

# Požadavky na profesní způsobilost controllerů v České republice: empirická studie<sup>#</sup>

*Bohumil Král\* – Libuše Šoljaková\*\**

## Úvod

Jednou z problémových oblastí, která se v posledních letech zcela změnila ve své kvalitativní podstatě, je způsob, jak jsou řízeny podnikatelské subjekty – a to včetně nástrojů a metod, které se pro řízení využívají. Základní tendence, které provázení tuto změnu, není snadné zobecnit; podle našeho názoru jde však zejména o následující:

- ke způsobu podnikového řízení se přistupuje jako k systému, který integračně propojuje organizační, plánovací, kontrolní, rozhodovací, motivační a informační funkce (podrobněji viz např. Král, 2010);
- tento systém se buduje a rozvíjí na základě multidimenzionálního pohledu na podnikatelský proces; to vede ke stále silnější integraci všech jeho aspektů: strategického, taktického a operativního časového horizontu, výkonového, odpovědnostního, procesního, zákaznického a teritoriálního průřezu a také jeho naturálně-věcné a hodnotové podstaty;
- vzájemné propojení všech těchto aspektů pak vede ke stále silnější potřebě interdisciplinárního nadhledu na řízenou entitu.

Také změny v podnikatelském prostředí a globální krize (vedoucí k poznání, jak důležitá pro podnikový úspěch je kvalita jeho finančního řízení) se projevil v rostoucím tlaku na způsobilost účetních, působících v profesi. Všechny tyto změny mají pak vliv na práci controllerů a manažerských účetních.

---

<sup>#</sup> Příspěvek byl zpracován jako jeden z výstupů projektu IGA F1/4/2012 *Vliv změn podnikatelského prostředí na profesní způsobilost podnikových controllerů* a v rámci institucionální podpory VŠE v Praze IP100040.

\* Bohumil Král – profesor; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <kral@vse.cz>.

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

Tento vliv je zřejmý v mnoha ohledech. Lze ho pozorovat zejména:

- v nově formulovaných požadavcích firem, které jsou posléze zobecnovány v učebnicích a jiných výstupech akademické sféry, v nichž je zdůrazňována nutnost kvalitativních změn v práci výše uvedených odborníků, a
- v reakcích univerzit a ekonomicky zaměřených profesních organizací, které cítí potřebu zabudovat tyto požadavky do požadavků na univerzitní vzdělání a do sylabů certifikačních a vzdělávacích programů, upravujících zejména vstup účetních do profese.

Co se týče první skupiny, řada výzkumných prací, které jsou tomuto těmto otázkám věnovány (viz např. Kaplan – Cooper, 1998; Burns – Yazdifar, 2001; Merchant, 2003) potvrzuje podstatnou roli kvalitního finančního managementu ve výrazně se měnícím podnikatelském prostředí, které je ovlivněno zejména interdisciplinární podstatou firemního řízení, důrazem na jeho strategický horizont, jeho multidimenzionalitou a integračním propojením všech jeho podstatných aspektů včetně vzájemných vztahů (ale i rozdílů) mezi uživatelským a zpracovatelským pohledem na kvalitní informační systém (blíže viz např. Simons, 2004; Parker, 2002; Merchant, 2003).

Všechny tyto skutečnosti pak mají podstatný vliv nejen na podstatu systému podnikového řízení včetně jeho informační podpory (Carruth, 2004), ale také na profesní vzdělání, dovednosti, zkušenosti a profesní hodnoty a přístupy finančních manažerů. V tomto ohledu věnují někteří autoři speciální pozornost také controllerům a manažerským účetním.

Např. Kaplan – Cooper (1998) uvádí, že zejména rozvoj informačních a komunikačních technologií umožňuje těmto odborníkům se oprostit od rutinních činností, spojených se zpracováním dat, což jim následně umožňuje

- trávit méně času vyhotovováním standardizovaných výkazů a naopak věnovat více pozornosti analýzám a interpretacím předkládaných informací;
- intenzivněji komunikovat podnikové cíle a prostředky jejich dosažení s pracovníky z útvarů, které diferencovaně a originálně k plnění těchto cílů přispívají, a
- zásadně změnit obsah jejich práce z oblasti srovnání skutečných a žádoucích podnikových výsledků do oblasti rozhodování o budoucím průběhu podnikatelského procesu.

Také podle Grandlunda a Lukky (1998) by controlleri neměli působit jen jako poskytovatelé interní informační podpory, ale spíše jako obchodní partneři, kteří jsou rovnocennými členy týmů, realizujících podnikatelská rozhodnutí, a jako odborníci, jejichž pravomoci a odpovědnosti je vysvětlovat, proč je či není

určitý typ informací relevantní pro určitý typ rozhodnutí, a od kterých se tedy očekává, že budou významně zvyšovat kvalitu podnikatelských.

Zralý (2007) reaguje na měnící se roli manažerů, controllerů a manažerských účetních, jakož i na zvýšenou potřebu jejich vzájemné komunikace, na narůstající potřebu interdisciplinárního nadhledu a navazující nutnost integrovat jejich úlohy v rámci manažerského řídicího systému návrhem přístupu, který nazývá jako „controllingový konvergenční koncept“.

Všechny výše uvedené změny, úzce propojené s podstatou práce controllerů a manažerských účetních se projevují také v nových požadavcích na profesní způsobilost těchto odborníků. Dříve se zejména vyžadovalo, aby měli adekvátní znalosti, dovednosti a zkušenosti s využitím nástrojů a metod manažerského účetnictví a s možnostmi jejich aplikace v rámci podnikového informačního systému. V současnosti se na nich požaduje spíše to, aby byli schopni využít své znalosti, dovednosti a zkušenosti pro návazné cíle – pro to, aby byli schopni propojit na interdisciplinární bázi manažerské účetnictví s ostatními naturálními, hodnotovými a kvalitativními informacemi, aby dokázali obhájit, interpretovat a prezentovat zjištěné výsledky, aby poskytovali adekvátní informační podporu pro rozhodování a aby působili jako ti, kteří zvyšují podnikové synergické efekty pomocí komunikace a integrací vztahů, které budují a rozvíjejí (viz např. Burns – Yazdifar, 2001; Yasin – Bayes – Czuchry, 2005; Hoper, 1980; Horváth, 2006; Zralý 2007).

Podle řady výzkumů roste také význam tzv. měkkých dovedností (např. schopností argumentovat ve prospěch přijatých řešení, interpretovat a prezentovat zjištěné výsledky a propojovat finanční informace s naturálními a kvalitativními a „neviditelnými“ efekty podnikatelských aktivit); zdá se, že tento aspekt byl až dosud podceněn ve všech obecně přijímaných materiálech, věnovaných budování profesní způsobilosti finančních manažerů (viz např. Yasin – Bayes – Czuchry, 2005; Pierce – O’Deam, 2003; Grandlund – Lukka, 1998; Jablonsky – Keating – Heian, 2004).

### **Cíl příspěvku**

Co se týče druhé skupiny – univerzit a profesních institucí, kteří zavádějí a podporují tyto změny, cílem tohoto příspěvku je popsat projekt, jehož obecným zaměřením je definovat standardy kvality pro práci těchto odborníků a návazně zpracovat rámec pro přesnější specifikaci požadavků na jejich vzdělání, dovednosti a zkušenosti, ale také pro jejich etické přístupy, hodnoty a postoje.

Projekt vyšel z podkladů Mezinárodní skupiny controllingu (International Group of Controlling, IGC, 2010), která v roce 2011 iniciovala empirické šetření, jehož cílem bylo potvrdit tendence, uvedené ve výše zmíněných podkladech. Vzhledem k nedostatku finančních zdrojů IGC a také vzhledem ke změně priorit v aktivitách IGC byl tento projekt velice rychle ukončen jako

mezinárodní a národním institucím bylo doporučeno ho řešit na národních úrovních.<sup>1</sup>

Projekt vychází z výstupů IGC a rozšiřuje je ve dvou základních liniích:

- na bázi literárních zdrojů rozvíjí obecný rámec pro práci těchto odborníků, a
- na základě empirického výzkumu, jehož cílem je zmapovat základní požadavky na profesní způsobilost controllerů a manažerských účetních ze dvou hledisek:
  - z hlediska expertů, kteří jsou odpovědní za rozvoj jejich profesní způsobilosti ve fázi před vstupem do profese – během studia na univerzitách nebo v rámci profesních vzdělávacích a certifikačních programů, a
  - z hlediska manažerů a controllerů, resp. manažerských účetních, kteří působí v podnikatelském prostředí, a kteří tak vnímají potřebu budování profesní kompetence těchto odborníků v těsném kontaktu s podnikatelskou realitou.

Z tohoto hlediska je cílem tohoto příspěvku hodnotícím způsobem popsat nejdůležitější výstupy projektu: nejprve provést analýzu tzv. *Draft for a Common Statement* – koncepčních východisek, které vymezují obecný rámec pro dosažení cílů projektu, a návazně zhodnotit výstupy první fáze empirického výzkumu, který mapuje současnou situaci v České republice.

### **Obecné cíle projektu**

Vymezit obecné cíle projektu bylo složitější, než se na počátku jevílo. Požadavky na budování profesní způsobilosti šířeji definovaného zaměření účetních působících v profesi (professional accountants) jsou sice relativně nerozporně vymezeny tzv. Mezinárodními vzdělávacími standardy účetních působících v profesi, které vznikly pod garancí Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants – IFAC, 2003) a pro oblast vzdělání jsou dále konkretizovány pod tzv. Modelovým účetním kurikulem, které vzniklo pod garancí OSN – na půdě tzv. Konference spojených národů pro obchod a rozvoj (United Nations Conference of Trade and Development – UNCTAD, 2011); tyto harmonizační dokumenty jsou však primárně cíleny na auditory a účetní působící ve veřejném zájmu. S ohledem na jejich specifickou roli je zřejmé, že požadavky na budování jejich profesní způsobilosti budou nutně odlišné od požadavků na profesní kompetenci odborníků, jejichž hlavním cílem je optimalizovat podnikové aktivity „zevnitř“.

---

<sup>1</sup> „Česká verze“ projektu byla zahájena na počátku roku 2012 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

Navíc, na rozdíl od auditorů, jejichž aktivity ve veřejném zájmu jsou dlouhodobě předmětem legislativní úpravy (a návazně v celosvětovém měřítku precedentních soudních rozhodnutí), obdobná právní harmonizace požadavků na manažersky zaměřené kompetence controllerů a manažerských účetních je vnímána nejen jako neúčelná, ale dokonce škodlivá s ohledem na to, že může vést k tvorbě bariér pro volný pohyb těchto odborníků.

Co víc: historické rozdíly v rozvoji řízení z pozice managementu a v praxi využívaných manažerských přístupů se projevují tím, že tyto experti se v různých částech světa nejen různě nazývají, ale jsou i vybavováni různou úrovní pravomoci a odpovědnosti a působí na rozdílných úrovních podnikové hierarchie.

V návaznosti na tyto skutečnosti není překvapením, že práce na projektu nemohly být zahájeny diskusí nad standardy kvality; projektový tým se rozhodl nejprve zpracovat koncepční východiska, která definují obecný rámec projektu, obsah, strukturu a konsensuální terminologii. Tak zvaný Draft for a Common Statement (dále jen Draft), který reprezentoval první fázi projektového řešení, se stal předmětem diskuse mezi členy IGC.

### **Záměr zpracování koncepčních východisek**

Hlavním záměrem zpracování koncepčních východisek bylo vytvořit mezinárodně přijatelná vymezení controllingu a náplně práce controllerů a manažerských účetních.

Tato vymezení slouží následujícím účelům:

měly by pomoci mezinárodně působícím podnikům a korporacím vymezit pracovní náplně, pravomoci a odpovědnosti controllerů a manažerských účetních, a to do jisté míry variantně s ohledem na jejich pracovní zařazení a úlohu v centralizované a decentralizované řízených firmách nebo jejich částech; tyto charakteristiky by pak měly vést ke zpřesnění rolí controllerů a manažerských účetních a zejména zdůraznit jejich úzké partnerské propojení s manažery;

- měly by zpřesnit a koncepčně podpořit kurikula vzdělávacích institucí a zajistit větší soulad jejich programů budování tzv. předkvalifikační kompetence s praktickými potřebami firem, které hledají controllery nebo zvyšují jejich odbornou úroveň; a
- měly by umožnit budoucím controllerům posoudit, zda instituce, které budou zajišťovat jejich budoucí profesní rozvoj, mají své vzdělávací programy založené na aktuálních otázkách praxe.

*Ačkoliv jsme výše uvedený záměr obecně podpořili, zároveň jsme také navrhli, aby celý projekt byl zaměřen nejen na podnikatelské subjekty, ale také –přínejmenším v určitém rozsahu– na controllery působící v nepodnikatelských*

*subjektech. Tento přístup podporuje např. Chartered Institute of Management Accountants' definition of management accounting: „Manažerské účetnictví je aplikací principů účetnictví a finančního řízení za účelem tvorby, ochrany, uchování a zvyšování hodnoty, jakož i předávání této hodnoty účastníkům koalice (stakeholders) ziskové i neziskové orientovaných subjektů, veřejných i soukromých.“ (CMA, 2000)*

### **Preamble**

Controlling je v Draftu definován jako práce manažera, působícího na jakékoli úrovni, který cílevědomě působí na průběh podnikatelského procesu. Přírozenou součástí aktivit, které se u controllera předpokládají, je zajištění důvěryhodnosti veškerých informací o finanční výkonnosti (financial performance), které controller poskytuje managementu.

Draft upozorňuje na skutečnost, že tato profese není ve světě jednotně nazývána: zatímco v kontinentální Evropě se používá označení „Controller“, v anglicky mluvících zemích se častěji odborník zajišťující tyto činnosti nazývá „manažerský účetní“.

Tato různorodost je zřejmá i z označení, jaká používají profesní instituce:

- americký Institute of Management Accountants (IMA) a britský Chartered Institute of Management Accountants používá označení manažerský účetní (Management Accountant),
- v Evropě působící International Group of Controlling používá označení controller, a
- Mezinárodní federace účetních (IFAC) vymezuje manažerské účetní jako jednu ze skupin tzv. profesionálních účetních působících v podnikání (professional accountants in business).

Zejména z výše uvedených důvodů, ale také ve snaze nalézt konsenzus pro budování standardů kvality Draft navrhuje zjednodušení v tom smyslu, aby pojmy controller a manažerský účetní byly chápány jako synonyma.

*Ačkoliv jsme z řady důvodů toto zjednodušení podpořili (a posléze v empirické části projektu používáme výhradně termín „controller“), zároveň jsme navrhli úpravu primární orientace controllingu jako systému řízení z pozice managementu. Jeho vymezení v Draftu totiž zdůrazňuje význam finanční výkonnosti, která je chápána velmi úzce (viz např. Koncepční rámec Mezinárodních účetních standardů (International Financial Reporting Standards, 2007) – pouze ve vztahu k faktorům ovlivňujícím zisk. V tomto smyslu jsme navrhli pouze využití termínu „výkonnost“, který podle našeho názoru*

- *lépe vyjadřuje skutečnost, že nejen hodnotová, ale také věcně naturální a kvalitativní stránka výkonnosti je významná pro dosažení podnikového úspěchu, a*

- *je v souladu s běžněji chápaným vymezením výkonnosti (viz např. vymezení CIMA, 2000), které je chápáno jako „zhodnocení toho, zda a v jakém rozsahu plní hodnocený subjekt své cíle“ a kde – v návaznosti na toto obecnější chápání výkonnosti – je také řízení výkonnosti vymezeno jako „proces cílevědomého působení na hodnocený subjekt, aby své cíle plnil“ a měření výkonnosti jako „proces zhodnocování zdatnosti v tom smyslu, jak je hodnocený subjekt úspěšný při dosahování svých cílů co se týče hospodárného získávání zdrojů a jejich účinného a efektivního využití“.*

### **Mise**

Draft definuje controlling jako imanentní část řízení. V jakékoliv organizaci jsou všichni manažeři s rozhodovací pravomocí také přirozeně odpovědní za hodnotové výsledky svěřené oblasti – tedy za její finanční výkonnost, pozici a schopnost produkovat finanční prostředky. To vyžaduje holistický pohled na podnikání jak v jeho věcně naturální podstatě, tak i v hodnotových efektech (Horváth, 2006).

Ve vazbě na toto vymezení jsou pak v Draftu controlleri chápáni jako partneři, kteří všestranně podporují manažery – a to zejména v případech, kdy manažeři nemají dostatek času či znalostí k naplňování jejich úkolů v řízení. Controlleri jsou odpovědní za přípravu a využití nástrojů a metod řízení takovým způsobem, který umožňuje manažerům přijímat rozhodnutí a uvědomovat si svou výhradní odpovědnost za výsledky, za optimalizaci svěřených částí podnikatelského procesu a za podporu komunikace. Důraz je v tomto směru kladen zejména na dlouhodobě udržitelný úspěch při dosahování žádoucích hodnotových výsledků podniků a na výkonnost jejich jednotlivých částí. Od controllerů se také očekává, že budou pomáhat všem ostatním zaměstnancům při kontrole a ověřování vlastních výsledků práce, při podpoře potřebné komunikace a při využití vhodných nástrojů řízení.

*Podle našeho názoru i výše uvedená mise obsahuje příliš úzkou orientaci controllera pouze na hodnotové výsledky. To byl také důvod, proč jsme navrhli rozšíření controllingu na integračně chápané řízení věcně naturální a hodnotové stránky podnikatelského procesu.*

*Také výše uvedený poslední citovaný odstavec mise neodráží podle našeho názoru podstatu přidané hodnoty, kterou controller přináší pro dosažení podnikového úspěchu. Proto jsme také navrhli úpravu druhé věty tohoto odstavce ve smyslu: „Protože systém řízení z pozice managementu je víc a víc komplikovaný, měli by controlleri podporovat manažery zejména ve tvorbě a využití informačního systému, ale také v oblastech komunikace, poradenství a všestranně chápaného servisního zajištění tohoto systému“.*

## **Dimenze**

Podle Draftu je třeba v práci controllera rozlišit pět základních dimenzí, které se vzájemně prolínají: profesní, funkční, procesní, rolí, které controller plní, a návazné vymezení práce. Pro zjednodušení v dalším textu uvádíme již jen základní aspekty profesní a funkční dimenze.

### **Profesní a funkční dimenze**

Označení pozice (profesní rozměr) a vymezení funkcí controllera je ovlivněno zejména jeho zařazením v konkrétní entitě. Právě z tohoto důvodu je pak předmětem pozornosti Draftu zejména procesní dimenze a dimenze rolí, které controller v entitě zajišťuje. Toto zkoumání je pak využito pro zpracování tzv. multidimenzionálního rámce aktivit, které controller plní.

Controlling je v Draftu vymezen jako profese, která vyžaduje (a pro manažera zajišťuje) partnerství – spolupráci při rozhodování, plánování a budování systému řízení výkonnosti, při vyhodnocování výsledků na bázi poskytovaných reportů a při formulaci a implementaci podnikové strategie. Aby tyto funkce byl schopen controller kvalitně zajistit, musí být nejen náležitě vzdělán, ale je také nutné, aby dostatečně rozuměl podstatě podnikatelského procesu, v němž působí. V tomto ohledu musí mít controller dostatečné znalosti a dovednosti z oblastí

- tvorby, implementace a řízení (automatizovaného) informačního systému, který integruje věcně naturální, kvalitativní i hodnotové informace,
- všech podstatných agend, které se ve firmě realizují, a to včetně jejich integrace jak v systému cílových informací (tedy v systému plánů a rozpočtů), tak v účetním systému, zaměřeném na hodnotové sledování podnikatelského procesu,
- formulace podnikové strategie a prostředků jejich efektivní implementace, komunikace a transformace na kratší časová období a konkrétnější výkonové, odpovědnostní a procesní úrovně, a to včetně ověření toho, zda se strategii ve všech těchto průřezech daří prosazovat,
- identifikace klíčových faktorů, ovlivňujících funkčnost systému řízení a správy společnosti (corporate governance), a to včetně návazných subsystémů, jako jsou z hlediska věcného např. zajištění společenské odpovědnosti a v oblasti informační systém interních reportů.

V návaznosti na výše zmíněnou profesní a funkční dimenzi pak Draft vymezuje základní procesy, za jejichž funkčnost by měl controller odpovídat, a role, které v systému řízení konkrétní společnosti plní.

### **Multidimenzionální rámec aktivit**

Obě výše uvedené dimenze – tedy procesní, analyzující činnost controllera z hlediska nástrojů a metod, za jejichž funkčnost odpovídá, a rolí, které v této souvislosti v podniku plní, posléze ústí do finálního multidimenzionálního návrhu aktivit, které controller v podniku zajišťuje. Ty jsou členěny do tří sekcí:

- v první jsou vymezeny jeho funkce; jejich konkrétní náplň je zpravidla ovlivněna konkrétní pozicí controllera v podniku;
- návazné činnosti a aktivity, vyjádřené ve druhé sekci, popisují pracovní oblasti a návazné pravomoci a odpovědnosti controllera;
- třetí sekce pak vymezuje požadavky na znalosti, osobnostní profil a další předpoklady, které by controller měl mít k tomu, aby byl schopen výše uvedené činnosti kompetentně zajistit; tyto požadavky si – mimo jiné – kladou za cíl také definovat obsah vzdělávacích programů, které by měl controller absolvovat.

*Podle našeho názoru byla tato část Draftu zpracována velice kvalitně. Z tohoto důvodu jsme navrhli jedinou, i když relativně významnou úpravu: aby tato část byla v souladu mimo jiné i s Mezinárodními vzdělávacími standardy Mezinárodní federace účetních IFAC, navrhli jsme rozšíření třetí sekce (která v navrhované struktuře obsahovala pouze požadavky na vzdělání controllerů) také o požadavky na profesní dovednosti, praktické zkušenosti a na etické hodnoty a přístupy, které by měl controller ve své práci prosazovat.*

### **Osobností požadavky na controllera**

V návaznosti na výše uvedený rámec Draft stanoví také osobnostní předpoklady, které by controller měl naplňovat. V této souvislosti zejména zdůrazňuje, že by měl

- působit jako „hospodářské svědomí“ firmy a reprezentovat její hodnoty;
- myslit a jednat zejména se zřetelem na budoucnost firmy; v tomto smyslu by měl inspirovat management zejména tím, že dokáže identifikovat příležitosti dalšího rozvoje podnikání a rizika, kterým firma v budoucnu může čelit;
- odpovídat za tvorbu a aktualizaci informačního systému, který by měl umožnit nejen systematické srovnání skutečného průběhu podnikatelské činnosti se žádoucím stavem a průběhem, ale také kvalitní podporu rozhodování na bázi otázek „co se stane, když ..“;
- podporovat a zprostředkovávat dosahování všech podnikových cílů; v návaznosti na to by controller měl budovat systémy měření podnikové výkonnosti; obě tyto aktivity by pak měli rozvíjet jak ve vazbě na potřeby řízení podnikatelského procesu z pozice managementu, tak i ve vazbě na požadavky externích zájmových

- skupin (stakeholders); pokud je třeba, měli by controller využívat také srovnatelná data (benchmarks) pro ověření racionality podnikání;
- zpracovávat interní reporty v návaznosti na potřeby manažerů; pokud se pak liší požadavky manažerů a externích uživatelů informací o podnikové činnosti, vyžaduje se také od controllera, aby zpracoval doplňující vysvětlení o rozdílech ve vymezení, ocenění a vykazování těchto cílů, resp. skutečných výsledků podnikání;
  - dokázat zargumentovat vrcholovému vedení, resp. externím zájmovým skupinám reálnost cílů, zabudovaných do systému plánů a rozpočtů;
  - koordinovat období, obsah, metody a konkrétní způsoby jak procesu stanovení cílů a prostředků jejich dosažení, tak i vyhodnocování skutečných výsledků, a to včetně odchylek mezi skutečným a žádoucím stavem; měli by být schopni interpretovat výsledky, identifikovat příčiny a následky odchylek a poskytovat doporučení, jak měnit parametry podnikatelského procesu;
  - prezentovat a interpretovat dosažené výsledky manažerům; to mimo jiné znamená, že by měl tyto výsledky prezentovat takovým způsobem, aby vyjadřovaly pravomoc a odpovědnost manažerů, resp. jejich schopnost dosažené výsledky ovlivnit; návazně by také měl instruovat a školit manažery ve způsobu využití a interpretace příslušných informací;
  - pracovat s relevantními klíčovými parametry podnikání, které srovnávají v dynamických referenčních vztazích (např. v úrovních skutečnost – výchozí rozpočet – předpověď – aktuální odhad); na základě těchto srovnání pak navrhuje managementu konkrétní akce;
  - pracovat s informacemi u vědomí si jejich etického rozměru; měl by citlivě zvažovat, zda nejde o citlivé či tajné informace, či zda způsobem jejich zveřejnění nemůže poškodit zástupce zainteresovaných subjektů;
  - být loajální k entitě, v níž působí; měl by být vnímavý k potřebám svých „zákazníků“ – tedy manažerů nebo jiných zainteresovaných skupin; v tomto směru by měl spíše aktivně vyhledávat náměty a vyvolávat diskusi, vedoucí ke zlepšení současného stavu, než pasívně čekat na úkol.

*Také tato část podle našeho názoru odráží syntetickým a srozumitelným způsobem osobnostní předpoklady controllerů. Z tohoto důvodu jsme také k této části navrhli jedinou úpravu, která navazovala na výše uvedenou sekci etických požadavků na aktivity, které controller realizuje, a to v tom smyslu, že controller by měl komunikovat, resp. podporovat důležitost souladu podnikového chování s etickými a morálními hodnotami a přístupy k řešení konkrétních situací.*

### **Metodologie empirického výzkumu**

Cílem empirické fáze výzkumu, která navazuje na vymezení koncepčních východisek projektu, je zmapovat, jak se výše uvedené tendence projevují v současných požadavcích na profesní způsobilost controllerů. Tato základní výzkumná otázka byla přitom analyzována ze dvou hledisek:

- a) z pohledu expertů, kteří jsou odpovědní za rozvoj profesní způsobilosti controllerů před jejich vstupem do profese, a
- b) z pohledu manažerů a controllerů, kteří pracují v podnikatelském prostředí.

Cílem výzkumu tak bylo dát také odpověď na otázku, do jaké míry se měnící požadavky na budování profesní způsobilosti controllerů projevují jednak v myšlení a realizačních postupech institucí, které jsou odpovědné za jejich všestranně chápaný odborný rozvoj, jednak v úvahách o jejich prospěšnosti v praxi.

S ohledem na tento cíl jsme zpracovali dvě verze dotazníku:

- verze stručně nazvaná „Controller by měl ...“, určená pro první skupinu expertů, a
- verze stručně nazvaná „Controller je ...“, určená pro druhou skupinu.

Respondenty druhé skupiny byli manažeři a controlleri náhodně vybraných společností, působících v České republice, jejichž počet zaměstnanců převyšuje 100 a výnosy z prodeje 50 mil. EUR.

Co se týče obsahu a struktury obou verzí, jsou do značné míry identické. Jejich základ vychází z výše uvedené analýzy Draftu. Vzaty v úvahu byly ale také další inspirační zdroje jako např.:

- Mezinárodní vzdělávací standardy Mezinárodní federace účetních (IFAC, 2003);
- Revidovaný model účetního kurikula (UNCTAD, 2011);
- Sylaby hlavní specializace „Účetnictví a finanční řízení podniku“ a vedlejší specializace „Controlling“, které jsou vyučovány na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze;
- Vzdělávací a certifikační programy rozvoje profesní způsobilosti Komory auditorů České republiky a Svazu účetních – dvou profesních institucí, působících v České republice, a
- Vzdělávací a certifikační program britské Asociace autorizovaných certifikovaných účetních (British Association of Chartered Certified Accountants – ACCA).

Relativně široce zaměřený dotazník, založený většinou na otázkách, vyžadujících odpověď ve škále od jedné (silný nesouhlas) do pěti (silný

souhlas), ale – v menším rozsahu – také na otázkách ano/ne a na otevřených otázkách, zkoumá názory odborníků v následujících problémových oblastech:

- pozice controllera v podnikové organizační struktuře,
- struktura útvaru/útvárů controllingu,
- vztah těchto útvarů k útvarům účetnictví, daně a jiným útvarům, které se – z různých hledisek – profesně zabývají finančním řízením podniku,
- obecně vymezený obsah aktivit, realizovaných controllerem,
- oblasti a rozsah pravomoci a odpovědnosti controllera,
- konkrétně vymezený obsah aktivit, realizovaných controllerem,
- požadavky na vzdělání,
- požadavky na profesní dovednosti a praktické zkušenosti,
- role controllera v etických aspektech podnikání,
- výběr potenciálních kandidátů na pozici controllera, a
- kontrola kvality práce controllera.

Záměrem řešitelského týmu bylo pracovat s dotazníkem ve dvou fázích:

- cílem první fáze bylo ověřit srozumitelnost a úplnost dotazníků v individuálních rozhovorech s cca 20 reprezentanty obou skupin respondentů, a
- na základě této fáze provést analýzu dotazníků a zpracovat je do podoby vhodné pro elektronickou distribuci a vyhodnocení.

### **Výsledky výzkumu**

Výzkum je ve fázi, kdy

- bylo provedeno 27 individuálních rozhovorů, v nichž respondenti nejen odpovídali na otázky, ale posuzovali také srozumitelnost a úplnost dotazníků; 21 respondentů odpovídalo na dotazník „Controller by měl ...“, zbylých 6 na dotazník „Controller je ...“;
- bylo přijato a zpracováno 69 dotazníků, zpracovaných v rámci elektronické distribuce; všichni respondenti této skupiny odpovídali na dotazník „Controller je ...“.

Zpracování dotazníků přineslo následující významné výsledky:

- dosavadní výzkum nepřinesl jednoznačnou odpověď na otázky, jaká je ideální či převažující pozice controllera v organizační struktuře, jak by měl být útvar controllingu dále členěn nebo jaký by měl být vztah útvaru controllingu k útvarům účetnictví, daně či k jiným útvarům, které se z různých hledisek zabývají podnikovým finančním řízením; důvodem této skutečnosti je nejen obtížné zobecnění progresivních tendencí, ale také odlišný anglosaský a germanofonní přístup k těmto otázkám, které jsou navíc specificky ovlivněny českým podnikatelským prostředím; v zásadě jedinou převažující tendencí, která se projevovala

v odpovědích obou skupin respondentů, bylo řešení, v němž controller pracoval ve štábu – pod vedením ekonomického (finančního) ředitele a neměl liniovou pravomoc a odpovědnost. Toto organizační řešení je – zdá se – nejvíce v souladu s rolí controllera jako „hospodářského svědomí podniku“;

- controlleri by měli být v podnicích primárně odpovědní za věrohodnost, dostupnost, včasnost a transparentnost informací, které poskytují managementu; neměli by být odpovědní za firemní finanční výsledky;
- co se týče požadavků na vzdělání, controller by měl mít velmi dobré znalosti finančního účetnictví a výkaznictví, manažerského účetnictví, interního reportingu a podnikových financí; v oblasti ICT by měl působit zejména jako uživatel a nikoliv jako manažer ICT projektů, tvůrce takového systému nebo ověřovatel jeho zpracovatelské kvality;
- ačkoliv obě skupiny respondentů hodnotili jako mírně významnější pro práci controllerů spíše profesní než měkké dovednosti, budoucí profesní rozvoj těchto odborníků by se měl zaměřit na obě tyto skupiny dovedností – tím spíše, že z výzkumu vyplývá spíše nižší úroveň měkkých dovedností, kterými controlleri dnes v ČR disponují, a také fakt, že firemní manažeři nejsou dosud přesvědčeni o jejich významu;
- obě skupiny respondentů potvrdily, jak významný je pro rozvoj podnikání jeho etický rozměr, i skutečnost, že na jeho podpoře by se měl podílet i controller; výzkum však zároveň potvrdil, že aplikace těchto principů a norem v praxi je až dosud na velmi nízké úrovni; z tohoto důvodu považujeme zabudování etických principů a pravidel do standardů kvality práce controllerů za úkol velmi významný;
- výsledky výzkumu také potvrdily význam kontinuálního profesního rozvoje controllerů při zajišťování kvality jejich práce; jakkoli dnes manažeři zpravidla umožňují controllerům rozvíjet svou profesní způsobilost v případě, že sami controlleri o to mají zájem, zpravidla již neověřují, zda se spíše pasivně zaměření controlleri dále profesně rozvíjejí a zda je tento rozvoj efektivní.

Nutnost vybudovat standardy kvality vyplývá mimo jiné i z té části empirického výzkumu, kde respondenti potvrzují nutnost hodnocení kvality práce controllerů, ale nevědí, jakými konkrétními metodami hodnocení kvality zajistit.

### **Závěry a shrnutí**

Ačkoliv projekt mapuje na omezeném počtu odpovědí pouze situaci v České republice, přináší podle našeho názoru řadu námětů jak pro formulaci koncepčních východisek, které jsou předmětem analýzy Draftu, tak – na bázi

skutečností zjištěných z dotazníků – pro zlepšení současné praktické situace českých podniků.

Co se týče koncepčních východisek projektu, uvedených v Draftu, je nesporné, že tento dokument je sice prvním, ale zároveň i významným krokem k tomu, aby mohly být nejen definovány, ale také prakticky zpracovány kvality standardy pro práci controllerů.

Draft v tomto smyslu přispívá nejen k lepšímu pochopení rozdílů, které provázejí rozvoj profese controllerů, resp. manažerských účetních v různých částech světa. Také umožňuje kvalitnější vymezení společných rysů obou spíše teritoriálně různě nazývaných profesí a jejich přesnější profesní odlišení od účetních působících v profesi a auditorů.

Draft tak vytváří solidní východisko pro zpracování první sady „standardů dobré praxe“ a diskusních materiálů, které mohou na základě příkladů „nejlepší praxe“ vést ke zvýšení kvality práce controllerů.

Tyto materiály by měly zejména obsahovat:

- vymezení cílů, obsahu a struktury vzdělání před vstupem do profese, a to včetně požadavků na ověření dosažené úrovně znalostí,
- stanovení požadavků na profesní dovednosti controllerů, a to včetně způsobů, jak těchto dovedností lze dosáhnout,
- stanovení způsobů, jakými by měl controller nabývat praktické zkušenosti, a to včetně metod ověření, zda vyžadované úrovně těchto zkušeností opravdu dosáhl,
- vymezení cílů, obsahu, struktury a forem ověření toho, zda controller pracuje na svém kontinuálním profesním rozvoji, a
- stanovení etických principů, hodnot a přístupů k řešení konkrétních situací, kterými by se controller ve své činnosti měl řídit, a které by měl prosazovat jako reprezentant entity, v níž působí.

Podstatnou část projektu tvoří empirický výzkum, který se zaměřuje na měnící se požadavky na profesní způsobilost controllerů a který mapuje současnou situaci v České republice. Výzkum srovnává názory dvou skupin odborníků: těch, kteří se zabývají budováním profesní způsobilosti controllerů na univerzitách a v profesních institucích, a manažerů a controllerů působících v podnicích. Příspěvek poskytuje výsledky zkoumání následujících problémových oblastí: obecný obsah aktivit, které controller realizuje, pravomoci a odpovědnosti controllera, požadavky na controllerovo vzdělání, profesní dovednosti, praktické zkušenosti, etický rozměr jeho aktivit, řízení lidských zdrojů a řízení kvality jeho práce.

### **Literatura:**

- [1] Burns, J. – Yazdifar, H. (2001): *Trick or Treats?* Financial Management, 2001, roč. 30, č. 1, s. 33-35.
- [2] Carruth, B. (2004): *Management Accounting – What's New?* Chartered Accountants Journal of New Zealand, 2004, roč. 83, č. 8, s. 29-30.
- [3] CIMA (2000): *Management Accounting. Official Terminology.* London, Chartered Institute of Management Accountants, 2000.
- [4] Grandlund, M. – Lukka, K. (1998): *Towards Increasing Business Orientation: Finish Management Accountants in a Changing Cultural Context.* Management Accounting Research, 1988, č. 9, s. 185-211.
- [5] Hoper, T. (1980): *Role Conflicts of Management Accountants and Their Position within Organization Structures.* Accounting Organization and Society, 1980, roč. 5, č. 4, s. 401-411.
- [6] Horváth, P. (2006): *Das Controllingkonzept. Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem.* München, DTV Verlag Valen Beck, 2006.
- [7] IFAC (2003): *International Education Standards for Professional Accountants.* New York, International Federation of Accountants, 2003.
- [8] IGC (2010): *Controller-Wörterbuch.* Stuttgart, Schäffer-Poeschle Verlag für Wirtschaft Steuern Recht, 2010.
- [9] Jablonsky, F. S. – Keating, P. J. – Heian, J. B. (2004): *Business Advocate or Corporate Policeman.* New York, Financial Research Foundation, 2004.
- [10] Kaplan, R. – Cooper, R. (1998): *Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance.* Boston, Harvard Business School Press, 1988.
- [11] Merchant, K. (2003): *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives.* Harlow, Prentice Hall / Pearson Education, 2003.
- [12] Parker, L. D. (2002): *Reinventing the Management Accountant.* London, Chartered Institute of Management Accountants, c2002, [cit. 10. 2. 2015], <[http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/VisitingProfessor/tech\\_presnot\\_reinventing\\_the\\_management\\_accountant\\_mar02.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf)>.
- [13] Pierce, B. – O'Deam, T. (2003): *Management Accounting Information and the Needs of Managers: Perceptions of Managers and Accountants Compared.* British Accounting Review, 2003, roč. 35, č. 3, s. 257-290.
- [14] Simons, R. (2004): *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy.* Upper Saddle River, Prentice Hall, 2004.

- [15] UNCTAD (2011): *Model Accounting Curriculum (Revised)*. [on-line], Geneva, United Nations Conference on Trade and Development, 2011, [cit. 10. 2. 2015],  
<[http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1\\_en.pdf](http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf)>.
- [16] 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. 322-31.
- [17] Zralý, M. (2007): *Integration Concept of Management Control and its Contribution to Performance Management*. In *Proceedings of EIASM 4th Conference on Performance Measurement and Management Control*. [CD-ROM]. Brussels, European Institute for Advanced Studies in Management, 2007.

## **Požadavky na profesní způsobilost controllerů v České republice: empirická studie**

*Bohumil Král – Libuše Šoljaková*

### **ABSTRAKT**

Príspevek popisuje výstupy projektu, jehož účelem je – na bázi „Draftu koncepčních východisek“ stanovit obecně přijímané požadavky na budování profesní způsobilosti controllerů a manažerských účetních. Príspevek dochází k závěru, že ačkoli Draft představuje pouze první krok ve zvyšování odbornosti výše uvedené profese, již v této úrovni vede k lepšímu pochopení rozdílů, které provází rozvoj profesní způsobilosti controllerů a manažerských účetních v různých částech světa. Umožňuje také lepší identifikaci společných rysů, ale také rozdílů v profesním zaměření těchto odborníků a účetních působících v profesi nebo auditorů.

**Klíčová slova:** Profesní způsobilost; Controller; Manažerský účetní; Vývojové tendence.

## **Requirements for the Professional Competences of Controllers in the Czech Republic: Empirical Study**

### **ABSTRACT**

The article describes the outcomes of the project whose purpose is – on the basis of the “Draft for a Common Statement” – to state generally accepted requirements for the professional competence of managerial accountants and controllers. The paper concludes that, despite the fact that Draft is only the first step, it brings substantial contributions: it has led to a better understanding of the differences which accompany this profession’s development in different parts of globe. It enables better identification of common features, but also differences in profiles and professional orientations of professional accountants, auditors and professional accountants in business, and of managerial accountants or controllers whose quality professional development is the principle aim of this project.

**Key words:** Professional competence; Controller; Management accountant; Developmental tendencies.

**JEL classification:** M21.