

Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví[#]

Ladislav Šiška^{*}

Minulá čísla Českého finančního a účetního časopisu již několikrát oslovila úzkou vazbu mezi manažerským účetnictvím a controllingem. Král (2006, s. 10) v té souvislosti bez bližšího upřesnění zmiňuje na historicky odlišný vývoj v germanofonní a v anglofonní oblasti světa. Z dalších článků pak např. Matyáš (2010, s. 94) konstatuje, že „vymezení toho, co je a co není controlling, a to s ohledem na to kde, v jakých dobách a proč, to vše by představovalo dostatek materiálu na samostatné pojednání“. Předkládaný článek reaguje na tyto výzvy a dokumentuje je na konkrétních faktech o vývoji controllerských pozic a disciplín controllingu a manažerského účetnictví.

Úvod

Termíny „controlling“ a „manažerské účetnictví“ se České republice rozšířily teprve po politickém převratu v roce 1989, se kterým se do naší vlasti vrátilo i tržní hospodářství. V česky psané odborné literatuře vychází drtivá většina pokusů o vymezení pojmu „controlling“ z překladů německy psané literatury. Např. překlad rakouského originálu autorů Hofmeistera a Stieglera (1992) vymezuje působnost controllingu jako účtování nákladů, vnitropodnikové účetnictví, rozpočtování, krátkodobé plánování, interní zprávy, rozborů a výkaznictví, externí účetnictví, bilancování. Podobné vnímání nalezneme též u rakouského Steinöckera (1992), pragmatičtější pojetí pak u autorů Manna a Mayera (1992). Naopak „manažerské účetnictví“ čerpá spíše z anglicky psaných monografií. Vezmeme-li do rukou jednu z prvních česky psaných učebnic manažerského účetnictví od autorského kolektivu vedeného Schrollem (1993), v úvodní kapitole k vývoji a pojetí manažerského účetnictví v ní nacházíme:

„Určitá nejednotnost je i v jiných státech: v anglofonní a germanofonní oblasti převládalo označení nákladové účetnictví, ve francouzské provozní, popř. analytické provozní účetnictví. Od konce druhé světové války a zvláště od šedesátých let se v tržních podmínkách přetváří nákladové účetnictví na manažerské, a to s výjimkou německé oblasti, kde se objevuje označení účetnictví nákladů a výkonů (výnosů), popř. někdy i označení, účetnictví nákladů a výnosů orientované na rozhodování. Navíc se zejména v německé oblasti v posledních letech značně rozvíjí disciplína označovaná jako ‚Controlling‘, která plní mnohé funkce analogické s funkcemi manažerského účetnictví. Někdy se dokonce chápe manažerské účetnictví jako ‚Controlling v úzkém pojetí‘.“ (Schroll, 1993, s. 4)

Schrollovo pojetí controllingu položilo základ prvního soudobého názorového proudu v české literatuře, který chápe **controlling a manažerské účetnictví jako totéž**, popř. v oblasti naturálních veličin připouští mírný přesah obsahu controllingu nad manažerským účetnictvím. Z pozdějších publikací lze do stejného názorového proudu zařadit monografie a vysokoškolské učebnice autorů Král aj. (2002), Staněk (2003), Šoljaková a Fibířová (2010), Fibířová aj. (2011).

Druhý názorový proud **považuje controlling za synonymum pro cílově orientované řízení**. Všechny takové prameny přitom zdůrazňují, že se v rámci řízení nejedná pouze o fázi

[#] 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.

^{*} Ing. Ladislav Šiška, Ph.D. (odborný asistent); Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <ladislav.siska@vse.cz>.

kontroly, ale o širší záběr řídicích činností, jejichž ústředním cílem je dosáhnout stavu, kdy je řízený podnik pod kontrolou. Manažerské účetnictví naopak zůstává pouze nástrojem, jenž zajišťuje informace pro takový controlling shodný s cílově orientovaným řízením a svým způsobem tak tvoří podmnožinu controllingu (řízení). Mezi první zastánce takového pojetí se zařadili Freiberg (1992) či Synek, Kislingerová (1994), z pozdějších autorů např. Veber (2002), Lang (2005) a většina překladů z německých originálů, pokud vůbec manažerské účetnictví zmiňuje.

Třetí názorový proud chápe **controlling jako podmnožinu manažerského účetnictví**. Těžiště controllingu spatřuje ve využívání kalkulací neúplných nákladů a v analýzách krycích příspěvků. V naznačených intencích představují controlling Lazar, Hermann (1999), Lazar (2001). Rovněž zřejmě Vysušil (2000), který sice v úvodu své knížky naznačuje široký záběr controllingu stejně jako ve Vysušil (1999), následně však vyzdvihuje jako hlavní body charakterizující controlling – náklady variabilní a fixní, krátkodobý hospodářský výsledek, příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku, výpočet kritického bodu, odchylky od plánu a jejich rozbor a zřízení ziskových středisek.

Z letného pohledu do literárních pramenů zřetelně plyne, že disciplína zabývající se informační podporou řídicího procesu v podnicích vystupuje často ve specifické dvojroli – controllingu a manažerského účetnictví – současně. **Cíli tohoto příspěvku** se proto stalo:

1. Provést rešerši anglicky a německy psané literatury, která objasní důvody odlišného používání termínů „controlling“ a „manažerské účetnictví“ v zahraniční literatuře.
2. V souladu se závěry této rešerše doporučit pro české prostředí jedno z trojice výše identifikovaných pojetí vzájemného vztahu manažerského účetnictví a controllingu.

Controlling a manažerské účetnictví v zahraniční literatuře

Letný pohled do zahraničních pramenů naznačuje, že jak manažerské účetnictví, tak controlling mají vztah k podnikovým pozicím controllerů. Ty byly poprvé ustaveny v 19. století v USA. Proto se nejprve zaměříme na vývoj v anglofonním teritoriu a teprve poté bude pozornost přenesena do germanofonní oblasti.

Controlling a manažerské účetnictví v anglofonních zemích

Poprvé zavedla pracovní pozici „**comptrollera**“ v roce 1880 společnost Atchinson, Topeka & Santa Fé Railway System. Podle stanov jmenovaného železničního podniku „*povinnosti comptrollera jsou převážně finančního rázu a vztahují se k dluhopisům, akciím a ostatním cenným papírům ve vlastnictví společnosti*“ (Jackson, J. H., 1949, s. 8). S postupem let se jednak měnil její obsah, jednak se také postupně poangličtil název pozice na „controller“.

Americké železniční společnosti na rozdíl od řady jiných rozvinutých podniků té doby, přijímaly velké počty peněžních plateb, a to v řadě stanic rozesetých po rozsáhlém území. Vznikla tak potřeba vyvinout systém evidence plateb a sestavovat o nich stručné přehledy. V podobě sumarizovaných finančních zpráv tak plynuly do ústředí společnosti informace o provozu a výkonnosti jednotlivých stanic dané železniční společnosti. Od přehledů byl již jen krůček k vyvinutí systému sledování výkonnosti jednotlivých stanic prostřednictvím ukazatelů, jakými byly náklady na tunomíli, či rentabilita tržeb (měřená podílem provozního výsledku hospodaření k tržbám). Se jmenovanými specifickými úkoly tak v amerických železničních společnostech postupně došlo k procesu specializace, který historik Chandler (1977) později označil za „**účetní revoluci**“. Při ní se oddělilo **nákladové účetnictví** (cost accounting) zajišťující informační potřeby manažerů od finančního účetnictví, jehož doménou zůstalo vyjádření výkonnosti pro vlastníky a věřitele společnosti. Hradecký aj. (2008) pak

mapují další historický vývoj, v rámci kterého byly postupně zaváděny postupy nákladového účetnictví do průmyslových odvětví. Na začátku 20. století pak byl účetní systém ovlivněn myšlenkami F. W. Taylora a jeho školy vědeckého řízení, pod jejímž vlivem se též v nákladovém účetnictví začaly uplatňovat nejen skutečné, ale i předem stanovené náklady promocí předběžných kalkulací a rozpočtů.

Na načrtnutou dobu rozvoje nákladového účetnictví a ekonomického řízení navázal rozmach controllingu v USA. Mimo jiné o tom svědčí založení **Controllers Institute of America** v roce 1931. Během prvního roku své existence získalo toto sdružení 100 členů. Od roku 1934 vydávalo svůj vlastní časopis „The Controller“. Do roku 1944 se pak datuje založení první americké výzkumné instituce zaměřené na controlling, která dostala název „Controllershship Foundation“. Teprve v roce 1946 přichází Controllers Institute of America se zveřejněním „The Place of the Controller's Office“, což byl první publikovaný výčet úloh controllera. Jmenovaný dokument obsahoval 6 obecných funkcí (Horváth, 2003, s. 27):

- Sestavit s kompetentními vedoucími celopodnikový plán a koordinovat a průběžně doplňovat dílčí plány. Podle příslušných podnikových požadavků takový plán obsahuje standardní náklady, rozpočet výdajů, plán odbytu, zisku, investic a financí a k nim příslušející prováděcí opatření.
- Skutečný průběh podnikové činnosti srovnávat s plánovaným (předpokládaným), o výsledcích informovat všechny úrovně podnikového vedení a výsledky mu interpretovat. To souvisí s návrhem systému záznamů a zpracování informací.
- Zjišťovat platnost podnikových cílů a měřit úspěšnost opatření a jednání k dosažení podnikových cílů. Informovat o těchto výsledcích všechny dotčené útvary a poskytovat jim neustále poradenství.
- Vyhотовit potřebné zprávy pro úřady a kontrolovat daňové záležitosti.
- Předjímat účinky vnějších vlivů na podnik – zejména na dosažení obchodních cílů – a informovat o nich.
- Starat se o dostatečné pojištění podnikového majetku prostřednictvím kontroly a přezkušování pojistného krytí.

Vyjmenované funkce byly o tři roky později shrnuty do několika funkčních skupin, které v řadě následných drobných obměn charakterizovaly úlohu controllera po další dvacetiletí.

Počátkem 60. let 20. století se v USA a v Kanadě hlásilo ke sdružení Controllers Institute of America cca 5000 členů. V roce 1962 pak došlo ke změně jeho názvu na **Financial Executives Institute (FEI)**¹, aby toto sdružení mohlo současně zastupovat zájmy controllerů a treasurerů, jejichž činnost byla shrnuta pod jediný termín „financial vice-president“, resp. „chief financial officer“ (CFO). Změně jména celé instituce odpovídalo i zveřejnění nové definice funkcí controllerů a treasurerů v podniku, nicméně v případě controllerů zůstaly ve všem podstatném zachovány funkce, jež byly vymezeny již ve 40. letech 20. století. Postupem doby pak FEI přestal při vymezování úlohy finančního manažera prezentovat funkce controllerů a treasurerů odděleně, ale pouze jako mix úloh z obou oblastí, jak dokumentuje následující výčet úloh z roku 1972 (převzato dle Horváth, 2003, s. 29):

- plánování (Planning);
- obstarávání kapitálu (Provision of Capital);
- správa fondů (Administration of Funds);
- účetnictví a finanční kontrola (Accounting and Control);

¹ Pro úplnost dodejme, že 6. listopadu 2000 se instituce přejmenovala na „Financial Executives International“, čímž otevřela své členství finančním ředitelům celého světa. V současnosti je v ní organizováno 15 tisíc finančních ředitelů, controllerů, treasurerů a dalších specialistů na finanční řízení. (FEI, 2012)

- ochrana aktiv (Protection of Assets);
- správa daní (Tax Administration);
- vztahy s investory (Investor Relations);
- hodnocení a poradenství (Evaluation and Consulting);
- manažerské informační systémy (Managerial Information Systems).

Přejmenování Controllars Institute of America lze považovat za symbolický konec módní vlny controllingu (ve smyslu „controllershí“) v angloamerických zemích. Nepřekvapí tudíž, že data vydání většiny anglicky psaných monografií věnovaných controllingu spadají do 50. až 60. let 20. století. Horváth (2003, s. 51) v této souvislosti zmiňuje 3. nezměněné vydání monografie „Controllershí“ autorů Willsona a Colforda z roku 1981 jako poslední publikaci s tímto názvem. Tvzení této osobnosti německého controllingu sice neodpovídá zcela skutečnosti, protože citovaná monografie se dočkala v roce 1999 s obměněným autorským kolektivem Willson, Roehl-Andersonová a Bragg dokonce 6. vydání. V samostatné edici pak pokračuje Bragg (2011) dodnes, ovšem jak první kapitola této učebnice seznamující s úlohami controllera, tak samotný titul „The Controller's Function : The Work of Managerial Accountant“ prozrazují posun v převládajícím terminologickém vnímání. Jde o důsledek přerůstání nákladového účetnictví v **účetnictví manažerské** (Management Accounting, Managerial Accounting). U jeho zrodu stála kritika stavu tehdejšího nákladového účetnictví, za jejíž milník lze označit rok 1986, ve kterém vyšla kniha Roberta S. Kaplana a H. Thomase Johnsona „Ztráta smyslu“ s podtitulem „Vzestup a pád manažerského účetnictví“. V návaznosti na to se do ohniska pozornosti manažerského účetnictví dostala budoucnost a informační podpora manažerů na úkor pečlivé detailní evidence minulých dějů.

V anglicky psaných monografiích věnovaných na přelomu 20. a 21. století manažerskému účetnictví, případně finančnímu managementu stojí dále za povšimnutí vztah termínů „controller“ a „manažerský účetní“. Druhý termín představuje označení „*pro kohokoliv, kdo se účastní účetního zpracování dat a jejich prezentace*“ (Anderson, Sollenberger, 1992, s. 15-16, podobně Garisson, Atkinson aj., 2012, Collier, 2012). Jinými slovy, termín „manažerský účetní“ je v anglofonním chápání daleko širší nežli pojem „controller“ a odpovídá pojetí manažerského účetnictví jako souboru metod pro zpracování finančních informací pro vnitropodnikové řízení, jimiž musí vládnout jak controlleři a všichni zpracovatelé účetních informací v podniku, tak finanční ředitelé. V každé americké učebnici manažerského účetnictví lze zároveň nalézt zmínku o „certifikovaném manažerském účetním“ (Certified Management Accountant, CMA). Rozumí se jím absolvent vzdělávacího programu organizovaného americkým „The Institute of Management Accountants“ (IMA). Spojené státy americké zároveň nejsou jedinou zemí, kde působí profesní certifikační organizace. Hilton (1989) uvádí, že ve více než 75 zemích existují profesní organizace manažerských účetních. Jednou z nich je též „The Chartered Institute of Management Accountants“ (CIMA), činný ve Velké Británii od roku 1919. Ten svým absolventům studia uděluje titul „Chartered Management Accountant“ (CMA) a dlouhodobě patří v Británii k nejúspěšnějším komerčním organizacím, jež nabízí doplňující vzdělání účetních. Překlad jeho terminologie manažerského účetnictví vyšel i v České republice (CIMA, 2003).

Controlling a manažerské účetnictví v germanofonních zemích

Teprve po druhé světové válce se z anglofonních zemí rozšířil pojem controlling do kontinentální Evropy. Nositelem této změny byly dceřiné společnosti amerických společností, v nichž se vyskytovali první němečtí controlleři. Zostření konkurence v šedesátých letech minulého století při stagnaci surovinového, energetického a stavebního průmyslu a v polovině 70. let příchod poklesu odbytu i na trzích spotřebního zboží pak patřily k hlavním důvodům, které posunuly do popředí zájmu pro Evropu tehdy relativně novou – ale

o to rychleji se v podnicích šířící – pozici „controller“. Ossadnik (1996) v té souvislosti uvádí, že v roce 1974 již téměř **90 % největších německých podniků** mělo ve své organizační struktuře **útvár controlling, či controllera**.

Stále častější zřizování pozic controllerů v podnikové praxi paradoxně zůstávalo dlouho nepovšimnuto německou akademickou obcí. Důvody výstižně shrnuje André Zünd:

„[Controlling] zkrátka nezapadal do vědeckého konceptu, do akademické organizace disciplin. [...] Stěží také zapadá do německého vnímání fakult, disciplin a klasické kategorizace podnikového hospodářství. [...] Je a není to účetnictví. Je a není to řízení lidí. Tato interdisciplinární myšlenka controllingu šla proti akademickému chápání podnikového hospodářství.“ (Messner aj., 2008, s. 146)

Zásadnější články na téma controllingu pocházejí teprve ze 70. let minulého století, kdy rozšíření controllingu bylo natolik masové, že jej nebylo možné přehlížet. Historie německy psaných monografií controllingu se pak začala utvářet počátkem roku 1979, kdy Péter Horváth vydal první vydání své úspěšné monografie *Controlling*. K přelomu 70 a 80. let minulého století se také váže **začátek debaty o teoretickém zdůvodnění controllingu** jakožto samostatné disciplíny podnikové ekonomiky. Její první vlna kulminovala v 90. letech 20. století. Vyvolána byla nárůstem počtu kateder specializovaných na controlling. Na německých vysokých školách jich koncem 80. let minulého století bylo 17, do konce 90. let minulého století se jejich počet více než ztrojnásobil a ke konci roku 2004 se vyšplhal na úctyhodných 72, jak uvádí Küpper (2004, s. 4) s odvoláním na Bindera a Schäffera. Přitom ve více než v polovině případů uvedený nárůst nespočíval v prostém přejmenování stávajících kateder, nýbrž ve zřízení zcela nových institutů controllingu. Právě **hledání vlastní identity a legitimacy novými akademickými pracovišti controllingu** bylo podle Messnera aj. (2008) hlavní motivací jejich členů, proč se snažili pojmenovat přesně svůj předmět zkoumání a vymezit si tak vlastní prostor na půdorysu nauky o podnikovém hospodářství. Ta je totiž v německy mluvících zemích tradičně přijímána jako jedna ze dvou hlavních disciplín ekonomie vedle Nauky o národním hospodářství (Volkswirtschaftslehre).

Autoři jako např. Ossadnik (1996), Weißenberger (2002), Horváth (2003) se přitom shodují, že snahy o **teoretické uchopení controllingu patří k typickým rysům literatury z germanofonní oblasti**. Jedná se o ostrý protiklad k USA – kolébce controllingu – kde controlling není zkoumán z teoretických pozic a rovněž tamní učebnice a příručky zpravidla končí doporučeními typu „je vhodné“, „osvědčuje se“, aniž by se tato doporučení opírala o ucelenou a teoreticky ukotvenou základnu². Podtrhují to i závěry bibliografické analýzy Messnera aj. (2008). Podle ní se ve významných anglicky psaných mezinárodních časopisech objevilo za léta 1970 až 2003 pouze 25 článků s tématem controllingu a z toho 10 vyšlo v časopise v *European Accounting Research*. Spíše teoretizující a normativní charakter článků tudíž zřejmě neladil s tématy skloňovanými mezinárodní literaturou. Také u významných německých článků je minimum anglicky psaných zdrojů (max. 27 % z citací), nejčastěji k Activity Based Costingu (Prozesskostenrechnung). Jeden z předních propagátorů německého controllingu – Jürgen Weber – to zdůvodňoval následovně:

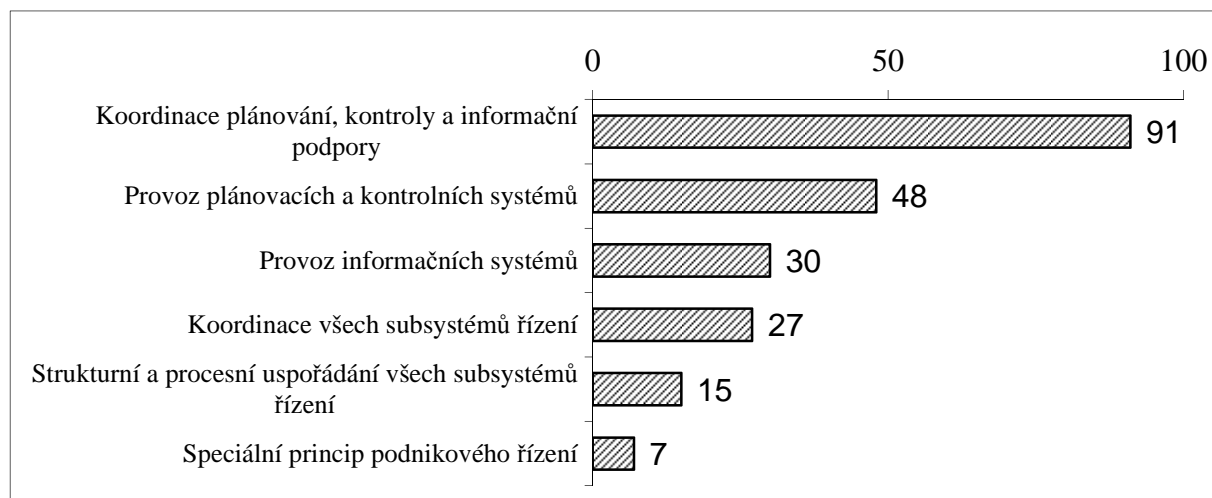
„Proč bych se měl zabývat [v Německu] jevy, které zde neexistují. Nebyl zde důvod odkazovat na americké přístupy. Jiné to bylo v marketingu, kde nejlepší studie přišly z USA. ... Ovšem nikoliv v controllingu. ... Způsob, jakým jsou organizovány manažerské úkoly je v Německu jiný. Máme stejné problémy, ale organizujeme je jiným způsobem. To ústí do jiné [funkční] specializace.“ [Messner aj. 2008, s. 140]

² Z citovaných pramenů toho může být dokladem Bragg (2011, s. 1, 6, 9), jenž přirovnává controllera k navigátorovi a následně rozebírá celou řadu účetních funkcí s doporučením, aby je vykonával či zastřešoval controller.

Většina monografií a učebnic výlučně z germanofonní oblasti opírá zdůvodnění controllingu jako samostatné teoretické disciplíny podnikohospodářské nauky o **systémový přístup**. V souladu s ním je podnik nazírán jako množina prvků (resp. subsystémů), z nichž na těch nejvyšších rozlišovacích úrovních tvoří strukturu podnikového systému výkonný subsystém a subsystém řízení. Tzv. primární koordinací pak řídicí systém usměrňuje systém výkonů a němečtí autoři ji řadí výlučně do teorie řízení (managementu). S rostoucí komplexitou a velikostí organizací se však v rámci řídicího systému zaměřují na jednotlivé oblasti jeho specializované subsystémy, tj. specialisté, příp. celé funkčně vymezené útvary specialistů. Právě v této tzv. **sekundární koordinaci specializovaných subsystémů** a v jejich informační podpoře bývá **spatřována hlavní úloha controllingu**. Přitom podle váhy, jaká je té které úloze controllingu připisována, lze rozlišit různá pojetí. Messner aj. (2008) zmiňují základní trojici nejvýznamnějších koncepcí controllingu, a sice (1) informační koncepce, (2) koordinační koncepce a konečně (3) racionalitou odůvodněné přístupy. Nejedná se však v žádném případě o vyčerpávající výčet, což dokládá skutečnost, že např. Eschenbach (2000) rozlišuje vedle koordinačních přístupů též (4) účetní přístupy a nezařaditelné zahrnuje do položky (5) přístupy praktiků, jež přirovnávají controlling k lodivodu, kormidelníkovi, navigátorovi, kopilotu, podnikovému ekonomickému svědomí, lékaři, termostatu, semaforu apod. Hodnota metafor tohoto druhu však stojí a padá s individuálními představami. Pouze tak nahrává širokému neurčitému výkladu controllingu.

V naznačené germanofonní diskusi o tom, zda controlling je samostatnou disciplínou podnikového hospodářství, nebo zda jde pouze o módní pojem pro jinou, již existující disciplínu podnikohospodářské nauky, nebo dokonce o pojem nově zastřešující několik stávajících disciplín, nakonec **převážily argumenty koordinační definice controllingu**. Její závěr lze parafrázovat slovy, že vlastní úlohy controllingu nejsou nové, nýbrž jejich koordinované propojení do systému představuje novou kvalitu. Vítězství koordinačního pojetí nasvědčují i v roce 1999 publikované výsledky ankety, které zachycuje obrázek 1. Její autor – Heinz Ahn (1999) – uskutečnil dotazování mezi 218 členy ze Spolku vysokoškolských učitelů podnikové ekonomiky (Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft). Anketa odhalila, že němečtí profesori považovali za jádro controllingu koordinaci důležitých subsystémů řízení, kdy ve 41 % případů zvítězila koordinace plánování, kontroly a informačního zabezpečení. Naopak controlling v žádném případě není řízení samo o sobě, které zůstává náplní managementu, resp. teorie řízení.

Obr. 1: Předmět controllingu dle ankety mezi německými vysokoškolskými učiteli



Zdroj: Küpper (2004, s. 5). Vlastní překlad a grafická úprava.

O jistou „celosvětovou“ syntézu funkcí controllingu usiluje vize sdružení International Group of Controlling³, které vymezuje roli controllerů následovně:

„Controlleri poskytují manažerům podpůrné služby v oblasti plánování a řízení, tak aby management mohl plánovat a řídit podle stanovených cílů.

- *Controlleri odpovídají za transparentnost podnikových výsledků, financí, procesů a strategie, a tím přispívají k vyšší ziskovosti.*
- *Controlleri koordinují dílčí cíle a plány a organizují systémy výkaznictví, které jsou orientovány na budoucnost a pokrývají všechny části podniku.*
- *Controlleri moderují controllingový proces tak, aby každý nositel rozhodovacích kompetencí jednal v souladu se stanovenými cíli.*
- *Controlleri zajišťují informace potřebné k manažerskému rozhodování.*
- *Controlleri vytvářejí a aktualizují controllingové systémy.*

Controlleri jsou interními poradci všech nositelů rozhodovacích kompetencí v otázkách týkajících se plánování, výkonnosti a účetnictví.“ (IGC, 2003, s. 34)

Závěr

Porevoluční vývoj českého pojmosloví prozrazuje, že termíny „controlling“ a „manažerské účetnictví“ až podezřele často označují to samé. Navíc dokonce i z česky psaných publikací je patrná teritoriální podmíněnost obliby těchto termínů. Zřetelně to pak dokumentují do češtiny přeložené terminologické slovníky. Z angličtiny přeložená oficiální terminologie manažerského účetnictví (CIMA, 2003) nezná heslo „controlling“, či „controllership“. Z německého originálu přeložený slovník controllingu (IGC, 2003) zase na oplátku nezná heslo „manažerské účetnictví“. Čeští autoři se pak pohybují na rozhraní obou pojmů a vykládají je zpravidla jedním ze tří způsobů: (1) jako pojmy pro to samé, (2) controlling jako pojem pro druh cílově orientovaného řízení (managementu), jehož svým způsobem podmnožinou je instrumentální systém manažerského účetnictví dodávající informace pro řízení, (3) controlling jako podmnožinu manažerského účetnictví.

Důvody četných překryvů mezi manažerským účetnictvím a controllingem lze spatřovat v jejich společném původu, jenž se odvozuje od pracovní náplně controllerů v podnicích. Ti se poprvé objevili na konci 19. století v amerických železničních společnostech, později se rozšířili do většiny amerických průmyslových odvětví a začátkem 30. let 20. století založili vlastní profesní organizaci Controllars Institute of America, ze které se v návaznosti na další rozvoj finančního řízení stal Institut finančních ředitelů (Financial Executives Institute). V návaznosti na rozvoj finančního řízení a informačních technologií rozšířil „nákladové účetnictví“ ve druhé polovině 20. století termín „manažerské účetnictví“, jehož informace slouží pro podporu manažerů v jejich operativním, ale i strategickém rozhodování. Ve své podstatě manažerské účetnictví představuje soubor metod zpracování informací používaný jak finančními manažery, tak controllery. S tím pak souvisí široké chápání termínu „manažerský účetní“, který anglofonní svět vnímá spíše jako kvalifikaci pro účetně-finanční podnikové pracovní pozice než jako název pro pracovní pozici samotnou, navíc kvalifikaci často ověřovanou a certifikovanou neuniverzitními profesními organizacemi sdružujícími odborníky z řad akademické, auditorské, poradenské i podnikové sféry.

Přibližně v polovině 20. století se s obnovou poválečné Evropy vynořily controllerské pozice i v podnicích sídlících na našem kontinentu. Výjimkou nebyly ani germanofonní oblasti. Zde

³ V minulosti Zájmové společenství Controlling (Interessengemeinschaft Controlling). Nezávislé sdružení společností pracujících v oblasti controllingového vzdělávání a výzkumu. Podrobnější informace lze nalézt na (IGC, 2012).

však podniky pragmaticky přijaté a zavedené pracovní pozice controllera začaly postupem času velice ostře kontrastovat s nezájmem akademické veřejnosti, která připravovala ekonomické odborníky na jejich budoucí povolání. Akademické půdě totiž průřezová podstata controllerské pozice nezapadala do ostře vymezených kategorií jednotlivých funkcí podnikového hospodářství (Betriebswirtschaftslehre), jež je v germanofonních zemích považováno za nezbytné vzdělání každého podnikového ekonoma. Stejný problém provázel i manažerské účetnictví, které svou interdisciplinární povahou rovněž nezapadalo do klasické německé představy o kolonce nákladového účetnictví. Načrtnutý střet německé praxe a teorie se od 70. let 20. století odrazil v úporné snaze řady univerzitních učitelů o teoretické zdůvodnění a v návaznosti na něj i o uznání nové disciplíny, jež v podnicích zajišťuje informační podporu manažerů a jimi realizovaného řídicího procesu. Ve snaze odlišit se od účetnictví, jež představovalo historicky zavedenou a jasně ohraničenou kategorii německého podnikového hospodářství, zvolili němečtí akademici pro tuto disciplínu termín „controlling“ odvozený od podnikové pozice controllera. Jistý paradox takového termínu přiznává i jeden z propagátorů controllingu Hans Ulrich Küpper:

„Další zvláštnost spočívá v tom, že anglické slovo controlling nenalezneme v mezinárodních vědeckých diskusích. Problémy pojednáváné v německy mluvícím prostoru pod pojmem controlling bývají nejčastěji diskutovány v oblastech Management Accounting nebo Managerial Accounting. Také v anglo-americké praxi nedosahuje controlling takového rozšíření jako v Německu, ačkoliv tam má své kořeny.“ (Küpper, 2004, s. 6)

Podobné paradoxy shledal i Messner aj. (2008). Jeho autorský kolektiv na základě bibliografické analýzy a 17 rozhovorů s osobnostmi controllingu v germanofonních zemích prokazuje zřetelnou souvislost mezi pozorností věnovanou controllingu a nárůstem počtu samostatných kateder controllingu na jednotlivých ekonomických fakultách německých, rakouských, či švýcarských univerzit. Vznikající komunita controllingových profesorů logicky upřela pozornost na vydefinování controllingové disciplíny. Navíc ji často kombinovala s vlastní poradenskou praxí pro podniky více než s vědeckým působením na mezinárodním poli. To vysvětluje další paradox na jedné straně provázanosti praxe a akademické půdy, na druhou stranu relativně uzavřené, lokální zkoumání controllingových témat pouze v německy mluvící komunitě.

V důsledku geografické blízkosti germanofonní oblasti rovněž tuzemská podniková sféra přejala po listopadu 1989 termíny „controlling“, či „controller“ a většina významnějších podniků je zavedla do svých organizačních struktur (viz Šiška 2006). Jedná se zpravidla o štábní útvary podřízené finančním ředitelům. Jejich pracovní náplní bývá moderování procesu sestavení plánů a rozpočtů, kontrola a informování manažerů o plnění rozpočtovaných cílů, aktualizace těchto plánů a rozpočtů, výpočet kalkulací nákladů výkonů, případně též zúčtování vnitropodnikových výkonů. Pro výkon těchto činností potřebují přirozeně znalosti z oblasti manažerského účetnictví, resp. controllingu, nezakládá to však podle mého soudu důvod pro násilné oddělování obou disciplín. Naopak, controlleři by měli být seznamováni s oběma termíny jako slovy víceméně stejného významu – tedy ve smyslu pojetí označeného (1) výše – jejichž použití odráží kontext prostředí, ve kterém vznikaly. Současně by však měli být studenti upozorňováni právě na historický vývoj a kontext obou pojmů, což jim usnadní orientaci, nastoupí-li v budoucnu do některé z dceřiných společností koncernu s mateřským zázemím v anglofonní či germanofonní oblasti, nebo budou-li studovat literaturu z té které teritoriální oblasti.

Jinými slovy, nadále podle mého soudu platí závěry, ke kterým došel již Sheridan (1994), člen evropského výboru CIMA, při svém rozboru rámců pro finanční řízení. Závěrem jeho analýzy bylo zjištění, že kontinentální podniky na rozdíl od britských pohlíží na manažerské

účetnictví v anglickém smyslu jako na controlling, nikoliv jako na součást účetnictví. Jako příčiny tohoto rozdílu spatřoval jednak rozdílné finanční kultury, jednak rozdílné vnímání role účetních. První souvisí se skutečností, že anglofonní finanční model se opírá o silný kapitálový trh, na kterém akcionáři vykonávají svá vlastnická práva, zatímco kontinent stává na středně velkých podnicích, financovaných převážně bankovním sektorem. Druhé pak s postavením účetní profese v USA a Británii, jejímž prvořadým cílem má být věrné a poctivé účetní zobrazení stavu a přírůstků majetku vlastníků a investorů na rozdíl od kontinentálního akcentování spíše zákonných pravidel a souladu účetnictví s daňovými pravidly a požadavky věřitelů.

Literatura:

- [1] Ahn, H. (1999): *Ansehen und Verständnis des Controlling in der Betriebswirtschaftslehre*. Controlling, 1999, roč. 11, č. 3, s. 109-114.
- [2] Anderson, L. K. – Sollenberger, H. M. (1992): *Managerial Accounting*. Cincinnati, South-Western, 1992.
- [3] Atkinson, A. A. – Kaplan, R. S. – Matsumura, E. M. – Young, S. M. (2012): *Management Accounting*. Upper Saddle River, Pearson Prentice Hall, 2012.
- [4] Bragg, S. M. (2011): *The Controller's Function. The Work of the Managerial Accountant*. Hoboken, Wiley, 2011.
- [5] CIMA (2003): *Manažerské účetnictví. Oficiální terminologie*. Praha, ASPI, 2003.
- [6] Collier, P. M. (2012): *Accounting for Managers : Interpreting Accounting Information for Decision Making*. Chichester, Wiley, 2012.
- [7] Eschenbach, R. (2000): *Controlling*. Praha, CODEX, 2000.
- [8] FEI (2012): *Financial Executives International. History*. [on-line], Morristown, Financial Executives International, c2012, [cit. 17.11. 2012], <<http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/About/History.aspx>>.
- [9] Fibírová, J. – Šoljaková, L. – Wagner, J. (2011). *Manažerské účetnictví: nástroje a metody*. Praha, Wolters Kluwer, 2011.
- [10] Freiberg, F. (1992): *Finanční controlling*. Praha, Ringier, 1996.
- [11] Hilton, R. W. (1989): *Managerial accounting*. New York, McGraw-Hill, 1989.
- [12] Hofmeister, R. – Stiegler, H. (1992): *Controlling*. Praha, BaBtext, 1992.
- [13] Horváth, P. (1979): *Controlling*. München, Vahlen, 1979.
- [14] Horváth, P. (2003): *Controlling*. München, Vahlen, 2003.
- [15] Hradecký, M. – Lanča, J. – Šiška, L. (2008): *Manažerské účetnictví*. Praha, Grada, 2008.
- [16] Chandler, A. D. (1977): *The Visible Hand. The Managerial Revolution in American Business*. Boston, Harvard University Press, 1977.
- [17] IGC (2003): *Slovník controllingu česko-anglický/anglicko-český. 120 nejdůležitějších termínů pro práci controllera*. Praha, Management Press, 2003.
- [18] IGC (2012): *International Group of Controlling*. [on-line], St. Gallen, International Group of Controlling, c2012, [cit. 17. 11. 2012], <http://www.igc-controlling.org/EN/_igc/ziele.php>.
- [19] Jackson, J. H. (1949): *The Controller. His Function and Organization*. Cambridge, Harvard University, 1949.
- [20] Kaplan, R. S. – Johnson, H. T. (1986): *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press, 1986

- [21] Král, B. aj. (2002): *Manažerské účetnictví*. Praha, Management Press, 2002.
- [22] Král, B. (2006): *Duální vztah finančního a manažerského účetnictví*. Český finanční a účetní časopis, roč. 1, č. 1, s. 9-19.
- [23] Küpper, H. U. (2004): *Controlling. Konzeption, Aufgaben, Instrumente*. Stuttgart, Schäffer-Poeschel, 2004.
- [24] Lang, H. (2005): *Manažerské účetnictví – teorie a praxe*. Praha, C. H. Beck, 2005.
- [25] Lazar, J. (2001): *Manažerské účetnictví. Kontrola a řízení nákladů v praxi*. Praha, Grada 2001.
- [26] Lazar, J. – Hermann, P. (1999): *Nákladový controlling*. Ostrava, Repronis, 1999.
- [27] Mann, R. – Mayer, E. (1992): *Controlling – metoda úspěšného podnikání*. Praha, Průmysl a obchod, 1992.
- [28] Matyáš, O. (2010): *Klíčové faktory ovlivňující podobu controllingu v nestátních neziskových organizacích*. Český finanční a účetní časopis, 2010, roč. 5, č. 3, s. 93-100.
- [29] Messner, M. – Becker, A. – Schäffer, U. – Binder, C. (2008): *Legitimacy and Identity in Germanic Management Accounting Research*. European Accounting Review, 2008, roč. 17, č. 1, s. 129-159.
- [30] Ossadnik, W. (1996): *Controlling*. München, Oldenbourg, 1996.
- [31] Sheridan, T. (1994) *New Frame for Financial Management*. Management Accounting, 1994, roč. 72, č. 4, s. 20-24.
- [32] Schroll, R. aj. (1993): *Manažerské účetnictví v podmínkách tržního hospodářství*. Praha, Trizonia, 1993.
- [33] Staněk, V. (2003): *Zvyšování výkonnosti procesním řízením nákladů*. Praha, Grada, 2003
- [34] Steinöcker, R. (2011): *Strategický controlling. Působící faktory, potenciály úspěšnosti a tržní strategie*. Praha, BaBtext, 1992.
- [35] Synek, M. – Kislingerová, E (1994): *Základy controllingu. Pracovní sešit a zadání případové studie*. Praha, VŠE, 1994.
- [36] Šiška, L. (2006): *Controlling – postavení a funkce v podniku*. Doktorská disertační práce. Brno, Ekonomicko-správní fakulta Masarykova univerzita, 2006.
- [37] Šoljaková, L. – Fibírová, J. (2010): *Reporting*. Praha, Grada, 2010.
- [38] Veber, J. aj. (2002): *Management. Základy – prosperita – globalizace*. Praha, Management Press, 2002.
- [39] Vysušil, J. (1999): *Integrované názvosloví v controllingu. Výkladový slovník pojmů, metod a nástrojů moderního řízení podniku*. Praha, Profess Consulting, 1999.
- [40] Vysušil, J. (2000): *Controlling do kapsy*. Praha, Profess Consulting, 2000.
- [41] Weißenberger, B. E. (2002): *Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre : Konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre*. In Weber, J. – Hirsch, B. (eds.): *Controlling als Akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme*. Wiesbaden, Gabler, s. 389-408, 2002.
- [42] Willson, J. D. – Roehl-Andersonová, J. M. – Bragg, S. M. (1999): *Controllershship: The Work of the Managerial Accountant*. New York, Wiley, 1999.

Vztah disciplín controlling a manažerské účetnictví

Ladislav Šiška

ABSTRAKT

Článek vyzdvihuje rozdíly ve vývoj termínů „manažerské účetnictví“ a „controlling“ v anglicky a německy mluvících zemích. Srovnání ukazuje, že navzdory společnému původu obou termínů v controllerských funkcích v amerických společnostech druhé poloviny 19. století, pozdější vývoj v anglicky mluvícím světě měl sklon preferovat termín „manažerské účetnictví“ jakožto dodavatele informací pro finanční řízení. V protikladu k „manažerskému účetnictví“, pojem „controlling“ byl přijat v germánských zemích. Jednalo se o výsledek diskusí, zda existuje, či nikoliv jako samostatná větev německého podnikového hospodářství (Betriebswirtschaftslehre). Prezentovaná rešerše uzavírá, že oba analyzované termíny jsou v podstatě vzájemně zaměnitelné a měly by být komunikovány směrem ke studentům na základě svých historických a teritoriálních specifik.

Klíčová slova: Manažerské účetnictví; Controlling; Controller.

The Relation between Controllershship and Managerial Accounting

ABSTRACT

The article highlights differences in evolution of the terms “management accounting” and “controllershship” in English- and German-speaking countries. The comparison shows that despite the common origin of both terms in controllers' functions in the US companies from the second half of the 19th century, later advancement in English-speaking world tended to prefer the term “management accounting” as a provider of information for the financial management. As opposed to the “management accounting”, the term “controllershship” was adopted in Germanic countries. It was the result of discussions whether or not there is an independent branch of German business administration (Betriebswirtschaftslehre). The presented search concludes that both analyzed terms are basically interchangeable and both should be communicated to the students based on their historical and territorial specifics.

Key words: Management Accounting; Controllershship; Controller.

JEL classification: M41.