí boj o zákazníka, nežádka i nadsazenými přísliby.

### Hybné síly pohybu v managementu

Teorie i praxe managementu vždy reagovaly na aktuální hospodářské problémy doby.

- V poválečné období se proto pozornost z výroby přesunula na prodej, obchod, kvalitu, prognózy, strategie, marketing, rizika, procesy.
- V dnešní mainstreamové ekonomice se superiorita přisuzuje komercializaci, s výsadní prioritou zákazníka, jeho potřebami, očekáváními, spokojeností, a v poslední době též zážitky z nákupu a užití produktu a služeb. Konsumerizace je nosný a nevyhnutelný trend doby.
- Dnešní pohyb v managementu je silně ovlivňován i ofenzivním a masovým průnikem informačních a komunikačních technologií do procesů řízení. Ukazuje se, že tento proud silným systémotvorným proudem i do budoucna.

Uvedený jevy ovlivňují i současný pohyb controllingu, obdobně jako jiné metody.

- I controlling se nadále rozrůstá co do svého funkčního spektra i aplikačního pole s typickými klady, slabinami až náznaky fetiše
- Narůstá jeho administrativa, a jsou i náznaky vzdalování se od jeho původního určení
- Volá se po systematizaci, zjednodušování, ale i celkové kultivaci controllingu i dalších manažerských metod.
- Znovu se objevuje význam a potřeba „sensus communis“, obzvláště směrem k malým a středním podnikům.

Tento příspěvek aspiruje o širší systémový náhled na controlling, zejména z pozic vrcholového managementu.

## Ke genezi controllingu

- Po zdokonalování pracovně technologických úkolů průmyslová praxe v rámci tzv. vědeckého řízení (scientific management) rozpoznala systémové souvislosti a nutnost myšlenkových posunů.
- Již Taylor svoje poznání orientoval k systémovosti, když prosazoval řízení jako vědu, a ne empirická pravidla, když akcentoval soulad a ne rozpor, když preferoval součinnost a ne individualismus. Prosazoval také maximální a ne omezený výkon, zdokonalení všech pracovníků, ne jednotlivce. Tzv. **vědecké řízení** vyčerpalo svůj potenciál, a že další prosperita podnikání začala být závislá na hodnotových procesech. Akcent v řízení se posunul z dílen do vyšších úrovní firemní hierarchie, a současně posílilo využívání hodnotových a účetních informací, a zejména sílilo bilanční a rozpočtové nahlížení na prostředky i jejich zdroje.
- Vedle účetnictví se tak postupně krystalizovalo **manažerské účetnictví**, orientující se na přesnější plánování **výkonů a nákladů** i jejich **manažerské vyhodnocování**. Informační jevy se postupně přibližovaly řídicím potřebám. Vyžádalo to i přesnější poměřování reality s žádoucími stavy, kvalitnější signalizaci a nutnost korekčního (regulačního) zasahování do procesů v reálném čase, což vykrystalizovalo v controlling.
- Controlling ani vzhledem ke své hodnotné minulosti, a pestré metodické variabilitě, **nemá dodnes přesnou a jednoznačnou určenost**. Volnost je patrná v jeho obsahu, metodologii, i vazbách k hraničním či blízkým disciplínám.
- Lze se setkat se zásadnějšími koncepty, které jej přijatelně vymezují i z hlediska manažerského systémového nadhledu. Horváth<sup>1</sup> již na počátku devadesátých let širěji definoval, že „**Controlling je koncepce řízení zaměřená na výsledek, která překračuje hranice funkcí a koordinuje plánování, kontrolu a informační toky**“.
- V historickém proudu lze rozpoznat různé akcenty. V počátečních vývojových etapách se controllingu prisuzovala:
  - a) **registračně – evidenční funkce**, čímž plnil pasivní, nejspíše zpravodajskou, signalizační, oznamovací úlohu
  - b) v pozdějších etapách se již zaměřil na **kontrolu, verifikaci a signalizaci míry hospodárnosti a nehospodárnosti**,
  - c) tato úloha posléze vyústila **k monitorizaci a navigaci důležitých podnikových dějů** a přebírala na sebe funkci zvláštní zpětné vazby a začala plnit aktivní úlohu.

---

<sup>1</sup> HORVÁTH P., *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004 [přeložil Hilar Babůrek], 288 s. ISBN 80-7259-002-2, s. 5.

## Nadsazená – bezbřehá utilita controllingu

Odborné prameny přisuzují controllingu značně široké a různorodé spektrum užitečnosti a působnosti. Orientační přehled si lze udělat z níže uvedeného výčtu

- Controlling se pokládá za moderní přístup k řízení organizace, za prostředek aktivního a systémového, do budoucna zaměřeného koncepčního přístupu k řízení.
- Controllingu se přisuzuje orientace na cíletvorbu, prosazování a zajišťování vůle vedoucích.
- Hovoří se o controllingové koncepci podniku a také, že controlling pomáhá odpovědným osobám usměrňovat chod podniku. Nezřídka se controlling považuje za systém moderního řízení podniku orientovaného na budoucnost, ale také se soudí, že controlling je navigátorem firmy a plní integrující úlohu.
- Controllingu se přisuzují úlohy: plánování, rozhodování, koordinování, motivování, informování, kontrolování, ale také funkce zjišťovací a dokumentační, včetně funkce kontrolní a reportingu.
- Controlling se prezentuje i jako kontrolní mechanismus pro potřeby integrovaného – administrativního a finančního řízení.
- Nezřídka je controlling považován za základ tzv. řízení pomocí odchylek od plánu. Jiné směry uvádí, že podstatou controllingu je porovnání skutečně dosažených výsledků s plánem<sup>2</sup>, vyhledávání a následné řešení odchylek, že controlling poskytuje manažerům informace a pomáhá vedení, že controlling je zvláštním informačním systémem, resp. podsystémem firmy a další definice.
- Přisuzuje se controllingu, že plní signalizační úlohu, inovační funkci, že je odpovědný za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů, že je podmožinou manažerského účetnictví<sup>3</sup>, že koordinuje jednotlivé cíle a plány, že organizuje systémy výkaznictví, že controlling je podniková konkurenční výhoda, je postupem (procesem) spojujícím jednotlivé oblasti a funkce podnikového řízení v plně související celek, že plní pasivní a aktivní úlohu.

Výčet není vyčerpávající ani autorsky doložený, jedná se o ilustrativní výčet. Eufemisticky souzeno se vnucuje představa, jako by controlling byl „prvopočátkem“ a „koncem“ všeho, co se v managementu děje, a že kromě něj nic jiného neexistuje!

---

<sup>2</sup> HAVLÍČEK K., Management & controlling: malé a střední firmy. Praha: VŠFS 2011, 210 s. ISBN 978-80-7408-056-2

<sup>3</sup> Česko-anglický (anglicko-český) slovník controllingu. 120 nejdůležitějších termínů pro controllera. Praha: Management Press 2003, 396 s. ISBN 978-80-7261-085-3

## Funkční rozptyl a věcný záběr controllingu

Funkční pestrost controllingu inspiruje k pokusu o členící hlediska:

- Z hlediska časového dosahu (spojitosti, časové linie) se nejčastěji hovoří o operativním, taktickém a strategickém controllingu.
- Z věcného (obsahového) hlediska se rozlišuje controlling finanční, nákladový, pracovního kapitálu, zásob, pohledávek, průběžné likvidity, nákupních činností, projektový, logistický, znalostní, inovační, investiční, organizační, personální a další.
- Z hlediska vztahu k okolí lze rozlišit controlling orientující se na vnitřní situaci podniku, vnější vztahy (věřitelé, konkurence ap.)
- Z mocenského hlediska lze rozlišit statutární a výkonný controlling. Lze se setkat i s integračním controllingem.
- Z organizačního hlediska lze hovořit o vnitřním firemním controllingu, controllingu organizačních jednotek, celého podniku či skupiny podniků.
- Z hlediska funkční spojitosti s jinými obory lze hovořit o stupních controllingu:
  - stupeň je spojován s funkcí účetnictví,
  - stupeň se orientuje na náklady, jejich výkyvy a návrhy na změny
  - stupeň se orientuje na plánování, kontrolu a informační systém.”
- Z hlediska věcné podstaty se hovoří o controllingu<sup>4</sup> naturálním (souvisí bezprostředně s řízením věcné stránky podnikatelských procesů, zásobování, výroba, odbyt...), a controllingu finančním a nákladovém
- Z hlediska zacílení a podpory firemních procesů lze hovořit o tom, že cílem controllingu je napomáhat řízení zisku<sup>5</sup>, minimalizaci, či optimalizaci nákladů apod.

Členící možnosti jsou aktuální a bohaté i ve vazbě na podnikové controllingové aplikace. V některých podnicích (větších i menších) se lze s controllingem setkat i v rámci „řízených dokumentů“, nebo v souvislosti se směrnicí, či metodou řízení, kde se controllingu přisuzuje<sup>6</sup>: **funkce plánovací** [ve smyslu koordinační a poradenské], **funkce zjišťovací**, dokumentační a kontrolní, a reporting [výkaznictví].

---

<sup>4</sup> [www.cafin.cz](http://www.cafin.cz) (Firma CAFINews)

<sup>5</sup> BARAN D., Koncepcia controllingu v podniku. In: Sborník mezinárodní konference “Trends in Economics and Management for the 21st Century” pořádané VUT Brno 20.- 22. 9. 2012, dostupné na [www.fbm.vutbr.cz](http://www.fbm.vutbr.cz)

<sup>6</sup> Např. ve velké státní firmě (MERO, a.s.)

Nejednoznačně chápaný funkční profil a rostoucí věcný záběr kromě svých efektů i ztěžuje celistvé a racionální chápání systému řízení firem a další směřování controllingu by měl i tyto periferie controllingu zracionalizovat a učinit jasnějším.

## Procesy, postupy a nástroje controllingu

Ke controllingu se váže poměrně bohaté instrumentarium, do nějž lze zařadit procesy, postupy, metody, ukazatele, kritéria i řadu nástrojů controllingu. Instrumentarium controllingu však ovlivnily a nadále ovlivňují i odlišné autorské přístupy, ale i praktické aplikační zkušenosti a impulzy z praxe.

**Významným atributem controllingu je jeho rozčlenění do postupových – procesních derivátů. Za typické a přesvědčivé lze pokládat rozfázování**

- a) získávání plánových informací (informační vstupy),
- b) získávání informací o plnění plánu,
- c) porovnání (srovnání) plánových a reálných stavů,
- d) vyhodnocení odchylek - míry překročení přípustných mezí,
- e) signalizace podstatných odchylek subjektům řízení (rozhodování).

Jiné členění lze nalézt u Vochozky a Mulače<sup>7</sup>, když hovoří o základních fázích:

- (1) analytické,
- (2) prognostické a koncepční,
- (3) realizační a
- (4) fázi kontrolní.

Tyto fáze pak dále dělí na fáze dílčí.

a) Koncepční fáze pak obsahuje analýzu makrookolí včetně využití standardních metod (PEST analýza, SWOT analýza, BCG matice apod.),

b) Fáze prognostická a koncepční obsahuje předvídací metody, techniky a analýzy,

c) Fáze realizační zahrnuje především metody nákladové a kalkulační analýzy a

d) Fáze kontrolní v podstatě porovnává plán, skutečnost, očekávání a analýzu příčin.

V učebnici manažerské ekonomiky<sup>8</sup> jsou základní úlohy controllingu (vážící se na postup – poznámka autora) vymezeny jako: plánování, rozhodování, koordinování, motivování,

---

<sup>7</sup> VOCHOZKA M., MULAČ P., *Podniková ekonomika*. Praha: GRADA, 2012. 572 s. ISBN 978-80-247-4372-1, s. 111.

informování a kontrolování. Aktivní úloha controllingu je v provádění výkonů, poskytování služeb a podpoře managementu.

Dle K. Havlíčka<sup>9</sup> „Podstatou controllingu je ... procesem porovnání skutečně dosažených výsledků s plánem, vyhledávání a následné řešení odchylek. Musí stanovit priority, abychom mohli vyřešit problém, který zatěžuje podnik a brání mu, aby dosáhl strategických nebo operativních cílů. Je orientován na budoucnost, o minulost se controlling zajímá zejména v případech, že mu poskytuje podněty pro budoucí řízení“.

**Na procesní aspekt controllingu** lze soudit i z činností přisouzených kontrolérům<sup>10</sup>. Controller pak

- koordinuje základy plánování a rozhodování, je manažerem procesu tvorby rozpočtu
- informuje o výši a příčinách odchylek od cíle a navrhuje řešení
- nabízí poradenství
- informuje o změnách v podnikovém okolí
- tvoří firemní metodiku, nástroje a koordinuje rozhodnutí
- spolupodílí se na vývoji firmy
- je poradcem manažera

### **Interpretace controllingu jako nástroje je rovněž značně pestrá.**

Gallová<sup>11</sup> své názory odvíjí od nástrojů řízení, kterým přisuzuje úlohu účinného ovlivnění jak nákladové, tak výkonové stránky podniku. Rozlišuje

(1)**strategické nástroje** (Analýza konkurence, portfoliová analýza, analýza životního cyklu výrobku, analýza - silných a slabých stránek, řízení jakosti, strategická mezera, technika scénáře, potenciálová analýza) a

(2)**operativní nástroje** (Analýza ABC, analýza návratnosti investic, analýza kritických bodů, hodnotová analýza, analýza pracovního času, výpočet krátkodobého hospodářského výsledku, výpočet příspěvku na úhradu, analýza XYZ).

**O controllingu se též hovoří jako o systému pravidel.** Často je tak spojován i s rozhodovacími kompetencemi manažerů, kteří jednají v souladu se stanovenými cíli, a kteří pro své rozhodování potřebují náležitě informace v potřebném čase (reálném čase).

**Některé koncepce podrobněji rozlišují i nástroje controllingu.** Jedna poradenská společnost při operativním podnikovém plánování a rozpočtování zařazuje mezi operativní

---

<sup>8</sup> SYNEK M. a kol.: Manažerská ekonomika. 4. aktual. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4

<sup>9</sup> HAVLÍČEK K., Management & controlling: malé a střední firmy. Praha: VŠFS 2011, 210 s. ISBN 978-80-7408-056-2, s. 13.

<sup>10</sup> [www.cs.wikipedia.org/wiki/Controlling](http://www.cs.wikipedia.org/wiki/Controlling)

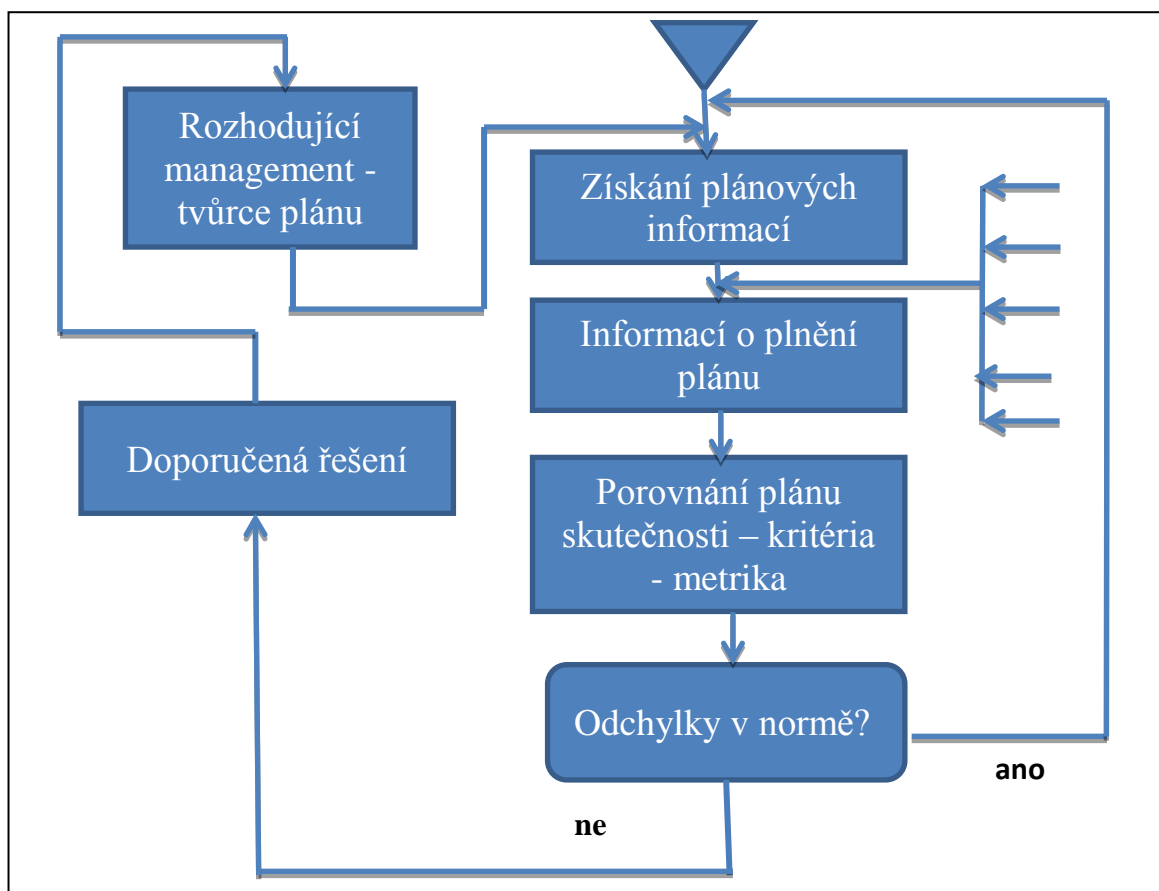
<sup>11</sup> GALLOVÁ L., Nástroje a metody controllingu (presentace) [cit. 28-03-2014] Dostupné on-line: <http://search.czu.cz/?q=Gallova%20Ludmila&cs=windows-1250&send=Vyhledat>

controllingové nástroje „rozpočtový řád, plnění rozpočtu, finanční plán, plán – účetní rozvaha, moderní kalkulační, benchmarking“<sup>12</sup>.

Při operativní zpětné vazbě zase prezentuje jako **controllingový nástroj odchylkovou analýzu**. Ta pak se používá na zjištění rozdílu (odchylky) mezi plánem a skutečností, (nebo aktualizovaným plánem = predikcí). Pomocí této metody lze pak zjistit, proč se skutečný výsledek liší od plánovaného a tak určit strategii dalšího postupu.

**Controlling je často chápán jako metoda**, tedy určitý postup vedoucí k cíli, jehož „smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žadoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů“<sup>13</sup>.

Zes systémového nadhledu hlediska lze protěžovat postup –metodu dle následujícího schématu.



<sup>12</sup> Consultingplus: Strategický a operativní controlling. [cit. 30-3-2014], dostupné online: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>

<sup>13</sup> Dostupné online <http://www.CAFInews>



## Computerizace a controlling

- **éra osobních počítačů**
- **éra informačních systémů (odlišných integrací)**
- **éra ERP (Enterprise Resource Planning).** V těchto systémech je controlling zpravidla přítomen v podobě samostatného modulu (kalkulace nákladů, manažerské výkaznictví, analýzu ziskovosti a reportování apod.)
- **dílčí computerizační směry** (workflow management, komputerizaci firemních dokument (EDC – Electronic Document Management), komplexní řízení událostí (CEP - Complex Event Processing), řízení životního cyklu výrobků (PLM - Product Lifecycle Management), silný a větvený proud Business Intelligence (BI) akcentující přípravu reportů, hlášení, zpracování klíčových ukazatelů výkonnosti, dále procesní řízení (BPM- Business Proces Management).
- **éra SAP.** (silně akcentují finanční účetnictví a další moderní moduly, jako např. Asset Management, Project System, Workflow, Industry Solutions, Human Resources, Plant Maintenance, Materials Management, Quality Management, Production Planning, Sales and Distribution, Customer Relationship Management, a řeší s důrazem i problematiku controllingu. **Controlling je chápán dokonce jako nástroj nad veškerými moduly tohoto systému. Veškeré ekonomické operace týkající se externích nákladů, výnosů a rozvahových položek účtované v ostatních modulech se automaticky přenáší do modulu controllingu, kde se s těmito daty dále pracuje.**

Cílem controllingu v systému SAP je poskytování informací:

- pro ekonomické řízení společnosti včetně identifikace odchylek, analýzy příčin a návrhu opatření jejich odstranění
- vzniku a průběhu nákladů a výnosů, a to jak na úrovni společnosti jako celku, tak i ve vztahu k interním ekonomickým jednotkám
- pro měření výkonnosti procesů a činností
- pro řízení obchodní politiky společnosti
- pro motivační systém společnosti

## Controllingová euforie a její hrozby

V ČR se realizovaly i pozoruhodné výzkumy<sup>14</sup>. Šiška uvádí,<sup>15</sup> že „Čeští autoři vykládají controlling jedním ze tří možných způsobů:

- 1) **controlling a manažerské účetnictví jsou pojmy pro to samé**
- 2) **controlling jako pojem pro druh cílově programového řízení (managementu)**
- 3) **controlling jako podmnožina manažerského účetnictví?**

<sup>14</sup> Např. výzkumný projekt IP100040 Fakulty financí a účetnictví VŠE V Praze (realizován v rámci institucionální podpory VŠE Praha)

<sup>15</sup> ŠIŠKA L., Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, č. 3/2013, [cit. 30-03-2014]. Dostupné on-line na <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=361.pdf>



Vazby controllingu jsou však i na jiné disciplíny, především na interní audit, procesní řízení, strategický taktický i operativní management.

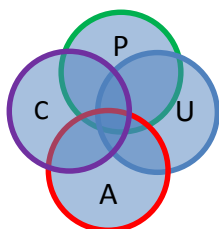
Nesystémová expanse controllingu nese sebou i nemalé hrozby, které jeho goodwill mohou poškodit. Z nejširšího manažerského pohledu mezi potenciální hrozby a rizika řadit:

**1) Hrozba z konektivity controllingu s procesem řízení:** controlling v jeho dnešním převažujícím širokém chápání (viz příslušnou pasáž) je interakčně spojován se všemi fázemi cyklu řídicího působení, od plánování, organizování až po kontrolu. Dochází tím k silnému překrývání s těmito fázemi a tím i k přejímání jejich alokovaných primárních funkcí v procesu řízení.

**2) Hrozba z konektivity s blízkými disciplínami:** Nepřesné rozhraní controllingu s některými disciplínami je nepopíratelné. Téměř genetické a nevymazatelné jsou vazby na účetnictví, z jehož lůna v podstatě vzešel. Je ale blízko s neostrými hranicemi k dalším oborům, především k manažerskému **účetnictví, nákladovému účetnictví, kalkulacím, rozpočtovnictví, internímu auditu, ale také k procesnímu řízení, řízení rizik, k rozborové činnosti i dalším.**

Lze identifikovat několik případů této konektivity.

**a) Konektivita konjunktní (konjunkce)** - dochází k ní, když se controllingové aktivity překrývají s aktivitami jiných disciplín. Typickým příkladem je překrývání controllingu s manažerským účetnictvím, a nákladovým účetnictvím. Logické schéma této konektivity je schematicky znázorněna na obr. 1.



Obr. 1. Logické schéma konjunktní konektivity

Legenda k obrázku: kolorované kruhy znamenají souvztažné disciplíny s controllingem

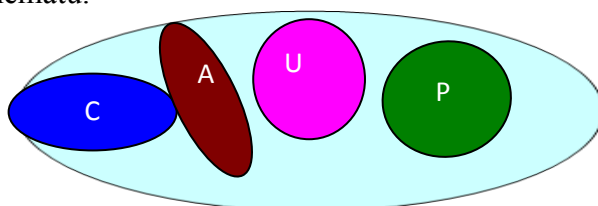
C - controlling, resp. množina jeho činností

A - Interní audit

Ú - manažerské účetnictví

P – procesní řízení

**b) Konektivita disjunktivní (disjunkce)** - existuje, kdy aktivity controllingu i okolních disciplín jsou zcela suverénní a od sebe oddělené jednoznačnou (ostrou) hranicí. Obsahová pevnost všech participujících disciplín vylučuje slučitelnost. Grafické znázornění je na schématu.



Obr. 2. Logické schéma disjunktní konektivity  
Legenda jako u obr. 1.

**c) Konektivita rovnosti** - je to vlastně případ inherence<sup>16</sup> (obsaženost v něčem), kdy nastává vnitřní sepětí vlastností (substance) s jejich nositeli. Je to to případ, kdy aktivity controllingu jsou zcela totožné s aktivitami blízkých disciplín.

**3) Hrozba transfinity controllingu:** při bezmezném preferování a expanzi může controlling snadno překročit své únosné hranice a vstupovat do jiných periferních i vzdálenějších aktivit. Projevuje se, když se controllingu přisuzují funkce nad hranice jeho možností. Např. Když se controlling považuje za „prostředek obsluhy krize“, nebo „jádro řízení rizik“ apod. Transfinita se může projevit i v skryté koincidenci (souběhu) činností. Ze systémového pohledu to může vézt ke zmatkům i k devastaci elementárního pořádku v systému řízení. Měla by zde platit pravidlo, „jedno“ nebo „druhé“.

**4) Hrozba divergence<sup>17</sup> controllingu:** pokud jsou vzniklé controllingové činnosti silně preferovány, hrozí jejich neadekvátní obsahové i významové posilování a mohutnění a nárůstu jejich statusu. Vystává tak hrozba nejenom jejich rozrůstání, ale i izolace a „růstu do sebe“. Controlling pak žije „svůj samostatný život“ v obsahu, výkonu, organizačním zařazení i obsazení controllerských pozic.

**5) Hrozba hostility, konkurence, soutěživosti controllingu:** obsahová, funkční, procesní a organizační blízkost controllingu blízkým disciplínám může vyvolávat i atmosféru soutěžení až nezdravého konkurování, a to jak v činnostní, funkční ale i mocenské a personální rovině. Může to vézt ke vzniku moci „sui generis“ (zvanou též moc ze specializace), příznačné pro odborně a znalostně náročné pozice, které mohou zastávat jenom výjimečné osoby. Taková forma moci se vázala v minulosti k programátorům, dnes ke klíčovým IT odborníkům, nebo též špičkovým právníkům a dalším specialistům. Tyto tendence mohou obnášet i poziční boje a úsilí o naklonění nejvyšších úrovní mocenské hierarchie.

**6) Rizika substituce „prostředku“ za „cíle“:** bezbřehá apologetika může povýšit controllingové aktivity za cílovou veličinu, a zaměnit tak jeho pozici prostředku. Controllingu nemůže být přisouzena role terapeutická, avšak controlling sám o sobě neduhy a negativa firmy ani řízení neodstraní. Nemůže firmu léčit, ani napravovat, může pouze zdokonalit kvalitu a efektivnost jeho fungování a řízení. Záměna „prostředku“ a „cíle“ i v této rovině může vézt ke známým defektům. Je zde trefná myšlenka Druckera: „**Není nic horšího, než když se dobře dělá to, co by se nemělo vůbec dělat**“. Nežádka se opomíjí, že controlling je podmíněnou aktivitou, sám o sobě nemá smysl, a je vždy příčinně podmíněnou aktivitou od systému řízení firmy. Je-li řízení již ve své koncepci nekvalitní, to se promítá i do controllingu, který neduhy může ještě prohloubit.

**7) Hrozby deviace z reálného času controllingových procesů:** většina procesů v řízení má největší hodnotu tehdy, pokud se uskuteční v intervalu tzv. reálného času“. Vychýlení se z hranic reálného času i hodnotu controllingových informace snižuje a může

---

<sup>16</sup> Inherentní = vnitřně obsažený, neoddělitelně spjatý

<sup>17</sup> Divergovat = rozbíhat se, neshodovat se, různit se

i zcela znehodnotit. Opožděné signály špatného plnění plánu jsou zcela irelevantní, neboť tok času a událostí generuje problémy nové. Jedním z dogmat moderního controllingu je získávat informace nejen a posteriori, ale využít je apriori k anticipování budoucích jevů. Zpoždování informací je jedním z největších prohřešků praktických systémů, a hrozeb užitečnosti controllingu.

**8) Rizika metrik v controllingu:** systém měřících instrumentů, ukazatelů, kritérií, mezních hranic, a celého signálního systému controllingu nese sebou četná rizika. Jejich nesoulad, nevyváženost, nekonzistentnost, obsahové diskrepance, nadměrná subjektivita jsou permanentními a potenciálními hrozbami controllingu i s dosahem do reportování. Pro controlling vícenásobně platí Druckerovo „If you can't measure it, you can't manage it.“

**9) Hrozby a paradoxy digitalizace:** objem dat uvnitř i mimo podnik neustále vzrůstá. Vznikají ale i výkonné systémy, které dokáží rostoucí množství dat zpracovat. Užitečnost těchto systémů je odvislá i od strukturování dat, problém se dnes dotýká strukturovaných i nestrukturovaných dat<sup>18</sup>. Pokud aspirující se firmy požívají analytiku v oblasti strukturovaných dat, zejména financí, rozpočtování a zásobování, již zkušené firmy využívají analytiku jak při formování svých strategií, tak i při každodenních aktivitách marketingu i provozu. Analytické nástroje včetně vizualizace modelové techniky orientují na integrovaný pohled na podnik včetně nestrukturovaných dat. Vzniká tak v podstatě komplexní portfolio nástrojů pro vyspělé analytické modelování pro služby managementu. V tomto trendu pak i užití controllingových nástrojů musí být součástí širokého přístupu k podniku jako systému.

## Impulzy pro další směřování controllingu

- a) V liberální tržní ekonomice **hodnotové řízení patří mezi stěžejní fenomény celého reprodukčního cyklu firem a musí být uplatněn průnikem do celistvého manažerského řízení firmy**
- b) Controlling musí zásadně přispět ke své **integraci se všemi stránkami firemního dění, především s hmotně-energetickými (naturálními), sociálními i dalšími procesy**. Průřezový charakter controllingu může napomoci budování účinných ale jednoduchých, každopádně celostních systémů řízení ve službách vlastníků, managementu i ostatních zúčastněných stran a to v reálných časech jejich informačních potřeb.
- c) **Controlling musí mířit k řešení klíčových obchodně podnikatelských problémů firem**. Nezastupitelnou úlohu může hrát tak **v cenotvorbě, tedy při hledání a stanovení takové ceny produktu a služeb, která objektivně a spolehlivě zohlední produkční podmínky výrobce a prodejce, a současně vyhoví i potřebám a očekáváním kupujícího solventního zákazníka**. V tomto směru má jedinečné a stěžejní šance, neboť jeho tradiční entita „kalkulace“ je prvopočátkem cenotvorby. Tradiční jednicové kalkule v minulosti byly východiskem nákladové determinace cen, včetně rozvrhu

---

<sup>18</sup> PETROVÁ H., Analytika jako strategické aktivum. *Moderní řízení* č. 2/2012, ISSN 0026-87.

režijních nákladů, a užitečně posloužily pro stanovení ekonomické (nákladově nutné) ceny produktů, která byla především cenou producentů. Současné konkurenční prostředí s převážením nabídky vtahuje do tržní hry více než kdy jindy zákazníka, který se stal klíčovým hráčem na tržním kolbišti s širokými výběrovými možnostmi. Dnešní zákazník také generuje svoji „cenu kupujícího“, které se odvíjí ze zohlednění skutečných svých potřeb, kvality, servisu, očekávání, záruky, termínů i dalších atributů ceny kupujícího. Tato situace vyžaduje regeneraci controllingového pojetí kalkulace a to přerůstáním jednicové kalkulace jiné prvky, nejčastěji popisované jako nákladové, či výsledkové objekty, např. ve které jednotce byl produkt vyroben, kým byl, a kde byl prodán, případně nákladový řetězec realizace, pracoviště, tým, projekt, segment trhu, realizační prodejní tým apod. Jedná se o širší a jiný pohled na nákladovou vázanost. Tyto jednotky jsou pak blíže vázány na finalizaci, resp. prodejní realizaci a spokojenost kupujícího.

**d) Controlling by se nikdy neměl dostat do rovin samoúčelnosti.** Konceptně musí být těsně napojen na podnikový systém, zejména na jeho obchodní podnikatelský model, který je výchozí zárukou racionality a účinnosti dobrého fungování každého podniku i jeho systému řízení.

E.T. 24.4.2014 v 18,00

Jako každá inovativní metoda (věc), i controlling je ovlivněn (zasazen) subjektivními i objektivními podpůrnými, ale i zátěžovými jevy. Je možné hovořit o jisté **genetické zátěži**, která pramení z historické skutečnosti, že controlling byl v podstatě odvozen z účetnictví, a to snahou přiblížit a lépe využít účetnictví po praktické operativní potřeby řízení. Toto dědictví zanechalo své stopy dodnes a v nezasvěceném a málo znalém manažerském prostředí se controlling zjednodušeně řadí mezi účetní a finanční aktivity bez širší vazby na širší segmenty a periferie řízení podniku. Není ojedinělá ani situace, kdy v dnešním prostředí kontaminovaném mnoha tzv. „moderními metodami“ je controlling prosazován především entuziasmem nadšenců a nevyhne se skepticizmu. Vzorovým příkladem toho je dnes protěžované procesní řízení. Mnohé názory praxe, ale i závěry obsáhlého průzkumu<sup>19</sup> poukazují na reálný, spíše neutěšený stav a omezené možnosti reálně řídit procesy. Závěry citovaného průzkumu dle výběru autora jsou: procesní řízení vyvolává velké investice a je značná skepse jejich využití.

Názory na controlling jsou rovněž rozptýleny. Nejvíce je tato disciplína uznávána a **podporována finančními specialisty a manažery**. Dlužno poznamenat, že bez jejich entuziasmu by controlling nebyl na svém dnešním výsluní. Nelze přehlédnout, že jeho preference na nejvyšších manažerských úrovních již není tak jednoznačná, ale spíše výjimečná a sporadická. Štreif upozorňuje, že „**Controlling se nachází na rozcestí** – stává se velmi technokratickým, s vysokou mírou automatizace. Přesně popisuje své metodiky, zavádí sofistikované nástroje, ale současně se z něj vytrácí původní účel, člověk, business a klesá jeho srozumitelnost“<sup>20</sup>. Nelze přehlédnout, že dnes je vrcholový i střední management kromě běžných manažerských problémů atakován i plejádou uplatnění tzv. manažerských metod. Controlling tak sám osciluje na hranici obligátnosti a fakultativnosti, a představuje v menších a středních podnicích podstatě mnohdy aporému, než předem vyhranou bitvu. Selektované vnímání controllingu nepodporuje ani jeho „přeceněné“, až „zázračné“ přísliby jeho propagátorů.

Důsledné zavádění a provozování controllingu vyžaduje zpravidla **nemalé změny**. Především bohatší a náročnější informační procesy, nové činnosti, sofistikovanější pravidla, přesnější měření a hodnocení jevů i tlak na kompetentní řízení ve více směrech. To vše **nese sebou i nárůst administrativy a byrokracie a náklady, tedy i nové zátěže**. U zastánců tohoto přístupu není ojedinělá ani frustrace, zejména z obtížnosti jejich důslednějšího prosazení a efektivnějšího manažerského využití. Široce se uznává, že není-li náležitá podpora z nejvyšších úrovní, controlling se neudělá. Není jednoduché dosáhnout ani tzv. Paretovskeho zlepšení, když se požaduje, aby novum - užitek se alespoň někomu zvýšil, a nikomu se užitek nesnížil. Popularitě controllingových aktivit nepřidá ani

---

<sup>19</sup> KAPLICKÝ P., Skutečné řízení procesů? Zatím hudba budoucnosti. *Moderní řízení*, č. 8/ 2013.

<sup>20</sup> ŠTREIF V., *Úvod do obecného pojetí controllingu, formy a trendy moderního controllingu projektované do současné praxe*. VHL Universal, s.r.o. [cit. 31-03-2014], dostupné on-line <http://www.vhluniversal.cz/download.php>

skutečnost, že v každé jeho podobě obsahuje řadu hodnotících a signalizačních prvků. Ty se pak zpravidla dotýkají konkrétních lidí v různých pozicích, a nelze se divit jejich nenadšené reanci.

## POPULARITA versus nepopularita controllingu

### **Závěrem:**

Prudký nárůst manažerských metod a iniciativ je jedním ze stěžejních rysů současné manažerské i teorie i praxe. Součástí tohoto trendu je posilování controllingu v mnoha jeho podobách a aplikačních polohách. Současný vzestup controllingu jako i řady jiných metod však přináší i problémy. Metody, nástroje i přístupy se nekoordinovaně hromadí se s důsledky redundance, ale i dopadů na další růst složitosti řízení. Vysoký rozptyl užitečnosti, funkční variability, pestrosti a nepevnosti nástrojů controllingu vyžaduje další zacílení controllingu k metodické, i funkční sofistikaci a systemizaci. Bližší a racionální propojení controllingu s manažerskými procesy i s jejich informační podporou v podmínkách nových informačních technologií a účinného obchodně podnikatelského modelu firem udává parametry nové perspektivní orientace controllingu.

### Kontakt:

Doc. Ing. Endre Tóth, DrSc.

Katedra řízení podniku

Vysoká škola finanční a správní, Praha

e-mail: [likvid.toth@volny.cz](mailto:likvid.toth@volny.cz)

### **Použitá literatura**

1. BARAN D., Koncepcia controllingu v podniku. In: Sborník mezinárodní konference “Trends in Economics and Management for the 21st Century” pořádané VUT Brno 20.- 22.9. 2012, dostupné na [www.fbm.vutbr.cz](http://www.fbm.vutbr.cz)
2. Česko-anglický (anglicko-český) slovník controllingu. 120 nejdůležitějších termínů pro controllera. Praha: Management Press 2003, 396 s. ISBN 978-80-7261-085-3
3. Consultingplus: Strategický a operativní controlling. [cit. 30-3-2014], dostupné online: <http://www.consultingplus.cz/uploads/Controllingovenastroje.pdf>
4. GALLOVÁ L., Nástroje a metody controllingu (presentace) [cit. 28-03-2014] Dostupné on-line:
5. <http://search.czu.cz/?q=Gallov%E1+Ludmila&cs=windows-1250&send=Vyhledat>

6. HAVLÍČEK K., Management & controlling: malé a střední firmy. Praha: VŠFS 2011, 210 s. ISBN 978-80-7408-056-2
7. HORVÁTH P., *Nová koncepce controllingu: cesta k účinnému controllingu*. 1. české vyd. Praha: Profess Consulting, 2004 [přeložil Hilar Babůrek], 288 s. ISBN 80-7259-002-2, s. 5.
8. JIRÁSEK J., Podniková organizace ve vývoji., Praha: Institut řízení Praha 1978, 425 s. ISBN neuvedeno.
9. KAPLAN R. S., Balanced scorecard: strategický systém měření výkonnosti podniku. 4. vyd. Praha: Management Press, 2005, 267 s. ISBN 80-726-1124-0
10. KAPLICKÝ P., Skutečné řízení procesů? Zatím hudba budoucnosti. *Moderní řízení*, č. 8/ 2013.
11. KARLÖF B., LÖVINGSSON F. H., *Management od A do Z*. Brno: Computer Press, 2006. 309 s. ISBN 80-251-1001-X
12. MARTÍNEK J., IT manažer AGROZET České Budějovice na stránkách GiST Consulting. [www.gist.cz](http://www.gist.cz)
13. PETROVÁ H., Analytika jako strategické aktivum. *Moderní řízení* č. 2/2012, ISSN 0026-87.
14. PETŘÍK, T., *Procesní a hodnotové řízení firem a organizací: nákladová technika a komplexní manažerská metoda (ABC/ABM) Activity – based Costing; Activity based management*. Praha : Linde, 2007, 911 s. ISBN 978-80-7201-648-8
15. PORTER M. E. *Konkurenční výhoda (jak vytvořit a udržet si nadprůměrný výkon)*. Praha: Victoria Publishing 1993
16. SYNEK M. a kol.: Manažerská ekonomika. 4. aktual. a rozš.vyd. Praha: Grada, 2007, 452 s. ISBN 978-80-247-1992-4
17. ŠOLJAKOVÁ L., Vztah strategického manažerského účetnictví a strategického managementu (Diskuse ke strategickému manažerskému účetnictví). *Český finanční a účetní časopis*, 2013, roč. 8, č. 4, ISSN 1802-2200, s. 188, s. 183-190.
18. ŠÍŠKA L., Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví. *Český finanční a účetní časopis*, č. 3/2013, [cit. 30-03-2014]. Dostupné on-line na <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=361.pdf>
19. ŠTŘEIF V., *Úvod do obecného pojetí controllingu, formy a trendy moderního controllingu projektované do současné praxe*. VHL Universal, s.r.o. [cit. 31-03-2014], dostupné on-line <http://www.vhluniversal.cz/download.php>
20. VOCHOZKA M., MULAČ P., *Podniková ekonomika*. Praha: GRADA, 2012. 572 s. ISBN 978-80-247-4372-1, s. 111.
21. ZRALÝ M., *Controlling a manažerské účetnictví jako nástroj integrace v podnikovém řízení (závěry výzkumného projektu)*. Praha: Vydavatelství ČVUT 2005. 237 s. ISBN 80-01-03362-7
22. ZRALÝ M., Detail předmětu doktorského studia Controllingové řízení – garant M. Zralý.[cit. 24-03-2014], dostupné on line: <http://rep.fs.cvut.cz/doktorské-předměty/>

Elektronické zdroje:

[www.digres.cz/manazerskesystemy](http://www.digres.cz/manazerskesystemy)

[www.CAFInews](http://www.CAFInews)

[www.sap.cz](http://www.sap.cz)

[www.sap.com](http://www.sap.com)