

# ZÁRÓTANULMÁNY

---

**BODNÁR VIKTÓRIA -  
DOBÁK MIKLÓS -  
LÁZÁR LÁSZLÓ**

**A „SZERVEZETTERVEZÉS ÉS MENEDZSMENT  
KONTROLL”  
ALPROJEKT ZÁRÓTANULMÁNYA**

**A tanulmánysorozat**

**Z23.**

**kötete**

Ez a tanulmány a

**„Versenyben a világgal”**

A magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői -  
**kutatási program**

igazgató: Chikán Attila

**Menedzsment és versenyképesség**

projekt

vezetője: Dobák Miklós

**Szervezettervezés és menedzsment kontroll**

alprojekt

vezetője: Dobák Miklós

keretében készült.

**Szerzők:**

**Bodnár Viktória**

**Dobák Miklós**

**Lázár László**

Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vezetési és szervezési tanszék

Budapest, 1093, Fővám tér 8. 367. szoba

A „Versenyben a világgal” - A magyar gazdaság versenyképességének mikrogazdasági tényezői c.  
kutatási program MŰHELYTANULMÁNY sorozata.  
Sorozatszerkesztő: Chikán Attila, programigazgató  
Technikai szerkesztő: Koblász Mária  
Készült 100 példányban. Budapest, 1997. július 28.

## Tartalomjegyzék

<b>1. Az alprojekt kutatási célkitűzései, helye a kutatási program egészében, kapcsolódás más alprojektekhez</b>	<b>5</b>
1.1. <i>A Menedzsment és versenyképesség projekt és kutatási célkitűzései</i>	5
1.2. <i>A Szervezettervezés és menedzsment kontroll alprojekt és kutatási célkitűzései</i>	6
1.2.1. Fogalomértelmezés és a célok megközelítése	7
1.2.2. A menedzsment kontroll elméletének alakulása – a kutatási modell megalapozása és felépítése	10
1.2.3. A kutatási modell	14
1.2.4. Kutatási kérdések	16
1.2.5. Kapcsolódások	20
<b>2. A kutatás módszertana</b>	<b>20</b>
2.1. <i>A kutatás jelenlegi állapota</i>	21
<b>3. A kutatás eredményei: nemzetközi tendenciák, hazai helyzetkép</b>	<b>23</b>
3.1. <i>A menedzsment kontroll nemzetközi elmélete és gyakorlata</i>	24
3.1.1. Hagyományos költségszámítás	25
3.1.2. Felelősségi elvű számvitel	27
3.1.3. Stratégiai számvitel	30
3.1.4. A közelmúlt vállalati controlling gyakorlata	36
3.1.4.1. Költség- és teljesítményszámítás	36
3.1.4.2. Tervezés	38
3.1.4.3. Beszámolás	38
3.2. <i>Versenyképesség, controlling – és a „Versenyben a világgal” kutatás során felvett adatok</i>	40
3.2.1. Költség- és teljesítményszámítás	40
3.2.2. Tervezés	42
3.2.3. Beszámolás, ellenőrzés	45
3.2.4. A controlling szervezeti helye	47
<b>4. A kutatásban közreműködők</b>	<b>47</b>
<b>5. Az alprojekt keretében elkészült tanulmányok felsorolása, lezajlott rendezvények és időpontjuk</b>	<b>47</b>
<b>MELLÉKLET: A kutatási modell operacionalizálását elősegítő kérdéslista</b>	<b>48</b>
Technológia	48
Telepítettség	48
Emberi erőforrás	49
Tulajdonosi szerkezet	49
Felelősségi rendszer	49
Szervezeti célok és stratégiák	49
<i>Controlling rendszer</i>	49
Költség- és teljesítményszámítási rendszer	49
Tervezési rendszer	50
Beszámolási rendszer	51
A controlling szervezete	51
<i>Közvetlen kiváltó rendszerek</i>	51
(Pénzügyi) számviteli rendszer	51
Egyéb vállalati információs rendszerek	51
Érdekeltségi rendszer	52
<i>A szervezet teljesítménye</i>	52
Hatékonyság	52
Eredményesség	52
<b>6. HIVATKOZÁSOK</b>	<b>52</b>

## Ábrajegyzék

<i>Ábra 1: A „Menedzsment és versenyképesség” projekt szervezete</i> .....	6
<i>Ábra 2: A kontroll folyamat</i> .....	8
<i>Ábra 3: A menedzsment kontroll egyszerű lineáris kontingencia modellje [Otley, 1980.]</i> .....	11
<i>Ábra 4: A minimálisan szükséges kontingencialista elemzési keret [Otley, 1980.]</i> .....	12
<i>Ábra 5: A kutatási modell</i> .....	16

# 1. Az alprojekt kutatási célkitűzései, helye a kutatási program egészében, kapcsolódás más alprojektekhez

## 1.1. A Menedzsment és versenyképesség projekt és kutatási célkitűzései

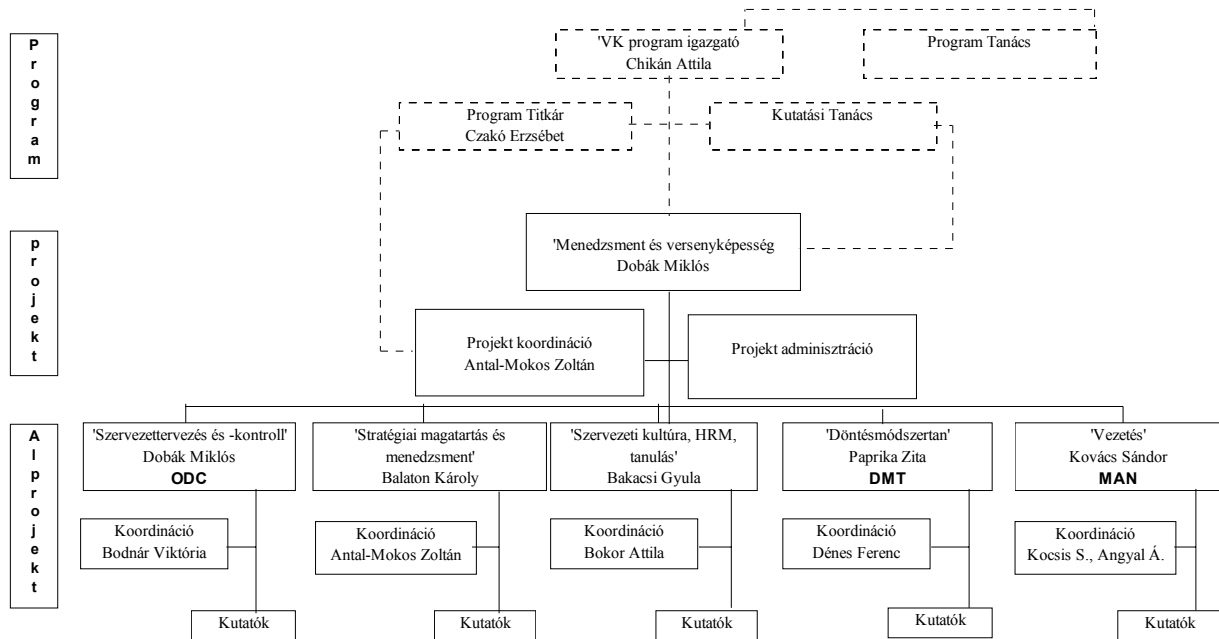
A versenyképesség felfogásunkban *totális kategória*. Vállalati szinten a stratégiák, a struktúrák, illetve a döntési mechanizmusok versenyképessége is megméretődik. Relatív fontosságuk - szemben a szűken vett termék-, minőség-, költség- stb. alapú értelmezéssel - felértékelődik. Más szóval: ma a vállalatok egyre inkább a stratégiáikkal, a struktúráikkal, kulturális jellemzőikkel és döntéshozatali képességeikkel versenyeznek.

Ahhoz, hogy az elméletileg megalapozott empirikus kutatást el lehessen kezdeni, szükség volt a versenyképesség fogalmának operacionalizálható teljesítményváltozókkal megragadható értelmezésére. A *versenyképességet* elsősorban *leíró kategóriának* tekintettük és tekintjük, megkülönböztetve ehhez kapcsolódóan a szervezet célmegvalósítási képességét kifejező eredményességet (*effectiveness*) és az erőforrások felhasználásának gazdasági racionalitását kifejező hatékonyságot (*efficiency*). A versenyképesség értelmezésének másik dimenziójaként elfogadható az a megközelítés, amely a működőképesség és a változóképesség egyidejű meglétét helyezi a középpontba. Esetünkben ez a szervezeti stabilitás és rugalmasság egyensúlyának fenntartását mint minden változásvezetés alapkérdését jelenti.

**A projekt alapvető kutatási célja** elméleti megalapozottságú, széles körű empirikus alapokra támaszkodó, kutatás-módszertanilag is igényesen alátámasztott vizsgálatok lefolytatása volt, melyek a mai magyar átalakuló gazdaságban és társadalomban a stratégiák, a struktúrák, a szervezeti kultúrák és a döntési mechanizmusok versenyképességgel való kapcsolatának kimutatására irányulnak, azzal a szándékkal, hogy elemzéseinkre alapozva javaslatokat fogalmazzunk meg a kormányzat, a vállalati menedzsment és a kutatók felé.

A projekt négy átfogó téma köré szervezett alprojektben végezte és végzi munkáját; szervezeti struktúráját az 1. sz. ábra szemlélteti.

Ábra A: A „Menedzsment és versenyképesség” projekt szervezete



## 1.2. A Szervezettervezés és menedzsment kontroll alprojekt és kutatási célkitűzései

A Szervezettervezés és menedzsment kontroll alprojekt az előző pontban vázolt projekt-szintű elképzelések keretében a vállalatok felépítési és működési struktúrájának vizsgálatát, tehát

- a ma Magyarországon tevékenykedő vállalatok felépítését és működését meghatározó tényezők beazonosítását,
- a környezet megváltozására adott válaszoknak: a szervezetalakítás legfontosabb tendenciáinak feltérképezését,
- a vállalati szervezet és piaci sikeresség kapcsolatának elemzését tűzte célul, különös tekintettel a vezetők tervezési és ellenőrzési tevékenységének (**menedzsment kontroll**) szervezeti feltételeire, illetve ezen vezetői funkció és az azt támogató átfogó irányítási rendszer (**controlling**) megvalósulására. Ez utóbbi a következő kérdések tervezett körüljárását jelentette:
- a controlling építőelemeinek, valamint lehetséges minősítési kritériumainak beazonosítása;
- a megfelelően kialakított és működtetett controlling rendszer hozzájárulása a vállalatok versenyképességéhez;
- a controlling magyarországi alkalmazásának jellegzetességei, ezen belül a felelősségi rendszer sajátosságai,
- a vezetésorientált belső elszámolási rendszer, az abban alkalmazott módszerek;

- a rövid távú pénzügyi terminusokban történő célkijelölés és a vállalati stratégia, illetve a hosszabb időszakra vonatkozó tervezés kapcsolata;
- a döntéshozatalt segítő beszámoló rendszer sajátosságai;
- az eredményorientáltság erősítését szolgáló érdekeltségi rendszer.

### ***1.2.1. Fogalomértelmezés és a célok megközelítése***

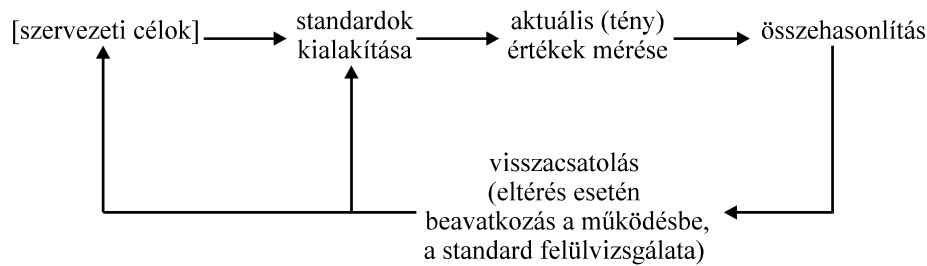
Bár a történetírók szerint a *control* kifejezés ilyen értelemben való használata már több évtizedes múltra tekinthet vissza [Kaplan, 1984], a gazdálkodó szervezetek teljesítményének szisztematikus megtervezését és nyomon követését, ezáltal a szervezetek eredményorientált működését biztosító *controlling* csak néhány éve jelent meg a hazai közgazdászok, a vállalati gazdasági szakemberek szóhasználatában. Természetesen a tervezés, illetve a működés eredményeinek valamilyen rendben történő rögzítése, az ez alapján történő ellenőrzés azelőtt sem hiányzott a vállalatirányítás feladatai közül. Lényegét tekintve azonban ez egészen mást jelentett, mint amit a fejlett gazdaságok vállalati gyakorlatában az angolszász nyelvterületeken a *management control*, a német nyelvterületen és a kontinentális Európa néhány más országában a *controlling* kifejezés alatt értenek.

A *management control* — mint arra a *management* szó utal — valamiféle vezetők által, a vezetés részeként végzett tevékenységet takar. A kontroll, mint vezetői tevékenység tartalmi meghatározásához érdemes visszakanyarodni Robert N. Anthony 1965-ben megjelent *Planning and control systems* című művéhez, amelynek megjelenése az első jelentős lépés volt a téma önálló kutatási területté válásában. Anthony szerint "...[a menedzsment kontroll] az a folyamat, amely által a vezetők biztosítják az erőforrások eredményes és hatékony elosztását és felhasználását a szervezet céljainak elérése érdekében." [Anthony, 1965]. E definíció láthatóan túlságosan általános ahhoz, hogy valóban eligazítást adhasson arra nézve, hogy konkrétan milyen tevékenységeket is foglal magába a *management control*, illetve a *controlling*. Ahhoz, hogy a tevékenység tartalmához közelebb jussunk, érdemes segítségül hívni a szó alapját jelentő kontroll (control) kifejezés kibernetikai értelmezését. A kibernetikai szóhasználatban a kontroll egy olyan visszacsatoláson alapuló folyamat, amelynek során a vezetők:

- a kontrollált egység bizonyos jellemzőire előzetesen standardokat jelölnek ki,
- mérik ezen jellemzők aktuális alakulását,
- a mért adatokat összevetik a standardokkal, és
- eltérés esetén beavatkoznak.

Ezt a folyamatot szemlélteti a következő ábra.

Ábra B: A kontroll folyamat



Látható, hogy a kontroll nem egyenlő a szűk értelemben vett ellenőrzéssel: fontos szerepet kap benne a tervezés is. Ez a vezetői tevékenységként definiált kontroll esetében még inkább igaz. Miért nem beszélünk akkor tervezésről és ellenőrzésről? Hiszen fogalmilag meg lehet különböztetni egymástól a tervezési (mi legyen) és az ellenőrzési (mi van) tevékenységet. A kettő önmagában való vizsgálata azért nem szerencsés, mert a szervezetek mindennapi működését tekintve a szétválasztás nehezen értelmezhető: nem találunk olyan szempontot, amely alapján ezt megtehetnénk. Sem a tevékenység tárgya, sem az időbeli orientáltság, sem a szervezeti szituáció, amelyben a vezetők az effajta tervezést és az ellenőrzést gyakorolják, nem ad egyértelmű támpontot a szétválasztáshoz.

A szervezetek vezetése általában eltérő nagyságrendű, és eltérő időtávra vonatkozó feladatok ellátását, illetve ezek irányítását foglalja magában. A feladatok vonatkozhatnak a szervezet egészére, egyes funkcionális, vagy egyéb — más módon körülhatárolt — részterületekre, de akár egy adott munkavégző egységre is. Az teljes szervezet szintjén megfogalmazódó feladatok jóval általánosabbak, mint a konkrét munkavégző egységekre vonatkozók, ellátásuk általában csak hosszabb időtávon értelmezhető, míg az utóbbiak végrehajtása időben is kisebb kiterjedésű. Az eltérő léptékű feladatok egészen másfajta tevékenységet igényelnek mind a standardok kijelölése, mind a működés nyomon követése terén.

A szervezet egészére vonatkozó standardok kijelölése az össz-szervezeti célok, és e célok eléréséhez vezető stratégiák (irányelvek, magatartás formák) meghatározását jelenti. A célok és stratégiák a döntési hierarchia legmagasabb szintjén kerülnek meghatározásra, viszonylag hosszabb időtávra vonatkoznak, teljesülésük pedig — általános jellegükből adódóan — nehezen mérhető egzakt módon. Az egyes munkavégző egységek által ellátandó feladatok általában jóval pontosabban körülhatárolhatók, ezért a standardok kijelölése és a megvalósulás mérése is viszonylag egyszerű, mechanikus jellegű tevékenységet takar. Az eltérő irányultságú, ezáltal egészen más jellegű tevékenységeket magukban foglaló kontroll szintek szétválasztása a *management control* meghatározásának kulcsfontosságú eleme. A szervezetek működésére irányuló kontroll legátfogóbb változata a stratégiai kontroll, a legkisebb kiterjedtségű kontroll tevékenység pedig a szervezet mindennapi működésének részeként ellátandó feladatokra koncentráló operatív kontroll. Mivel a stratégiai szinten a tervezési feladatok kerülnek túlsúlyba, ezt a tevékenységet általában stratégiai tervezésnek nevezzük. A stratégiai kontroll azonban nem csak a tervezést, hanem a stratégiai célok,



irányelvek teljesülésének figyelemmel kísérését és az az alapján történő visszacsatolást is magában foglalja. A skála másik végpontján, az operatív kontroll esetében is megfigyelhető ez a fajta "arányeltolódás" a tervezési és ellenőrzési feladatok között. Ebben az esetben az ellenőrzés kerül túlsúlyba, ami miatt ezt a fajta tevékenységet általában feladat ellenőrzésként szokták jelölni. Itt is igaz azonban, hogy az operatív kontroll az ellenőrzésen kívül tartalmaz tervezési elemeket is, az elnevezés a két építőelemnek a vállalati gyakorlatban megfigyelhető arányára utal.

A kontroll gyakorlásának alapvető feltétele, hogy a kontrollált objektum működése mérhető legyen. Mivel a vállalatok, mint gazdálkodó egységek működésének általánosan használt mércéje a pénz, kézenfekvő, hogy a vezetők által végzett kontroll gyakorlásában is ez a mérőeszköz kapott döntő szerepet. A továbbiakban — az egyszerűség kedvéért, illetve a nemzetközi szóhasználathoz igazodva — a szervezetek működésének pénzértékben való kifejezését összefoglalóan számviteli információnak nevezünk. A számviteli információnak a kontrollban megfigyelhető domináns szerepét az is magyarázza, hogy a kontroll alapvető funkciója a szervezeti célok elérésének, a stratégiák megvalósításának biztosítása. A szervezet céljai pedig döntően pénzértékben vannak kifejezve, vagy legalábbis könnyen átkonvertálhatók azokká.

*A menedzsment kontroll vagy controlling* tehát olyan tevékenységet takar, amelynek tárgya a szervezet aktuális működése, célja pedig az erőforrások eredményes és hatékony felhasználásának biztosítása. Az eredményesség és a hatékonyság a szervezet céljai teljesülésével mérhető, a mérés elsődleges eszköze pedig a célok és a tényleges működés alakulásának pénzértékben való kifejezése. A menedzsment kontroll időbeli orientáltságát és a kontroll tárgyát tekintve a stratégiai tervezés és a tevékenység ellenőrzés között helyezkedik el.

Hazánkban — bár az effajta tervezési és ellenőrzési tevékenységek egyes elemei a szocialista gazdasági feltételek közepette is megfigyelhetők voltak a vállalatvezetés gyakorlatában — a tudatosan felépített és működtetett menedzsment kontroll rendszerek fokozatos kiépítése a nyolcvanas évek végére, kilencvenes évek elejére tehető. A piacgazdaság feltételeinek megteremtésével, a nemzetközi versenybe való bekapcsolódással ma már a magyarországi vállalatoknak is a fejlett gazdaságok vállalataihoz hasonló kihívásokkal kell szembenéznük. Ebből adódóan az eredményes működés, mint alapvető cél is hasonló elvárásokat támaszt vállalatainkkal, azok döntéshozóival és a döntések végrehajtóival szemben egyaránt. E megváltozott körülmények között a hosszú távú fennmaradás kiinduló feltétele a vállalat irányításában az eredmény centrikusság érvényesítése. Ebben az alapvető felépítési és működési struktúra átalakítása mellett kulcsfontosságú szerepet játszik a szervezet különböző szintű vezetőinek mindennapi döntéseit, irányítási munkáját támogató controlling rendszer kiépítése.

**Az alprojekt keretében megvalósuló kutatás célja** részt venni annak feltárásában, hogy hol tart ma ez a folyamat. *A vizsgálat középpontjában a magyarországi vállalatok controlling gyakorlata*

áll. A terület kutatásának nemzetközi gyakorlatához igazodva a controlling gyakorlat feltérképezése a vállalatok aktuális működési környezete és az alkalmazott controlling technikák közötti illeszkedés vizsgálatán, valamint az eltérések lehetséges okainak beazonosításán keresztül történik. A területnek nem lévén hazai, illetve specifikusan e régió sajátos fejlődési utat bejárt vállalataira vonatkozó elmélete, a kutatás másodlagos célja a fejlett piacgazdasági környezetben kifejlesztett controlling modellek magyarországi alkalmazhatóságának tesztelése. Mivel a controllingnak, mint irányítási rendszernek a szervezeti teljesítményre gyakorolt hatása nem mérhető közvetlenül, a magyarországi vállalatok versenyképességét e téren nem valamiféle teljesítmény mutatóknak megfelelőített versenyképességhez való hozzájárulás szerint ítéljük meg. *Kutatásunk során azt vizsgáljuk, hogy a hazai vállalatok controlling gyakorlatában alkalmazott eszközök, a controlling rendszerek alakulásának tendenciái mennyiben követik a fejlett gazdaságok élenjáró vállalatainak controlling gyakorlatát.*

### ***1.2.2. A menedzsment kontroll elméletének alakulása – a kutatási modell megalapozása és felépítése***

A menedzsment kontroll, mint kutatási terület a hatvanas évek közepétől indult önálló fejlődésnek, alapvetően a vezetői tevékenység egyes konkrét elemeinek vizsgálatából kiindulva. Az előző fejezetben bemutatott, Anthony által kidolgozott kutatási keret kulcsfontosságú elemei

- a szervezet erőforrásainak eredményes és hatékony elosztása és felhasználása,
- a szervezet céljainak elérése, mint az eredményesség és a hatékonyság megítélésének elsődleges kritériuma;
- a kontroll céljaira használt döntően számviteli információ, valamint
- a menedzsment kontroll elválasztása egyik oldalról a stratégiai tervezéstől, másik oldalról pedig az egyes vállalati tevékenységek, munkafolyamatok kontrolljától, a tevékenység ellenőrzéstől.

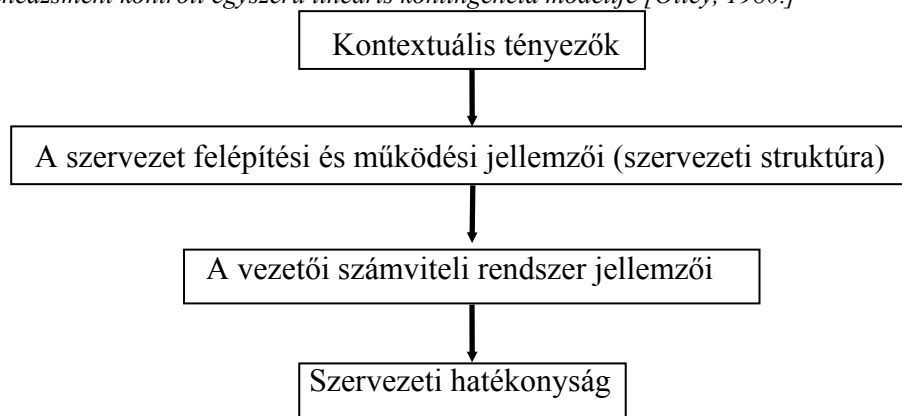
A hatvanas évek végétől megsokasodó kutatások során aztán más modellek is feltűnnek a témával foglalkozó szakirodalomban, de a változások általában nem érintik a hagyományos menedzsment kontroll közelítés lényegét. Az elméleti keret mindazonáltal két fontos elemmel bővül.

A klasszikus közelítés tartalmi bővítésének egyik iránya arra mutat rá, hogy a menedzsment kontroll, mint vezetői tevékenység az erőforrások hatékony elosztását és felhasználását nem közvetlenül szolgálja, hanem a szervezet tagjai magatartásának befolyásolásán keresztül [lásd pl.: Hopwood, 1980]. Bár az egyes irányzatok egészen különböző szintű aktivitást — és affinitást — mutatnak a szervezeti tagok magatartásának a vizsgálati modellekbe való beépítésében, a retorika szintjén minden elmélet alkotó elfogadja a magatartástudományi közelítés relevanciáját. Mindazonáltal a leggyakrabban követett kutatási modellek a hangsúlyt a menedzsment kontroll

formális elemeire, ezen belül is a kontroll célokra felhasznál számviteli információ — a vezetői számviteli rendszer — vizsgálatára helyezik [Puxty, 1989].

A magatartási aspektusok figyelembevétele mellett az elméleti keret bővítése a kontroll és a szervezeti teljesítmény kapcsolatának vizsgálatában is megfigyelhető. A hetvenes évek közepétől a menedzsment kontroll kutatói felfedezik maguknak a kontingencia elméletet. Az általuk kidolgozott modellek igen hasonlatosak a szervezetek felépítési és működési struktúrájával kapcsolatos kutatásokban alkalmazottakhoz: a cél a menedzsment kontroll rendszer specifikus jellemzőinek beazonosítása, a kontroll működését meghatározó kontextuális tényezők megragadása, valamint a kettő közötti illeszkedés, illetve ezen illeszkedés szervezeti teljesítményre gyakorolt hatásának vizsgálata. A menedzsment kontroll kontingencialista modelljeiben is tovább él az a hagyomány, hogy a kutatók a menedzsment kontroll rendszer alatt a vezetői számviteli információon alapuló kontroll rendszert — lényegében a vezetői számviteli rendszert — értik, az empirikus adatgyűjtés során ennek jellemzőit vizsgálják. A menedzsment kontroll rendszerként való értelmezése jól illeszkedik a kontingencialista hagyományokhoz, és ráadásul egybecseng Anthony hagyományos közelítésével is [Anthony, 1965]. A hetvenes évek menedzsment kontroll kutatásaira az egyszerű lineáris kontingencialista modell alkalmazása volt a jellemző.

Ábra C: A menedzsment kontroll egyszerű lineáris kontingencia modellje [Otley, 1980.]

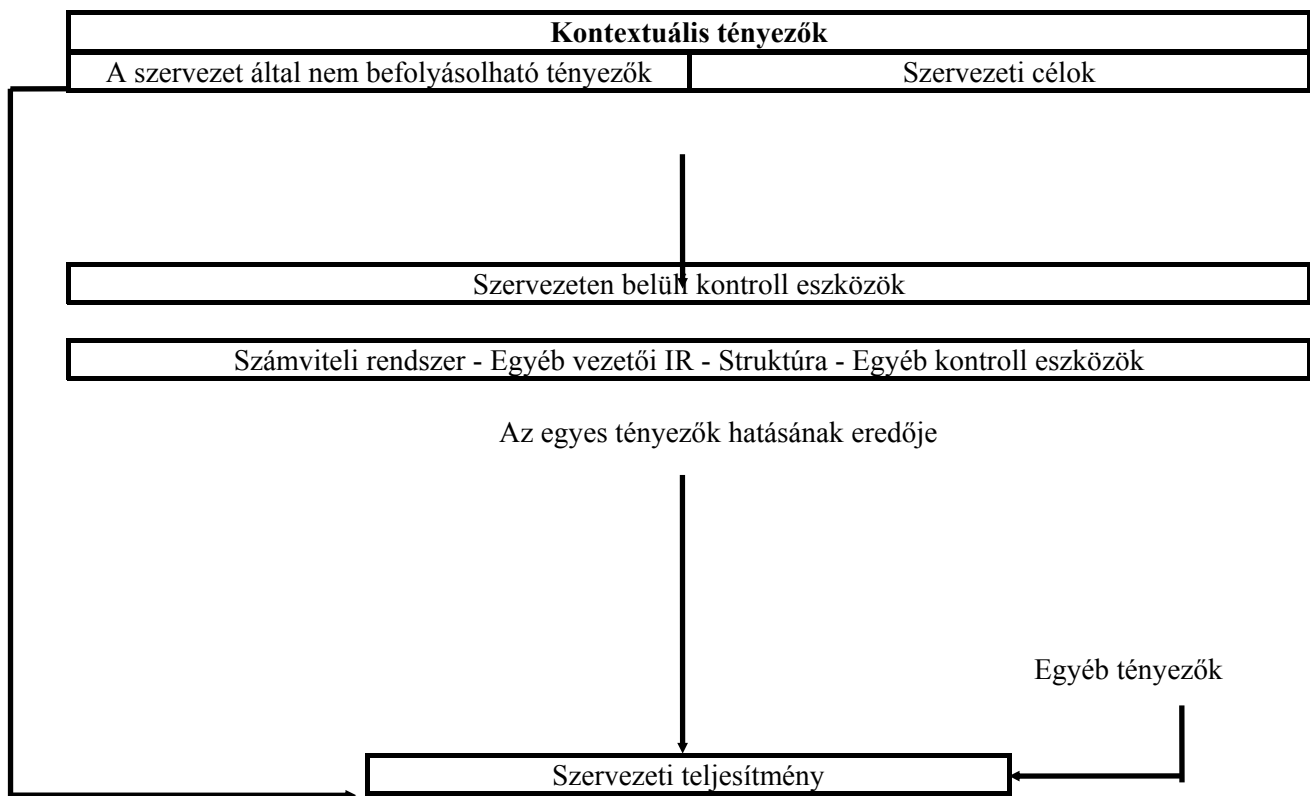


A kutatók a szervezetelméleti hagyományoknak megfelelően megpróbálták empirikus igazolást nyerni a modell egyes változóinak természetére és a közöttük lévő kapcsolatokra vonatkozóan. Ezekben a modellekben ugyanazok a kontextuális tényezők jelentik a vizsgálat tárgyát, mint a szervezetelmélet hasonló irányzatai esetében: a szervezet mérete [Bruns-Waterhouse, 1975], az alkalmazott technológia [Bruns-Waterhouse, 1975; Daft-MacIntosh, 1978; Dermer, 1977; Hayes, 1977; Piper, 1978; Waterhouse-Tiessen, 1978], a külső környezet sajátosságai [Gordon-Miller, 1976; Hayes, 1977; Khandwalla, 1972; Waterhouse-Tiessen, 1978], valamint a szervezet eredete [Bruns-Waterhouse, 1975]. A szervezetek működésének operacionalizálása is hasonlóképpen történik. A leggyakrabban vizsgált strukturális jellemzők a specializáció, a differenciáltság, a centralizáltság,

illetve decentralizáltság mértéke, a bürokratizáltság, valamint a szélességi és mélységi tagoltság. A katarzis azonban itt is elmarad. A kontingencialista menedzsment kontroll modellek éppen azokon a területeken bizonyulnak a leggyengébbnek, ahol lehetőség adódott volna szervezetelméleti elődeik meghaladására. Sem a menedzsment kontroll rendszerek releváns jellemzőinek kiválasztásában és mérésében — a “menedzsment kontroll rendszer” fogalom operacionalizálásában —, sem a szervezeti teljesítmény mérhetővé tételében nem születtek maradandó eredmények. A modell változói közötti kapcsolatok tesztelése pedig ugyanolyan általános, és statisztikailag megkérdőjelezhető megállapításokhoz vezetett, mint az a szervezetelmélet kontingencialista irányzatai esetében. Ahogy Otley a kontingencialista irányzat újraélesztését célzó elemzésében csalódottan megjegyzi: “... a ‘minden attól függ’ ötlete a rendszerek kialakításával kapcsolatos következtetések generálása helyett egyre inkább azok elhárításának eszközévé vált” [Otley, 1980].

Az általa javasolt kutatási modell a 4. ábrán látható.

Ábra D: A minimálisan szükséges kontingencialista elemzési keret [Otley, 1980.]



Otley lényegében az Anthony féle közelítést követi, az eredetnél jóval részletesebb, de azzal mindenképpen konzisztens elméleti keretet felállítva. Modelljében megjelenik a “szervezeti cél”, mint kontextuális tényező, és egyben a szervezet eredményessége megítélésének elsődleges kritériuma.

Menedzsment kontroll rendszer helyett ő “szervezeten belüli kontroll eszközök”-ről beszél<sup>1</sup>, ami nemcsak a vezetői számviteli rendszert tartalmazza, hanem az egyéb vezetői információs rendszereket, a szervezet felépítési és működési sajátosságait, valamint egyéb, a szervezetekben alkalmazott kontroll eszközöket is. Az egyik legfontosabb eltérés az eddigi modellekhez képest az, hogy a szervezet felépítési és működési sajátosságai Otley szerint nem hatnak meghatározó módon a kontroll rendszerre, hanem annak részeként kölcsönösen függenek a többi szervezeten belüli kontroll eszköz jellemzőitől. A modell újdonságai között érdemes még megjegyezni a szervezet teljesítményét befolyásoló hatások eddigiektől eltérő kezelését. Otley szerint a szervezeten belüli kontroll eszközök nem önmagukban határozzák meg a szervezet teljesítményét, hanem ezen hatások eredője — lévén az egyes kontroll eszközök kölcsönösen függenek egymástól, illetve hatnak egymásra. A szervezet teljesítményét közvetlenül befolyásolják a kontextuális tényezők, valamint egyéb, az előző kategóriákba be nem sorolható körülmények.

Bár az Otley által felépített kontingencialista közelítés alkalmazhatóságát azóta sem tesztelték, kidolgozottsága, valamint a benne megjelenő tartalmi elemek és feltételezett kapcsolatok tapasztalatainkkal való összecsengése miatt figyelemre méltó elméleti keretnek tűnik a menedzsment kontroll rendszer szervezeti kontextusának vizsgálatához. Mindazonáltal Otley is követi a hagyományt, amikor a vizsgálati modelljében figyelmen kívül hagyja azt a feltételezést, hogy a szervezetekben alkalmazott kontroll technikák sajátosságai nem közvetlenül, hanem a szervezeti tagok, a döntéshozók magatartásának befolyásolásán keresztül hatnak a teljesítményre. Az elődökhöz való kritikus hozzáállása ellenére ő is adós marad a modell operacionalizálásával, valamint a feltételezett összefüggések tesztelését lehetővé tevő empirikus vizsgálat pontos megtervezésével.

A nyolcvanas évek közepétől a terület kutatásának középpontjába a modellépítés helyett a menedzsment kontroll vállalati gyakorlatának vizsgálata került. E máig tartó folyamat részleteiről a későbbiekben esik még szó. Ami e ponton lényeges momentum: bár az erre való felszólítások komoly hangsúlyt kapnak a menedzsment kontroll szakirodalomban, az elmélet alkotók mindvégig adósok maradnak a körültekintően megtervezett és következetesen végrehajtott empirikus kutatásokkal. A téma kapcsán egyre szélesebb körben elterjedő mélyelemzési módszer ugyan némi optimizmusra adhatna okot, de az eddig publikált eredmények inkább tűnnek “zavarosban halászásnak”, mint egy elfogadható elméleti modell felépítését elősegítő empirikus tapasztalat gyűjtő munkának. Ráadásul ezek a mélyelemzések — kimondva vagy kimondatlanul — kivétel nélkül a menedzsment kontroll hagyományos felfogásából indulnak ki, így hát az alapvetően új megközelítések feltűnésének esélye viszonylag kicsi. Mindazonáltal a mélyelemzés, mint kutatási módszer elterjedése a területen üdvözlésre méltó, mivel igen jól illeszkedik a menedzsment kontroll szituáció függő jellegéhez.

---

1 Az eredeti angol kifejezés — ‘organizational control package’ — szó szerinti magyar fordítása nem adja vissza megfelelően a szerző által kifejezni kívánt tartalmat. Ezért tértünk el a szó szerinti fordítástól, és

### 1.2.3. A kutatási modell

A jelen kutatás során alkalmazott elméleti keret a terület kutatásának fő irányvonalaihoz illeszkedik. Szándékunk az volt, hogy a menedzsment kontroll tevékenységet az azt szolgáló rendszerek tartalmi és működési jellemzőin keresztül vizsgáljuk. A felállított kutatási modell a **kontingencialista** hagyományokat követi: eszerint a menedzsment kontroll rendszer működésének kontextusa, a rendszer jellemzői, valamint a controlling eszközök és a szervezet teljesítménye közötti összefüggés jelentik a vizsgálat tárgyát. A kontextuális tényezők a szervezet külső környezetének jellemzői és belső adottságai, amelyek a menedzsment kontrollra jellemző időhorizonton változatlanok tekinthetők, a szervezeten belüli döntéshozók által lényegében nem megváltoztathatók. A vállalat mérete, az alkalmazott technológia sajátosságai, a piaci és technológiai környezet jellemzői, a szervezet alapvető felépítési és működési jegyei, valamint az össz-szervezeti célok és stratégiák tartoznak ebbe a körbe.

A modell következő eleme, a menedzsment kontroll rendszer. Részei azok a formális rendszerek, amelyek a kontroll alapvető céljának — az erőforrások hatékony és eredményes elosztásának és felhasználásának — elérését szolgálják azáltal, hogy információt nyújtanak a vállalat mindennapi működése során felmerülő döntési szituációkban, valamint összekapcsolják a szervezeti és egyéni célokat. **A költség- és teljesítményszámítás rendje, az operatív tervezés rendszere és a beszámolási rendszer alkotja a vállalat teljes menedzsment kontroll rendszerét.** Mivel jelen kutatás során a controlling rendszer jellemzőinek, az egyes elemek konkrét alakulásának vizsgálata volt a cél, érdemesnek tűnt bevonni a vizsgálatba azokat a vállalati információs, illetve irányítási rendszereket, amelyek lényegesen befolyásolják a controlling rendszerrel szemben támasztott elvárásokat. A döntési szituációkban felmerülő információs igény ugyanis a controllingon kívül kielégíthető még a vállalat (pénzügyi) számviteli rendszeréből, valamint az egyéb vezetői információs rendszerekből származó információval. A döntéshozók céljainak az össz-szervezeti célokkal való összhangját pedig az érdekeltségi rendszer határozza meg. Ezeket a rendszereket alapvetően nem abból a célból hozták létre, hogy a menedzsment kontroll tevékenységet szolgálják, tehát nem részei a menedzsment kontroll rendszernek. Azért tűnt célszerűnek mégis részletesebb vizsgálat alá vonnunk őket, mivel működésük jelentős hatással van arra, hogy a szervezeten belüli döntéshozók a menedzsment kontroll hatókörébe tartozó döntési szituációkban milyen döntéseket hoznak.

A pénzügyi számviteli rendszer, az egyéb vállalati információs rendszerek, valamint az érdekeltségi rendszer a controlling szempontjából lényegében egyfajta szűken értelmezett kontextust jelentenek. A szűken értelmezett kontextus elemeinek is meghatározó szerepük van a menedzsment kontroll rendszerrel szemben támasztott elvárásokra. Annyiban különböznek azonban a kontextuális tényezőktől, hogy míg azok a menedzsment kontroll rendszerrel szemben támasztott elvárásokat

---

választottunk egy, a tényleges tartalomhoz — meggyőződésünk szerint — jóval közelebb álló magyar megfelelőt.

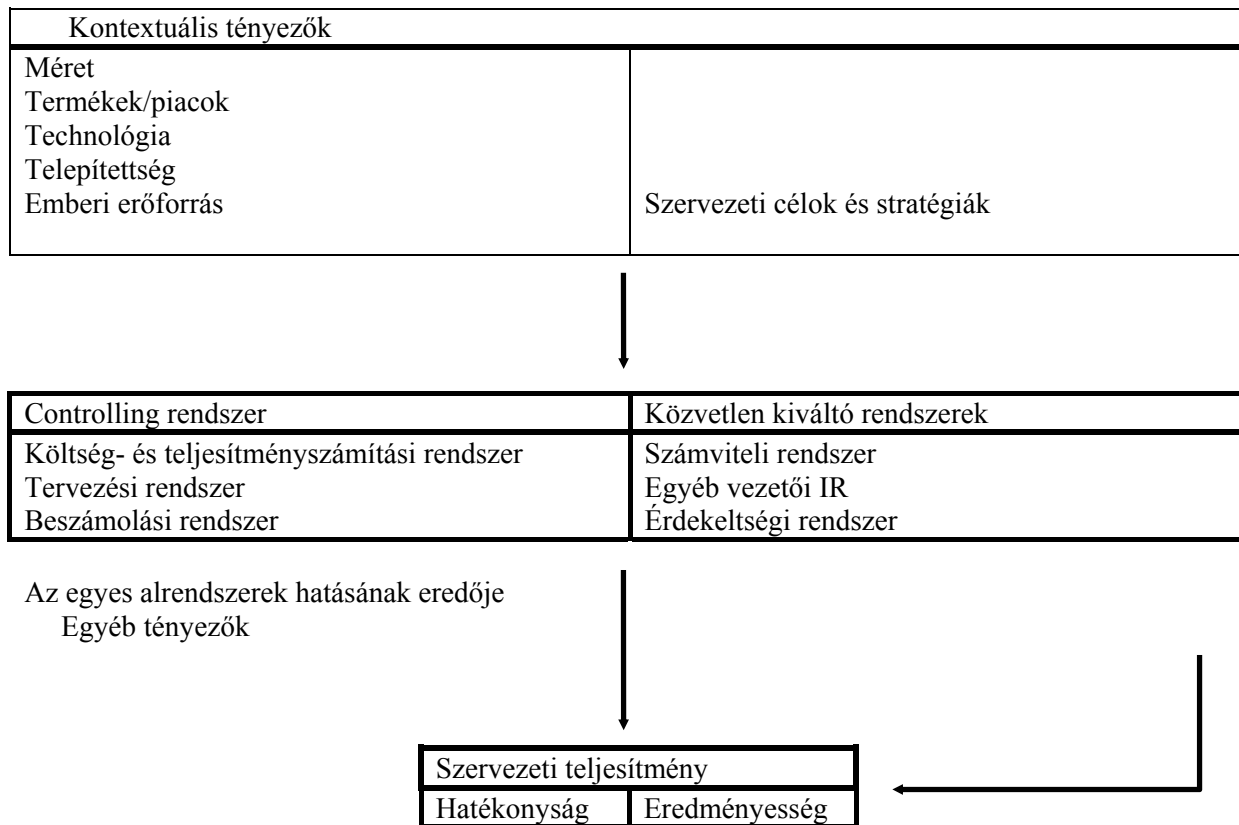
közvetlenül meghatározzák, addig az utóbbiak a vezetők számára rendelkezésre álló eszközök körét, az egyes megoldási alternatívák közötti választást befolyásolják. A modellben — munka-megnevezésként — ezeket a rendszereket "közvetlen kiváltó rendszerek"-nek nevezzük. A másik indok arra nézve, hogy ezeket a rendszereket bevonjuk a controlling rendszer jellemzőivel kapcsolatos vizsgálódásba, az a feltételezés, hogy a döntéshozók magatartását, s ezáltal a szervezet teljesítményét ezek — mármint a controlling és a közvetlen kiváltó rendszerek — nem egymástól függetlenül, hanem együttesen, egymásra kölcsönösen hatva határozzák meg.

A modell záró eleme a szervezet teljesítménye. A szervezet teljesítményének értelmezésében követjük az Anthony által kidolgozott menedzsment kontroll értelmezési keretben, illetve annak továbbfejlesztett változatában lefektetett alapelveket [Anthony, 1987]. Anthony a szervezet teljesítménye kapcsán megkülönbözteti a hatékonyságot és az eredményességet. A hatékonyság azt mutatja, hogy a szervezet mekkora input felhasználásával állít elő egy adott outputot. Az eredményesség pedig a szervezet célmegvalósítási képességére utal. Látható, hogy mindkét fogalom esetében további pontosítás szükséges, ha valamilyen módon mérhető szervezeti teljesítményhez akarunk jutni. Hiszen a szervezetek inputjai és outputjai is igen sokféleképpen megragadhatók, és az sem egyértelmű, hogy amikor szervezeti célokról beszélünk, pontosan mely célokat értjük az alatt. A hatékonyság és eredményesség szétválasztása kapcsán a nem egyértelmű tartalom mellett a másik rendszeresen felmerülő kritika, hogy ha az eredményesség megítélésének alapjául szolgáló szervezeti célrendszert megfelelően választjuk ki, akkor a hatékonyság a célrendszer része. Ebben az esetben a két fogalom egy, mivel az eredményesség lefedi mindkettő tartalmát. A magyarországi gazdálkodó szervezeteket vizsgálva azért tűnik mégis célszerűnek a hatékonyság és az eredményesség külön kezelése, mert a tapasztalatok szerint a vállalatok által kitűzött célok sokszor nem tartalmaznak olyan hatékonysági elvárásokat, amelyek azonban a vállalatok piaci sikerét és hosszú távú fennmaradási esélyeit jelentősen befolyásolhatják.

A kutatásban nem volt célunk a controlling rendszer jellemzői, illetve a kontextus és a rendszer jellemzői közötti illeszkedés szervezeti teljesítményre gyakorolt hatásának empirikus vizsgálata. A szervezeti teljesítménnyel kapcsolatban mindössze arra vonatkozóan szándékoztunk megállapításokat tenni, hogy a vállalatok által alkalmazott controlling technikák mennyiben konzisztensek a szervezeti célokkal és irányelvekkel.

A teljes kutatási modellt mutatja az 5. ábra. A modell egyes elemeinek megfigyeléséhez, illetve méréséhez szükséges az egyes fogalmak megfeleltetése konkrét kérdéseknek, begyűjtendő információknak. Az általunk felépített modell operacionalizálását mutatja a mellékletben található kérdéslista.

Ábra E: A kutatási modell



#### 1.2.4. Kutatási kérdések

Az előző fejezetben bemutatott kutatási modell segítségével alapvetően az alábbi kérdésekre igyekeztünk választ kapni.

**1. Lehet-e "versenyképes" menedzsment kontrollról (controllingról) beszélni? Mérhető-e a controlling hatékonysága és hatásossága önmagában? Eltérő választ kapunk-e akkor, ha a menedzsment kontrollt "institúció"-nak tekintjük, illetve akkor, ha vezetői eszközként ("instrumentum") értelmezzük?**

A menedzsment kontroll hatékonysága (akár institucionális akár instrumentális megközelítésben) végső soron a vállalati teljesítményben mutatkozik meg. Alapvetően azonban pesszimisták vagyunk tekintetben, hogy egzakt módon kimutatható-e a menedzsment kontroll hozzájárulása a szervezetek teljesítményéhez. A probléma hasonló a kontingencialista modellek azon általános gondjához, hogy az esetek többségében nehezen beazonosítható, hogy az egyes változók önmagukban mennyire befolyásolják a teljesítményt (pl. magatartási aspektusok, struktúra). Éppen ezért a versenyképesség megítélésénél kvázi analitikus módon a menedzsment kontroll elemeit (költség- és teljesítményszámítás, tervezés, beszámolórendszer... stb.) célszerű összehasonlítani a fejlett ipari országok vállalati menedzsment controlling rendszerének hasonló elemeivel.



## **2. Melyek a controlling magyarországi elterjedésének legfontosabb jellemzői, milyen általános tendenciák érzékelhetők a kontextuális tényezők, valamint a vállalati controlling rendszerek jellemzői kapcsán?**

A controlling kialakítása és a vállalati rendszerekbe történő beillesztése Magyarországon a nyolcvanas évek végétől figyelhető meg. Ezen időszaknak — korábbi felmérések alapján részben már verifikált, részben még bizonyítandó — jellemzői a következők.

A nyolcvanas évekre a “push típusú” innováció volt a jellemző, azaz a controlling bevezetése döntően a vállalati munkatársak belső készítésének az eredménye. A kilencvenes évek elejétől növekvő internacionalizálódást tapasztalunk, markánsabb piaci hatások érik a vállalatokat, illetve megjelennek a külföldi befektetők. Mindezek együttesen egy fokozottabb “pull” hatást váltottak ki a magyarországi controlling rendszerek megteremtésével kapcsolatban. Mindazonáltal éppen a vegyes vállalatokra jellemző, hogy a külföldiek által diktált controlling megoldások, illetve a külföldi és a magyar elképzelések “vegyítéséből” létrejött hibrid rendszerek mellett számos esetben lehetőség nyílt saját — magyar — rendszerek kialakítására is.

A menedzsment kontrollal kapcsolatos igények (az úgynevezett controlling filozófia) elsősorban nem a felsővezetők által kerültek megfogalmazásra, vagy azok csak túl általánosan definiálták az elvárásaikat, hanem a magyarországi tanácsadó cégek, illetve a vállalaton belüli, controllinggal “megfertőzött” munkatársak voltak a hajtóerők. Ez utóbbiak vagy szakmai meggyőződésből, vagy egy feltételezett “liftbe való beszállás” lehetősége miatt álltak az ilyen jellegű fejlesztések élére. Úgy tűnik azonban, hogy a kialakított menedzsment kontroll rendszerek nem minden esetben feleltek meg a vállalati adottságoknak, működési feltételeknek. Nagyon gyakran a tanácsadók által diktált, illetve a különböző tanfolyamokon elesett megoldások kerültek uniformizált módon átvételre a vállalati controlling rendszerekben.

Ugyancsak illeszkedési problémákat tapasztalhattunk az elmúlt években a stratégia, a szervezeti struktúra és controlling kapcsán. Egyrésztől nagyon ritkán valósult meg a stratégia alkotás és a controlling közötti szisztematikus kapcsolat: elvéve találkozunk olyan megoldásokkal, ahol a controlling egyben a stratégiák megvalósulásával kapcsolatos visszacsatolás eszköze is. A szervezeti struktúra és controlling kapcsán ugyancsak tapasztalható a nem-megfelelőség, elsősorban a felelősségi és elszámolási egységek (responsibility and accounting entity) kialakításával kapcsolatban.

Egy egészen sajátos periódusban zajlott Magyarországon a vállalati controlling rendszerek kialakítása. Ennek a folyamatnak (dramatical changing process) legfőbb jellemzője, hogy a controlling bevezetése egybeesett a privatizációs és válságkezelési problémákkal, aminek hatására egészen eltérő bevezetési stratégiák fogalmazódtak meg (kivárástaktika, siettető bevezetés, részrendszerben való gondolkodás, tűzoltó megoldások).

Egészen eltérő tendenciákkal találkozhatunk a meglévő rendszerek kezelése kapcsán. Az egyik szélsőség a meglévő rendszerek teljes elutasítása, tagadása ("Break the china!"), ugyanakkor — másik szélsőségként — több esetben megfigyelhető volt a változást nem hozó ("címátfestő") akciók sorozata.

A számvitel és a controlling, mint vállalati funkciók kapcsolata egészen ambivalensen alakult. Egyrészt a számviteli törvény fáziskésésben volt a controllinggal kapcsolatos próbálkozásokhoz képest, másrészt a békés egymás mellett élés helyett számos esetben találkozhattunk — és még ma is találkozhatunk, bár egyre csendesedő formában — hatalmi villongásokkal az érintettek között.

A információs technológiában, informatikában tapasztalható hiányosságok is nehezítették a controlling rendszerek megteremtését. Az elsősorban a tőkehiányból adódó saját informatikai fejlesztések ("önerős bütykölések") megnehezítették az integrált információs rendszerek kialakítását, amelyek hajtóerőként hathattak volna a controlling bevezetésére.

A felkészült szakemberek hiánya ugyancsak hátráltatta a hatékony controlling rendszerek elterjedését.

A fentiekkel együtt is összességében az mondható a mostanáig eltelt időszakra, hogy Magyarországon megteremtődtek a vállalati controlling rendszerek alapelemei, s minden hibájukkal együtt hozzájárultak:

- a vállalati versenyképesség javulásához, s minden bizonnyal a vállalati teljesítmények növekedéséhez;
- az információ-áramlás felgyorsulásához;
- a joint venture-ökkel kapcsolatos illeszkedési problémák megoldásához;
- a transzparencia erősödéséhez (ami különösen a privatizálók és befektetők számára volt igen fontos);
- a vezetői gondolkodás megváltozásához;
- és összességében a vállalatok cégértékének növekedéséhez.

### **3. Várhatóan hogyan alakul a továbbiakban a vállalatok, illetve a controlling rendszerek működésének kontextusa? Mít jelent ez a controlling vállalati gyakorlatának alakulásával kapcsolatban?**

A jelen időszakot egy konszolidációs és evolúciós időszak kezdetének tekinthetjük, elsősorban a következők miatt:

- Új vezető generáció alakult ki.
- A makroszféra intézményi struktúrája alapvetően kiépült.
- Létrejötték a vállalaton belüli legfontosabb controlling elemek.

- Az információ-technológia korszerűsítése a vállalatok jelentős részénél egyben a controlling rendszerek korszerűsítését is jelentette.
- Az elkövetkezendő időszakban néhány controllingot is befolyásoló tényezőnek nincs reális alternatívája.
- A kontextuális tényezők jelentős része az elkövetkezendő 5-10 évben közelíteni fog az európai standardokhoz.
- A hosszú távú és rövidtávú szemlélet közötti kapcsolat megteremtésének igénye, a stratégiai gondolkodásmód elterjedése megfigyelhető vállalatainknál.
- Tisztuló szervezeti formákkal számolhatunk az elkövetkezendő időszakban, amelyek alapvetően a fejlett ipari országok létező modelljeihez hasonlítanak.
- A controlling elfogadása teljes körű mind a vállalati felsővezetők körében, mind a beosztottak esetében, s valószínűleg jelentősebb szervezeti ellenállással nem kell számolni a továbbiakban e téren.

**4. Mennyiben egyeznek a magyarországi vállalatok controlling gyakorlatában megfigyelhető tendenciák a fejlett ipari országok vállalatainál tapasztalhatókkal? Mik lehetnek az eltérések legfontosabb okai? Versenyképesek-e, illetve versenyképessé tehetők-e hazai vállalataink controlling gyakorlata?**

A menedzsment kontroll (controlling) vállalati gyakorlatának helyzete napjainkban számos vonatkozásban hasonlít az Egyesült Államok vállalatainál 10-15 évvel ezelőtt, illetve a fejlett európai országok vállalatainál 5-10 évvel ezelőtt tapasztalható helyzetéhez. A különbség valószínűleg jóval kisebb e téren, mint a gazdaság más szféráiban. Ez jórészt azzal is magyarázható, hogy a nyolcvanas években szinte nulláról indult a controlling hazai fejlődése, s a nulláról indulásnak az innovációk esetében jótékony — gyorsító — hatása is van. Nagy kérdés azonban, hogy ez a fajta "felgyorsulás" meddig tart, illetve hogy milyen körülmények között zajlik a következő időszakban.

Amennyiben a lezajlott radikális változások után egy konszolidációs-evolúciós időszak következik, akkor milyen esélyeink vannak a különbség "ledolgozására"? Ennek kapcsán különösen fontos kérdés, hogy vajon az információ-technológia, az új információ-technikai rendszerek bevezetése — mint a változások hajtóereje — képes-e a létező szakadékot áthidalni (lásd például az SAP rohamos elterjedését Magyarországon, amelynek controlling modulja megfelel a nemzetközi standardoknak)?

Kutatásunk központi problémája, hogy a magyarországi fejlődési tendenciák miképpen viszonyulnak a fejlett ipari országokban a kilencvenes évek elejétől kitapintható, a vállalati menedzsment kontroll gyakorlathoz kapcsolódó változási tendenciákhoz és problémákhoz. Vállalataink versenyképessége ugyanis nagymértékben függ attól, hogy olyan irányba haladunk-e a

hazai vállalati controlling rendszerek kialakítása, illetve továbbfejlesztése során, amely irány a fejlett ipari országok élenjáró vállalatainál megfigyelhető. Megítélésünk szerint e tekintetben ugyanis nem létezik harmadik, vagy sajátosan magyar út. Az a vállalat versenyképes, amely működési folyamataiban olyan jellemzőket tud felmutatni, mint a világ élenjáró vállalatai. Nyilvánvalóan e tekintetben rendkívül lényeges az a kérdés is, hogy a vállalatirányítás többi alrendszere hogyan alakul. Mi azonban ebben a kutatásban csak a controlling rendszer jellemzőinek részletes vizsgálatával foglalkoztunk és foglalkozunk.

Összességében tehát a versenyképességgel kapcsolatos vizsgálódásaink a vállalati controlling gyakorlat jelenlegi helyzetének, illetve a jelenlegi helyzetből kitapintható tendenciáknak a fejlett ipari országok élenjáró vállalatainak gyakorlatával való az összevetését jelentik. Méghozzá rendkívül analitikus módon: a költség- és teljesítményszámítás rendje, a tervezési rendszer egyes elemei, a beszámolási rendszerben alkalmazott megoldások, illetve ezek jellemzői jelentik az összehasonlítás tárgyát. Véleményünk szerint ez a fajta "gap-elemzés" az, ami lehetőséget ad a controlling rendszer hatékonyságának és hatásosságának megítélésére, illetve arra, hogy következtetéseket vonhassunk le hazai vállalataink controlling gyakorlatának versenyképességével kapcsolatban.

### ***1.2.5. Kapcsolódások***

A Szervezettervezés és menedzsment kontroll alprojekt a szigorúan vett menedzsment témakörökön túl szorosan kapcsolódik a Tevékenységszervezés és eredményesség projekt által lefedett területekhez tartozó egyes - elsősorban a vállalati tevékenységek eredményességének mérésével kapcsolatos - kérdésekhez. A legfontosabbak ezek közül:

- a különböző menedzsment rendszerek elterjedtségének vizsgálata;
- a folyamatjellegű irányítás megjelenésének, illetve a megjelenés okainak feltárása;
- a vállalatok által alkalmazott költségszámítási módszerek, a vezetői számviteli rendszer vizsgálata;

Az alprojekt kapcsolódik továbbá a vállalati eredményesség mérése témában a Versenyképesség és pénzügyi piacok projekt vizsgálódási területéhez, valamint az Információ és versenyképesség projekt által lefedett témakörök közül az informatika vállalaton belüli megjelenésének kérdéséhez.

## **2. A kutatás módszertana**

A kutatás során alapvetően kétféle módszert követünk. A magyarországi gazdálkodó szervezetek működési környezetére, belső adottságaira, valamint az alkalmazott információs és irányítási rendszerek jellemzőire vonatkozó információk gyűjtése kérdőíves felmérések, másodlagos

dokumentum elemzés, valamint vállalati mélyinterjúk segítségével történik, a következő főbb elemekre építve:

- az elmúlt évben végrehajtott feltáró elemzés eredményeinek kiértékelése;
- a Magyar Controlling Egyesület kereteiben folytatott kérdőíves megkérdezések eredményei;
- **a "Versenyben a világgal" kutatás során felvett kérdőív erre vonatkozó részeinek feldolgozása;**
- a magyarországi vállalatoknál készített, a controlling rendszer kiépítésének folyamatát dokumentáló tanulmányok másodlagos feldolgozása;
- további célzott megkérdezések a kutatás által érintett kérdésekre vonatkozóan;
- egy szisztematikusan kiválasztott vállalati körben vállalati mélyinterjúk készítése.

A fejlett ipari országok élenjáró vállalataira vonatkozóan ugyanezeket az információkat nem tudjuk közvetlenül — kérdőívek, interjúk, vállalati dokumentumok elemzése segítségével — megszerezni. Ebből adódóan a követendő módszer a vonatkozó szakirodalom szisztematikusan kiértékelése, elemzése.

## 2.1. A kutatás jelenlegi állapota

Az alprojekt keretében tervezett kutatómunka — bár az előzetesen kitűzött határidő lejárt — még koránt sincs befejezve. Az eredetileg tervezett feladatok közül két nagy szakasz került lezárásra:

- a téma nemzetközi elméletének és gyakorlatának megismerését célzó irodalomelemzés, valamint
- a "Versenyben a világgal" kérdőív vonatkozó részeinek feldolgozása — alapvetően leíró-értelmező igénnyel.

Ez nem jelenti az eredeti kutatási terv megváltoztatását, mindössze annyit, hogy az alprojekt tervben megfogalmazott kérdéseknek csak egy része kerül megválaszolásra e tanulmányban: azok, amelyek operacionalizálásából eredő részletező kérdések a "Versenyben a világgal" kérdőív keretében lekérdeztünk.

Mivel a kérdőíves felmérés választott módszere — pláne ilyen kiterjedt témakör esetében — jelentősen korlátozza az ily módon becsatornázható információkat, a kutatás ezen szakaszában döntően a vállalatoknál megfigyelhető formális rendszerek vizsgálatára helyeztük a hangsúlyt. Ebből adódóan az eredetileg kijelölt vizsgálandó területek közül azokat, amelyek vizsgálatát e módszertan,

illetve a rendelkezésre álló keretek nem tették lehetővé, a kutatás későbbi fázisaiba utaltuk. Ezekre a kérdésekre a kérdőíves felméréstől eltérő egyéb tervezett módszerek alkalmazásával:

- vállalati dokumentumelemzéssel,
- már elkészült tanulmányok másodlagos elemzésével,
- további célzott vállalati megkérdezéssel, valamint
- mélyinterjúk segítségével igyekszünk megtalálni a választ.

Jelen zárótanulmány tehát a vizsgált vállalatok formálisan megfigyelhető menedzsment kontroll rendszereinek legfontosabb jellemzőire koncentrálnak:

1. A költség- és teljesítményszámításra, beleértve

- a termékköltség-számítás sajátosságait,
- a fix és változó költségek szétválasztását, és az ezen alapuló költségelemzést, gazdaságossági számításokat,
- az árképzést,
- a belső elszámoló árak meghatározását, valamint
- a felelősségi és elszámolási egységek kialakítását.

2. A tervezésre, beleértve

- az operatív keretek meghatározását
- az egyes tervezési szintek közötti kapcsolatot, valamint
- a tervezés során alkalmazott matematikai-statisztikai elemző, modellező eszközöket.

3. A beszámolásra, beleértve

- a termékköltség-elemzést (eltérés-elemzés),
- az egység szintű teljesítmény mérést,
- az alkalmazott teljesítmény mutatókat, valamint
- a gazdaságossági elven mért teljesítmény és a vezetők premizálásának kapcsolatát.

4. A controlling szervezetére, illetve szervezeti helyére, beleértve

- a területért felelős egység helyét a munkamegosztásban,
- a területért felelős vezető helyét a vállalati hierarchiában, valamint
- a területet ellátó szervezet konfigurációját.

Természetesen mindez nem jelenti azt, hogy az alapozó tanulmányban felállított kutatási modell további elemeinek vizsgálatát levennénk a napirendről. A továbblépés két értelemben is indokolt:

- Egyrészt a kérdőívben felvett adatok eddigi leíró irányultságú elemzésének továbbvitelével az esetleges ok-okozati összefüggések feltárása koncentráció magyarázó igényű elemzések elvégzése.
- Másrészt az eddig nem, vagy csak a formálisan és viszonylag egyszerűen megfigyelhető menedzsment kontroll rendszerhez kapcsolódóan vizsgált területek további vizsgálata más módszerek alkalmazásával, különös tekintettel:
  - a vállalatok felépítési és működési struktúrájának jellemzőire,
  - a szervezetalkítás legfontosabb tendenciáinak feltérképezésére, valamint
  - a vállalati szervezet és piaci sikeresség kapcsolatának elemzésére.

Ezen irányokba ugyan már a kutatás eddigi szakaszában is történtek lépések. Elkészült egy-egy háttér tanulmány a szervezeti kontextus és a teljesítmény kategóriák kérdőívből vett információknak való megfeleltetéséről (Takács-Bodnár), valamint — egy már korábban elkezdett kutatás folytatásaként — a szervezetalkítás hazai tendenciáiról. E területeken azonban a munka nagyobb része még hátravan.

### **3. A kutatás eredményei: nemzetközi tendenciák, hazai helyzetkép**

Mint azt a korábbi fejezetek valószínűleg egyértelműen rögzítették: a hazai vállalatok versenyképességét felfogásunk szerint a controlling gyakorlat jelenlegi helyzetének, illetve a jelenlegi helyzetből kitapintható tendenciáknak a fejlett ipari országok élenjáró vállalatainak gyakorlatával való összehasonlítása minősíti. Az összevetés egyrészt az elméletalkotók által javasolt eszközök, másrészt a tényleges vállalati gyakorlat vonatkozásában végzendő el.

Az alábbiakban ennek megfelelően először a menedzsment kontroll nemzetközi elméletének fejlődését, illetve alakulását tekintjük át nagy vonalakban, majd a gyakorlat jellemzőit ecseteljük a költség- és teljesítményszámítás rendje, az operatív tervezés rendszere és a beszámolási rendszer mint a vállalat teljes menedzsment kontroll rendszerének alkotóelemei mentén. Ezt követően a "Versenyben a világgal" kutatás során felvett kérdőív vonatkozó részeinek első, leíró jellegű kiértékelése következik – vagyis annak vázlatos feltárása, hogy a hazai vállalatok mennyire követik az elméletalkotók és a világ élenjáró cégeinek mintáit.

### 3.1. A menedzsment kontroll nemzetközi elmélete és gyakorlata

Bár a menedzsment kontroll (controlling) és a vezetői számvitel között semmiképpen sem tehető egyenlőségjel, az empirikus kutatások a legtöbb esetben valóban a menedzsment kontroll rendszerek viszonylag egyszerűen megfigyelhető formális rendszerlemeire korlátozódtak. Ezért amikor a terület nemzetközi elméletének és gyakorlatának bemutatása a célunk, mindenképpen a vezetői célra használt számviteli információ, illetve az ezt szolgáltató rendszerek történetének alakulásából kell kiindulnunk.

Az idők során többször változott a számviteli információ szervezetek irányításában betöltött szerepe. E folyamat első lépése a külső és belső — vagy pénzügyi és vezetői — számvitel szétválása: az a pillanat, amikor a vállalatok vezetői ráébredtek arra, hogy a pénzben kifejezett információ nemcsak a tulajdonosokat és a különböző ellenőrző hatóságokat szolgálhatja monitorozó–ellenőrző feladataik ellátásában, hanem őket, a vezetőket is. Hiszen a pénz, mint általános egyenértékes fontos mércéje a vállalat működése eredményességének — pláne akkor, ha a vezetők teljesítményét alapvetően a rövid távon megtermelt profit alapján értékeli.

A számviteli információ vezetői eszközként való alkalmazása a múlt század "nagyüzemeihez": a textilgyárakhoz és vasúttársaságokhoz vezethető vissza. Itt alkalmazták először a vállalati könyvelésből származó adatokat az output előállítási költségének meghatározására, valamint az erőforrások termelékenységének nyomon követésére. Az előállítási folyamat pénzben való értékelése mellett a század első felében egy másik területen is hasznosnak látszott a számviteli információ bevonása a vállalat irányításába. A növekvő vállalati méretek és a diverzifikáció által életre hívott divízionális szervezetek elterjedése vezetett a felelősségi elvű számvitel kialakulásához. A cél itt nem a termék és a termelékenység értékelése volt, hanem egy olyan irányítási rendszer kialakítása, amely lehetővé teszi a viszonylag nagy önállósággal működő vállalati egységek tevékenységének összehangba hozását egymással, és a vállalat pénzügyi eredményével. A mai controlling rendszerek minden lényeges elemét magába foglaló felelősségi elvű számvitel kialakulásának történetéről szólunk a tanulmány második részében.

A vállalatok működési feltételeinek megváltozása a controlling vállalatvezetésben betöltött szerepére is hatott. A kilencvenes évek kihívását az olyan irányítási és információs rendszerek létrehozása jelenti a meglévő operatív controlling rendszerek bázisán, amelyek a döntéshozók figyelmét a vállalat hosszú távú sikeres működése alapjainak megteremtésére: a meglévő és potenciális fogyasztókra, valamint a vállalat stratégiai céljaira irányítja. A controlling továbbfejlesztésének aktuális iránya a stratégiai controlling koncepció.

A controlling rendszerek alakulására a kezdeti időket — a hagyományos költségszámítás korát és a felelősségi elvű számvitel első megjelenésének időszakát — kivéve mind inkább érvényes az elméletalkotó-elemző munka és a vállalati gyakorlat között fellelhető eltérés. Az elméletalkotók



munkájuk kiindulópontjaként ugyan mindvégig a vállalati gyakorlatra: saját tapasztalataikra, megfigyeléseikre, illetve a vállalati emberek általuk becsatornázott véleményére hivatkoznak, mégis sokan értenek egyet azzal, hogy a legtöbb elméleti érvelés anekdotikus evidenciákra, s nem a vállalati gyakorlat szisztematikus megfigyeléséből eredő tapasztalatokra épül. Lévén a controlling, mint kutatási terület igen gyakorlatorientált, a kutatók számára egyre világosabbá vált, hogy nem kerülhetik ki a vállalatok működési környezetének és irányítási gyakorlatának mélyebb megismerését. A terület kutatásában a nyolcvanas évek második felében a vállalati gyakorlat megfigyelése kiemelkedő jelentőségűvé vált. Jórészt ezek a kutatások jelentették aztán a controlling elmélet stratégiai irányba való továbbfejlesztésének kiinduló pontját is, s új távlatokat nyitottak a téma átfogó szervezetelméleti modelljének megalkotásában. A tanulmány befejező részében a vállalati gyakorlat mélyebb megismerését célzó empirikus kutatások eredményeit foglaljuk össze.

### **3.1.1. Hagyományos költségszámítás**

A számviteli információ hasznosságát a vállalatvezetők a múlt század második felében kezdték el felfedezni maguknak. A mai költség- és teljesítményszámítás gyökereit kutatva a történétírók arról számolnak be, hogy az Egyesült Államok textilgyárainak és vasúti társaságainak vezetői voltak az úttörők a könyvelésből származó adatok koordinációs, illetve kontroll célokra való felhasználásában. A textilgyárak esetében a különböző végtermékek tényleges költségeinek meghatározása, a munkaerő termelékenységének, valamint az alapanyag felhasználásának nyomon követése volt a cél: erre használták a könyvekben rögzített pénzügyi adatokat [Johnson, 1972]. A vasúttársaságok vezetői a hatalmas mennyiségű pénzügyi tranzakció könnyebb áttekinthetőségét tartották szem előtt, amikor a könyvelési adatok alapján készített statisztikákat és összefoglaló kimutatásokat kezdték használni a nemcsak volumenében, hanem földrajzilag is igen kiterjedt operatív tevékenységek kontrollálására, majd tervezésére [Chandler, 1977].

A költségszámítás ebben az időben lényegében kizárólag a termékek, illetve — a vasúttársaságok esetében — a nyújtott szolgáltatás egyedi költségeinek számbavételére koncentrált: a közvetlen munka és anyagköltség követése, utólagos kalkulációja, majd később önálló gyűjtése jelentette a controllerek legfontosabb feladatát. A másik feladatuk a termelékenységi statisztikák, mutatók számítása és a vezetés számára való folyamatos szolgáltatása volt. A korai költségszámítási rendszerek egyáltalán nem foglalkoztak az általános, illetve fix költségek termékekhez való hozzárendelésével, mint ahogyan a lekötött tőke költségeit sem vették figyelembe a releváns ráfordítások között<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Ennek oka Johnson szerint az volt, hogy a vállalatok ezidőtájt szinte kizárólag saját forrásaikra támaszkodtak a beruházásaik finanszírozásában. Ráadásul lényegében egyfajta tevékenységet végeztek, így nem merült fel reális tőkelekötési alternatíva, ami a vállalatok vezetőit mérlegelésre készítette volna [Johnson, 1981]. Más kutatók a tőke költségeinek nehéz mérhetőségével, valamint a viszonylagos munkaerőhiánnyal magyarázzák

A korai költségszámítási rendszerek továbbfejlesztésében nagy szerepe volt a Frederick Taylor és követői nevéhez fűződő "tudományos vezetés"-i iskolának, akik kutatói erőfeszítéseiket a munka- és üzemszervezési megoldások tökéletesítésére használták. Így természetes módon járultak hozzá a termelékenység számbavételével kapcsolatos eszközrendszer: a költség- és teljesítményszámítás fejlődéséhez<sup>3</sup> [Epstein, 1978]. A tudományos vezetési iskola képviselői vizsgálták először az általános költségek termékekhez rendelésének kérdését: a történészek Hamilton Church és Henry L. Gantt nevéhez kapcsolják a standardköltség-számítási módszer megalkotását, ami elsőként ad megoldást az üzemi általános költségek termékekhez rendelésének problémájára [Chandler, 1977]. Ehhez a pillanathoz — a komplex költségszámítási rendszerek megszületéséhez — vezethető vissza az a máig is tartó vita, hogy vajon mi a megfelelő vetítési alap, amit az üzemi általános költségek termékekhez rendelésében alkalmazni kell [Vangermeesch, 1983].

Akárhogyan is dől el a kérdés, azon nem változtat semmit, hogy az üzemi általános költségek számbavétele a tudományos vezetés kutatói jóvoltából a költségszámítási rendszerek szerves részévé vált. Továbbra is megoldatlan maradt azonban a tőkeköltségek mérése, illetve figyelembe vétele a beruházási és fejlesztési döntések során. Ennek a kérdésnek a megoldása csak jóval később, a világgazdasági válság tanulságainak elemzése során, a harmincas évek végén, negyvenes évek elején került kidolgozásra.

A mai költségszámítási rendszerek gyökereinek bemutatásakor feltétlenül meg kell említenünk a századelő e területen talán egyetlen valódi elméletalkotójának, Maurice Clarknak a nevét. Clark 1923-ban írt *Tanulmányok az általános költségek közgazdaságtana témájában* című könyve korszakalkotónak számít a kontroll célokra használt számviteli információ fejlődéstörténetében<sup>4</sup> [Clark, 1923]. Az általa akkor megalkotott költségszámítási kategóriák legtöbbször ma is változatlan tartalommal él tovább a vezetői számviteli rendszerek elméleti keretében és gyakorlati módszereiben egyaránt: a releváns és nem releváns költségek megkülönböztetése, az "alternatíva költség" és az "elsüllyedt költség" kategóriák megalkotása, valamint a mennyiségfüggő költségek mellett az adott időszakhoz köthető, úgynevezett periodikus költségek jelentőségének felismerése mind-mind az ő hozzájárulásának tekinthetők a kontroll célokra használt számviteli információ területén.

---

azt a tényt, hogy a korai költségszámítási rendszerekben az elemzések elsősorban a munkaerő termelékenységére, s nem pedig az tőkeköltségek pontos kimutatására koncentráltak [Habakkuk, 1962].

<sup>3</sup> A "tudományos vezetés" mozgalomról, illetve annak a vezetés- és szervezetelméletben betöltött szerepéről lásd: Balaton-Dobák, 1986, Kieser, 1993.

<sup>4</sup> Clark-nak a "századelő talán egyetlen valódi elméletalkotója"-ként való címkézése nem a területen alkotott kortársai lebecsülését jelenti, mindössze arra utal, hogy a költségszámítással foglalkozók ezidőtájt majdnem kivétel nélkül gyakorló vállalati szakemberek voltak, s nem egyetemi kutatók. (Lehet, hogy ezért volt nagyobb összhang a menedzsment kontroll elmélet és gyakorlat között...)

A múlt század végén, e század elején kialakult hagyományos költségszámítási rendszerek fő jellemzői tehát az előállítási költségekre való koncentráció, valamint az alapvetően tényköltségszámítási orientáció. A kontroll célokra használt számviteli információ fejlődésének következő nagy lépése olyan költség- és teljesítményszámítási modellek kidolgozása volt, amelyek elsősorban a költségért, illetve eredményért való felelősség alapján rendszereztek és értékelték a számviteli adatokat.

### **3.1.2. Felelősségi elvű számvitel**

A felelősségi elvű számvitel alapjai a század elejéhez, a 20-as, 30-as évekhez vezethetők vissza. Bármilyen szépen hangzana is, valójában szó sincs arról, hogy a felelősségi elvű számvitel kialakulása az előző fejezetben tárgyalt hagyományos költségszámítási rendszerek kialakulásának és elterjedésének szerves folytatása lenne. A két fejlődési ág között természetesen van kapcsolat, hiszen a dolgok mozgatórugója mindkét esetben a vezetőkre háruló koordinációs és kontroll feladatok egyre növekvő súlya volt. Míg azonban a hagyományos költségszámítási rendszerek alapvetően az előállítási költség nyomon követésére, valamint az előállítási folyamatban lekötött erőforrások — elsősorban a munkaerő — termelékenységének mérésére koncentráltak; addig a felelősségi elvű számvitel célja a viszonylag nagy önállósággal rendelkező, illetve a vállalati felsővezetés által operatív nem felügyelhető egységek teljesítményének kontrollja volt.

A század elején az egyre növekvő vállalati méretek, a diverzifikáció, valamint a vállalatok területi széttagoltságának növekedése megteremtette a szükségét annak, hogy a vállalatvezetők felülvizsgálják az addig követett irányítási gyakorlatukat. A centralizált funkcionális irányítás ugyanis egyre inkább alkalmatlannak bizonyult a tucatnyi különböző profillal rendelkező; több tíz, vagy akár százezer alkalmazottat foglalkoztató; egymástól több száz kilométerre fekvő helyeken telepeket kiépítő vállalatok egységeinek összehangolására. A hirtelen óriásira nőtt vállalatok vezetői a megoldást a divizionális szervezeti forma kialakításában találták meg. Az egyes termék-, vagy területi elven körülhatárolt, viszonylag nagy (döntően operatív) önállósággal felruházott egységek kialakítása élesen vetette fel azt a kérdést, hogy vajon ebben az esetben hogyan oldható meg az összvállalati érdekek védelme, a közös, az egységek saját céljaival sokszor nem egybeeső vállalati célok teljesülése. A megoldás kidolgozása három úriember: Donaldson Brown, Alfred Sloan és Pierre du Pont nevéhez fűződik.<sup>5</sup>

Az egységek céljainak az összvállalati célokhoz kapcsolását, valamint tevékenységük folyamatos kontrollját ők úgy látták megoldhatónak, ha a szervezeti egységeket, mint előre meghatározott felelősséggel jellemezhető vállalatrészeket definiálják, amelyek működésének eredménye önmagában, a többi egységtől kvázi függetlenül mérhető és értékelhető. Ezeket az

<sup>5</sup> A divizionális szervezetek kialakulásáról részletesebben lásd: Dobák, 1992, valamint Tihanyi, 1995.

egységeket nevezték felelősségi és elszámolási egységeknek. A felelősség adott feladatok adott minőségben való ellátását jelentette, az elszámolás tárgya pedig az egység működésének a vállalati eredményben megmutatkozó hatása volt. Aszerint, hogy a divízióvezetők felelőssége a működés mely területeire terjedt ki, a felelősségi és elszámolási egységeknek három alaptípusát különböztetjük meg: a működési költségek alakulásáért felelős "cost center"-t, a működési eredmény alakulásáért felelős "profit center"-t, valamint a működési eredmény mellett a pénzügyi eredményességért is felelős "investment center"-t<sup>6</sup>. A felelősségi és elszámolási egységek kialakításának jelentősége abban állt, hogy ez a szervezeti megoldás alkalmat adott az egységek számára kijelölt feladatok, a feladatok ellátásához kapcsolódó hatáskörök, valamint a teljesítmény számbavétele közötti összhang megteremtésére. Mindez nemcsak azt biztosította, hogy a szervezeti egységek tevékenysége viszonylag egyszerűen összehangolhatóvá vált, hanem azt is, hogy az egységek működése és az összvállalati eredmény, a vállalati célok teljesülése közötti kapcsolat is megteremthető volt. Nem véletlen tehát, hogy a terület kutatói a mai értelemben vett menedzsment kontroll vállalati gyakorlatban való megjelenését a divízionális szervezetek kialakításához és ennek részeként a felelősségi elvű számvitel megteremtéséhez kötik [Chandler, 1977, Johnson, 1975a, 1975b, 1980, Kaplan, 1984].

Érdekes momentum, hogy a felelősségi elvű számvitel alapjainak kialakítása: az egység szintű teljesítmény–elszámolás, valamint az egységek teljesítménye és a vállalati eredmény közötti analitikus kapcsolat megteremtése tulajdonképpen megelőzte a divízionális szervezetek létrejöttét. A történetírók arról számolnak be, hogy a Du Pont vállalat irányításában már az I. világháború előtt kidolgozták és alkalmazták a *Return on Investment* mutatószám–rendszert az egységek teljesítményének összehangolására és értékelésére. A vállalat vezetői — élükön Pierre du Pont-tal — ugyanis tudni akarták, hogy az ekkor még funkcionális irányítás alatt működő egységek mennyiben járulnak hozzá a vállalat eredményéhez. Du Pont-nak meggyőződése volt, hogy a hagyományos árbevétel, illetve költség arányos nyereség mutatók nem alkalmasak a vállalat eredményességének megítélésére: "Az igazi tesztje annak, hogy a profit túl sok, vagy éppen túl kevés, a befektetett tőke megtérülése, nem pedig a költségarányos nyereség." [A Du Pont egyik 1911-es vezetői beszámolóját idézi: Johnson, 1975]

A DuPont elszámolási rendszere azért tekinthető a felelősségi elvű számvitel előfutárának, mert a számviteli információt arra használja, hogy a szervezeti egységek összvállalati eredményhez való hozzájárulását megmutassa. A ROI mutató nagy erőssége, hogy nem egy egyedi mutatószám, hanem egy olyan mutatószám rendszer, amelynek alkotóelemei önmagukban is fontos jelentéstartalommal bírnak. Bár a ROI-t azóta sokan bírálják egyoldalú pénzügyi-eredmény-szemlélete és funkcionális felépítése miatt, az 1911-ben megalkotott mutatónak "nem kell

<sup>6</sup> Erről részletesebben látsd: Dobák, 1992, Antal et al., 1996.

szégyenkeznie": a menedzsment kontroll gyakorlatot vizsgáló felmérések mind azt mutatják, hogy a mai napig, szinte kivétel nélkül minden vállalat alkalmazza ezt a mutató-rendszert a teljesítmény értékelési rendszerében [lásd például: Witt, 1991].

Az I. világháború után a DuPont felvásárolta a General Motors-t, ahol Pierre du Pont felkérésére Alfred Sloan kialakította a divizionális szervezet "prototípusát". A döntően profit és investment center megoldást alkalmazó szervezetalakítási munka fontos része volt a GM vezetői számviteli rendszerének kiépítése, amelynek funkcióit az alkotók a következőképpen határozták meg<sup>7</sup>:

- Először is a rendszer része egy éves operatív előrejelzési alrendszer (forecast system), amely segítségével összevethetők az egyes divíziók operatív előirányzatai a felsővezetés eredménycéljaival.
- Másodszor, a rendszer folyamatosan szolgáltatja az árbevételről szóló beszámolókat, valamint a tényleges kapacitáskihasználtság alapján összeállított — úgynevezett rugalmas — kereteket (flexible budget), amelyek azonnal mutatták, ha a tényleges eredmény eltért a tervezettől.
- Harmadszor, a rendszer lehetőséget adott arra, hogy a vállalat vezetése az erőforrások elosztását és az egységek vezetőinek premizálását is egy egységes szempontrendszer alapján tegye meg. Ez egyben azt is jelentette, hogy anélkül növelhették a divíziók önállóságát, hogy ezzel veszélyeztették volna az összvállalati eredménycélok teljesülését. [Johnson, 1978]

Látható, hogy a GM-nél kialakított rendszer tartalmaz minden lényeges elemet, amit a mai vezetői számviteli rendszerek. A rugalmas kerettervezési rendszer, a várható számítás, a folyamatos eltérés-elemzés és jelentéskészítés mellett Donaldson Brown és csapata kifejlesztett egy piac-orientált árképzési rendszert, egy piaci ár alapú belső elszámolási rendszert, valamint egy olyan vezetői prémiumrendszert is, ami hatásosan kapcsolta össze a divízióvezetők jövedelmét a vállalat eredményességével. Mindezek mellett a General Motors vezetése előremutónak bizonyult abban is, hogy a tőkemegtérülésben mért teljesítményt nem kizárólag rövid távon értékelte, hanem figyelembe vette a hosszabb távú piaci ingadozásokat is [Kaplan, 1984].

A felelősségi elvű számvitelben alkalmazott költség- és teljesítményszámítási, tervezési és elemzési módszerek azóta lényegében nem változtak. A controlling alakulását ezek után az egyetemeken és kutatóintézetekben a lázas elméletalkotás, a gyakorlatban pedig a jól bevált

---

<sup>7</sup> A General Motors vezetői számviteli rendszerének kialakításával foglalkozó munkacsoport vezetője Donaldson Brown volt, aki már a GM-et megelőző időben is Pierre du Pont közvetlen szervezési tanácsadói közé tartozott.

módszerek követése jellemezte. Az elméletalkotók hol a költségszámítási modellek egyes elemeinek további csiszolásával, hol a menedzsment kontroll jelenség leírására alkalmas átfogó modellek megalkotásával töltötték idejüket, többnyire egymás között megosztva gondolataikat, s megfelelő távolságot tartva a gyakorlati szakemberek napi munkájától. A gyakorló controllerek pedig mindennapi problémáik megoldására, valamint a vállalat "kontrolláltjai" gyanakvásának és rosszindulatának leküzdésére fordították energiáikat. Az elméleti emberek és gyakorló controllerek egymástól való szinte teljes eltávolodása a kilencvenes évek elején a menedzsment kontroll terület kutatásának lendületes újjáéledéséhez vezetett, melynek legmarkánsabb eredménye a controlling stratégiai irányba történő továbbfejlesztése.

### **3.1.3. Stratégiai számvitel**

A nyolcvanas évek közepétől a terület kutatásának középpontjába a modellépítés helyett a controlling gyakorlatának vizsgálata került. Ez a tendencia lényegében két fő okra vezethető vissza. Az egyik annak a felismerése, hogy a globális verseny erősödésének, a technológiai fejlődés felgyorsulásának, valamint a legtöbb ország gazdaságában megfigyelhető deregulációnak köszönhetően a vállalatok működési feltételei jelentősen megváltoztak. És mivel ezek a változások egészen újfajta kihívásokat és korlátokat jelentenek a működés és irányítás minden szintjén, így a controlling rendszerekkel kapcsolatos elvárásokat is jelentősen befolyásolják. A vezetők és controllerek oldaláról — úgy tűnt — kulcsfontosságú kérdésként fogalmazódik meg, hogy milyen irányvonalak mentén és hogyan kell e változások fényében átalakítani a vállalat controlling rendszerét [Spicer, 1992].

A másik tényező, amely hozzájárult a vállalati controlling gyakorlat intenzív vizsgálatához, az elmélet alkotók — különösen Robert Kaplan — részéről megfogalmazódó éles kritika. Kaplan és társai szerint a vállalatoknál alkalmazott controlling eszközök egyáltalán nem töltik be azt a szerepet, amiért létrehozták őket: a megfelelő vezetői döntések elősegítését, illetve az eredményorientált működés támogatását [lásd pl.: Kaplan, 1983, 1984, 1986; Johnson-Kaplan, 1987]. Ezt a véleményt erősítik azok a tapasztalatok is, amelyek szerint jelentős különbség figyelhető meg a szakirodalom által ajánlott módszerek, és a vállalatok által alkalmazott controlling eszközök között [Scapens, 1985]. Más kutatási eredmények pedig arra mutatnak rá, hogy a controlling elméletének alakulása igen kis hatással van a vállalati gyakorlatra [lásd pl.: Otley, 1985; Chodbury, 1986; Edwards-Emmanuel, 1990].

A működési körülményekben bekövetkezett jelentős változások felismerésének, valamint a vállalati gyakorlattal kapcsolatos kritikáknak köszönhetően a kilencvenes évek elején a kutatók figyelme a controlling gyakorlat vizsgálata felé fordult. Több országban készültek kérdőíves felmérések [lásd pl.: Bright et al, 1992; Drury et al, 1993; Emore-Ness, 1992; Cohen-Paquette, 1991; Green-Amenkhiyan, 1992; Yoshikawa et al, 1989] és vállalati mélyelemzések [lásd pl.: Bruns-

Kaplan (eds), 1987; Otley, 1990; Archer-Otley, 1991; Berry et al, 1991; Knight-Willmott, 1993], amelyek a következő főbb hipotézisek tesztelését célozták:

- A controlling gyakorlat nem illeszkedik napjaink piaci és technológiai környezetéhez.
- A hagyományos kalkulációs módszerek félrevezető információt szolgáltatnak a mindennapi döntési szituációkban.
- A vállalati számviteli rendszerekben a controlling szempontok alárendelődnek a pénzügyi számvitel igényeinek.
- A controlling tevékenység szinte kizárólag a vállalaton belüli eredményt befolyásoló tényezők vizsgálatával foglalkozik, elenyésző figyelmet fordít a vállalatok működési környezetének vizsgálatára. [Drury, 1992]

A kérdőíves felmérések és vállalati mélyelemzések eredményei jórészt egybe esnek ezekkel a hipotézisekkel. A nyugati vállalatok controlling gyakorlatának megfigyelése alapján kirajzolódó képet a következő fejezetben tárgyaljuk részletesebben.

A vállalati gyakorlat feltérképezését célzó felmérésekkel párhuzamosan a kutatók egy része az aktuális piaci és technológiai környezetnek a controlling szempontjából releváns változásait próbálta meg tetten érni. Az ennek nyomán felbukkanó újfajta közelítések és javasolt módszerek lényegében a gyakorlat feltételezett hiányosságaira igyekeztek megoldást találni. A terület kutatásának újjáéledése eredményeképpen fokozatosan átértékelődött a vezetői számvitelnek, s ezzel összhangban a controllingnak a vállalat irányításában betöltött szerepe. Az operatív, illetve rövid távú döntések megalapozásáról a hangsúly manapság egyre inkább a stratégiai döntések elősegítésére helyeződik. A controlling továbbfejlesztésének elsődleges célja olyan eszközök kialakítása és használatba vétele, melyek segítségével a vállalati döntésekbe a stratégiai szempontok szisztematikusan beépülhetnek.

A "stratégiai számvitel", vagy még inkább "stratégiai controlling"<sup>8</sup> mozgalom abból a felismerésből indult ki, hogy a kutatók megfigyelései egyértelműen azt mutatták: a controlling rendszerek szinte kizárólag a szervezetek belső tevékenységeire koncentrálnak, s egyáltalán nem foglalkoznak a szervezetek külső környezetének, legfőképpen saját és versenytársaik piaci pozícióinak elemzésével. A nyolcvanas évek végén és a kilencvenes évek elején készített empirikus felmérések mind azt mutatták, hogy bizony a vállalatok tulajdonosainak és vezetőinek eszük ágában sincs a controllereiket arra buzdítani, hogy aktívan kivegyék a részüket a stratégia-alkotásból. A controllerek szerepe a stratégiai tervezésben leginkább arra korlátozódik, hogy adatokat és

---

<sup>8</sup> Az eredeti angol elnevezés brit területen "strategic management accounting" [Bromwich, 1990], az egyesült államok(beli) szerzőknél pedig "strategic cost management" [Shank, 1989]. Mivel a "stratégiai vezetői számvitel" megnevezés elég nehézkes, a továbbiakban mi a "stratégiai számvitel" és a "stratégiai controlling" kifejezéseket használjuk.

kimutatásokat készítsenek a rendelkezésre álló erőforrásokról, a vállalat működésének jelenlegi és várható költségszerkezetéről<sup>9</sup>.

Az elméletalkotók természetesen nem azt szorgalmazzák, hogy a controller a döntés-előkészítés mellett — vagy ahelyett — a döntéshozatalban is szerepet kapjon. A stratégiai controlling irányzat képviselői mindössze azt állítják, hogy a vezetői számviteli rendszer továbbfejlesztése alkalmassá teheti ezeket a rendszereket olyan információk előállítására, illetve olyan szempontok becsatornázására az alkalmazott döntési modellekbe, amelyek nem a rövidtávú sikeres működést támogatják elsősorban, hanem alapot teremtenek a vállalat hosszú távú piaci sikerességének. A stratégiai controlling kiemelt területei

- a termékköltség-számítás stratégiai szempontú megújítása;
- a stratégiai költségelemzés;
- a tőkebefektetési döntésekbe a vállalati stratégiából adódó mérlegelési szempontok becsatornázása; valamint
- a teljesítmény értékelésbe a hosszú távú eredményességet kifejező mutatószámok bevonása.

A termékköltség-számítás stratégiai szempontú megújítása lényegében a Japánban kifejlesztett célköltség-számítás alapelveinek meghonosítását jelentette a termék-kalkulációban. A japán vállalatoknál alkalmazott vezetési technikák vizsgálata során a kutatók felfedezték a japán termékek árelőnyének egyik titkát. Amíg a nyugati vállalatok számviteli gyakorlatában a kalkuláció egysége a termék, illetve a felelősségi egységek, addig a japánok a költségeket a fogyasztók számára érzékelhető hasznokhoz rendelik. Ez teremti meg az alapját a piaci alapú árképzésnek, amikor is a termék fogyasztók számára elfogadható árából indulnak ki, és ehhez rendelik hozzá a megengedhető költségeket. A japán vállalatok fejlesztői ezt módszert követve tudják, hogy mekkora költségen hozhatnak létre egy-egy újabb hasznos tulajdonságot: így a fejlesztési tevékenységbe automatikusan beépül a versenyképes ár követelménye<sup>10</sup>.

A vezetői számviteli rendszerek stratégiai szempontból adódó másik fontos problémája, hogy kizárólag a szervezeten belül ellátott tevékenységek költségeit veszik részletesebb elemzés és értékelés alá. A hagyományos vezetői számvitel a költségeket az inputokhoz, a felelősségi

---

<sup>9</sup> A Fortune magazin 500-as listáján szereplő vállalatok controllerei kivétel nélkül azt állították, hogy részt vesznek ugyan a stratégiai tervezésben, de legtöbbször szerepük informális tanácsok és ajánlások megfogalmazására, illetve adatok szolgáltatására korlátozódik. A kiváló vállalatok kevesebb, mint egyharmada vonja be controllereit a stratégiai lehetőségek közötti választás folyamatába, a vállalati misszió kialakításába, valamint a stratégiai célok kijelölésébe [Fern-Tipgos, 1988].

<sup>10</sup> A célköltség-számításról részletesebben lásd: Horváth, 1997.



egységekhez, és az általuk előállított outputokhoz rendeli. A költségelemzések és beszámolók ritkán foglalkoznak azzal, hogy vajon az alaptevékenység ellátása során felmerült költségek hogyan járulnak hozzá a termékek piaci sikerességéhez. A termék–életciklus költségszerkezetre gyakorolt hatása; a stratégiai marketing eszközök alkalmazásának tényleges költsége és haszna; az egyes vállalati döntések hatása a termékek piaci pozíciójára mind–mind olyan kérdések, amelyek megválaszolása és a controlling rendszerbe való beépítése vitathatatlanul támogatná a vállalatok hosszú távú piaci sikerességéhez vezető döntéseket. A vezetői számviteli rendszerek azonban nem adnak támpontot ezeknek a kérdéseknek a megválaszolásához, annak ellenére, hogy ez a fajta piaci elemzési eszköztár egyébként viszonylag jól kidolgozott és ismert — legalábbis a vállalat marketing szakemberek körében [Horngren–Foster, 1987, Howell et al., 1987].

A stratégiai költségelemzés számára ajánlott eszközök és gyakorlati megfontolások konkrét tartalma leginkább attól függ, hogy a koncepció maga milyen stratégia-modellre épül. Az eddig talán legismertebb átfogó stratégiai controlling koncepció Shank és Govindarajan nevéhez fűződik, akik a Porter–i stratégia-modell mentén építik fel elméleti keretüket [Shank–Govindarajan, 1989]. Shank és Govindarajan olyan újfajta költségkategóriák alkalmazását ajánlják a vállalati szakembereknek, amelyek viszonylag könnyen kialakíthatók a meglévő költségszámítási rendszerre alapozva, de mégis jobban megfeleltethetők a vállalati döntéshozók stratégiai döntési szituációinak:

- *A mennyiségfüggő költségek* a fogyasztók normál igényei kielégítésének a költségeit mutatják: ezek egyértelműen és általánosan a termékköltség részét alkotják, s az előállított mennyiséggel rögzített arányban változnak.
- *A tevékenységfüggő költségek* a fogyasztók pótlólagos igényei kielégítésének költségeit jelentik, az abból adódó ráfordításokat, hogy a normál hasznossághoz képest valami pluszt nyújtunk. Ezeket a költségeket a tevékenység igénybevétele alapján rendelik a termékekhez, illetve rendelésekhez.
- *A kapacitásfüggő költségek* a hosszú távú tökelekötést jelentő erőforrások rendelkezésre állásának költségét mutatják, az erőforrás használata alapján hozzárendelve termékekhez, illetve termékcsoporthoz.
- *A döntésfüggő költségek* nem az előállítási folyamatból adódnak, hanem annak a döntésnek a függvényei, hogy egy adott vezető mekkora erőforrást rendel egy–egy feladat ellátásához. Ezek a költségek lényegében függetlenek attól, hogy egy adott üzem mit és mennyit állít elő, vagy hogy éppen milyen feltételek mellett teszi ezt.

Látható, hogy a stratégiai költségelemzési modell kategóriái nem sok újat hoznak a vezetői számvitel hagyományos költségkategóriáihoz képest. Az újdonság leginkább a megváltozott hangsúlyokban érhető tetten: míg a hagyományos költségszámítási rendszerek az operatív előállítási

folyamat költségeire, s ezek kalkulációs szempontból való csoportosítására törekszenek, addig a stratégiai költségkategóriák a fogyasztók igényei és a vezetői döntések mentén választják szét az egyes költségelemeket.

Bár a témával foglalkozó szerzők nem a stratégiai controlling képviselőiként azonosítják magukat, a tőkebefektetések értékelésében alkalmazott legújabb technikák szintén a stratégiai elemzési eszköztárat bővítik<sup>11</sup>. A tőkebefektetések elemzése természetesen magában hordozza a stratégiai nézőpontot, hiszen ezek éppen olyan kiadásokat jelentenek, amelyek a vállalat hosszú távú fennmaradásának, illetve sikeres működésének alapjait hivatottak megteremteni. Mégis, egyes kutatási eredmények azt mutatják, hogy az utóbbi időkig a tőkebefektetéseket a legtöbb vállalatnál a normál működéstől teljesen elválasztva kezelték. A befektetők aszerint döntöttek egy adott tőkebefektetés megvalósítása mellett, hogy az mennyire tűnt számukra gazdaságosnak. A vállalat stratégiai céljaival való összhang sok esetben nem tartozott a döntési kritériumok közé [Neale–Pike, 1992].

Mindazonáltal a vállalati pénzügyekkel foglalkozó kutatók sorra dolgozzák ki azokat az elemzési technikákat, amelyek lehetőséget adnak arra, hogy a tőkebefektetések értékelésébe beépítsék a stratégiával, a tulajdonosok és a befektetők hosszú távú érdekeivel kapcsolatos szempontokat is [Ackerman, 1970, Hastie, 1974, King, 1975, Scapens et al., 1982]. A stratégiai szempontú tőkebefektetés-elemzés kulcsfontosságú elemei az eredmény mellett a cash–flow bevonása a modellbe, valamint a pénz időértékének figyelembe vétele az egyes alternatívák értékelésénél. Az ilyen, úgynevezett diszkontált cash–flow módszerre épülő technikák között a legújabb a cégérték elemzési koncepció. A cégérték elemzés annyiban több a korszerű tőkebefektetés-elemzésnél, hogy a diszkontált cash-flow-alapú alternatíva elemzést kiterjeszti a vállalati működés minden területére [Rappaport, 1985]<sup>12</sup>.

A vezetői számvitel stratégiai irányba való továbbfejlesztésének legújabb iránya azt hangsúlyozza, hogy a szervezet teljesítményének megítéléséhez nem elegendő, ha kizárólag a pénzügyi értelemben vett rövidtávú eredményességet mérjük. Ahhoz, hogy a döntéshozók valóban a vállalat stratégiáinak megvalósítását szolgáló döntéseket hozhassanak, szükség van olyan teljesítménymércékre is, amelyek a rövidtávú pénzügyi eredményességen túl a vállalatnak a

---

<sup>11</sup> A "tőkebefektetések értékelése" kifejezést a "capital budgeting" megnevezés magyar megfelelőjeként használjuk. A tőkebefektetés ebben az értelemben olyan, viszonylag nagyértékű tőkelekötéseket jelent, amelyek célja a vállalat hosszútávú fennmaradása alapjainak megteremtése. Ezek lehetnek nagyértékű beruházások, termelőeszköz vásárlások, illetve felújítások, de ugyanúgy ebbe a kategóriába tartozik a különböző immateriális javak (know-how-k, licencek, goodwill) megvásárlása, vagy éppen a vállalatfelvásárlás is.

<sup>12</sup> Rappaport modelljének magyar nyelvű összefoglalását lásd: Imre, 1996.

fogyasztók szempontjából való megítélését, a belső folyamatok szervezethez, valamint a szervezet tanulási és megújulási képességét is mutatják. Az előző négy szempontot egyaránt magába foglaló "kiegyensúlyozott teljesítményértékelés"-i (balanced scorecard) koncepció kidolgozása David Norton és Robert Kaplan nevéhez fűződik [Norton–Kaplan, 1992].

Ez a beszámoló modell négy elemet tartalmaz, amelyek az értékelés négy lehetséges nézőpontjára utalnak. A vállalat tulajdonosainak, illetve befektetőinek nézőpontja alapvetően pénzügyi-eredmény-orientált. Ezen a téren a Norton–Kaplan modell annyiban tér el a hagyományos teljesítmény-értékelési elvektől, hogy a tulajdonosokat és a befektetőket nem kizárólag rövidtávon érdekelt szereplőknek feltételezi. A pénzügyi értékelésbe ezért bevonják a hosszú távú elemzési technikákat is.

A fogyasztók nézőpontja a vásárolt termékek árára és minőségére, a számukra érzékelhető hasznosságra koncentrál. Ebben a nézőpontban is megjelennek a hosszabb távú szempontok, hiszen a minőségi termék eladása nem ér véget a fizetés pillanatában: a fogyasztói hűség megteremtésében kulcsfontosságú szerepet kapnak az úgynevezett "vásárlás utáni" szolgáltatások. A fogyasztói nézőpont tipikusan az a terület, ahol az értékelés nem fejezhető ki kizárólag számszerűsített formában: a kiegyensúlyozott teljesítményértékelésben megjelennek a minőségi mutatók is.

A harmadik nézőpont a szervezet működési folyamatait vizsgálja. Itt szintén hasznosnak bizonyul a minőségi mutatók bevonása az értékelésbe. A belső folyamatok vizsgálata napjaink vállalatainak egyik legnagyobb problémájára, a magas általános költségekre irányítja az elemzők figyelmét. Ebből a szempontból a Norton–Kaplan modell rokonságot mutat mind a tevékenység-alapú költség-számítási koncepcióval, mind az "üzleti folyamatok újraszervezése"-ként híressé vált vállalatszerkezeti modellel<sup>13</sup>, amennyiben az adminisztratív, illetve kiszolgáló tevékenységek hatékonyságára irányítja a vállalatvezetők figyelmét.

A negyedik nézőpont azt próbálja mutatókban kifejezni, hogy a szervezet képes-e folyamatosan fejlődni, tanulni, újra és újra megújulni. Ezek a tulajdonságok is olyanok, amelyek nehezen fejezhetőek ki számszerű mércékkel. A megújulási és tanulási képesség egyértelműen új szempont a szervezeti teljesítmény megítélésében: Norton és Kaplan ezen a téren eredendően újat alkotott.

A hagyományos controlling beszámoló felfogást az utóbbi időben sok kritika érte az elméletalkotók részéről. E kritikák legtöbbször a beszámolókra jellemző rövidtávú szemlélet, a

---

<sup>13</sup> A tevékenység(alapú költség-számítás legfontosabb jellemzőivel a 2.4.3. fejezetben, az "elmaradottság elmélet" kapcsán szólnak. Az üzleti folyamatok újraszervezése — bár a vállalatok hatékony működéséhez szorosan kapcsolódó téma — elméleti indíttatásában nem tartozik szorosan a menedzsment kontroll témaköréhez. A hazai vállalati gyakorlatban megfigyelhető, controllinggal kapcsolatos megjelenési formáira a dolgozat megfelelő részében kitérünk. Az irányzat legfontosabb jellemzőiről és szervezetelemzési relevanciájáról lásd: Hammer-Champy, 1992, Drótos, 1996.

pénzügyi értelemben vett eredményességre való koncentráció, valamint a számszerűsíthető, mennyiségi mutatók kizárólagosságát említik a hagyományos beszámolók gyenge pontjaként. A bírálókat megfogalmazói stratégiai nézőpontból támadnak. Véleményük szerint a mai üzleti környezetben való sikeres működéshez elengedhetetlen a stratégiai szemlélet: és ez teljesen hiányzik a hagyományos controlling beszámolókból. Hogy a stratégiai szemlélet egyet jelent-e a hosszú távú, dinamikus döntési modellek alkalmazásával, vagy a szervezeti teljesítmény többszempon-tú megítélésével, arról bizonyára eltérnek a vélemények. Az azonban vitathatatlan, hogy a kiegyensúlyozott teljesítmény-értékelési koncepció tágabb perspektívákat nyit a szervezetek teljesítményének megítélésében. Ezáltal a szervezeten belüli döntéshozók magatartását úgy alakíthatja, hogy az ne csak véletlenül mutasson a szervezet stratégiai megvalósulásának irányába.

#### ***3.1.4. A közelmúlt vállalati controlling gyakorlata***

A terület elméletalkotói ugyan már a legelső időktől folyamatosan hivatkoznak a vállalati gyakorlatra, de a mindenkori gazdálkodó szervezetek controlling tevékenységét, az alkalmazott eszközöket, valamint az ezek mögött fellelhető esetleges mozgatórugókat az utóbbi időkig nem igazán vizsgálta senki. Legalábbis nem olyan igénnyel, hogy valóban mély és részletes, "hiteles" képet kapjon arról, ami minden, a témával kapcsolatos érvelés alfája és omegája: a controlling gyakorlatról. A nyolcvanas évek végétől a meghatározó elméletalkotók részéről a vállalatok controlling tevékenységét érő erőteljes kritikák arra ösztönöztek számos kutatót, hogy figyelmüket a gyakorlat szisztematikus megfigyelésére fordítsák. E kutatások eredményeit foglaljuk össze vázlatosan a következőkben, sorra véve a tágra értelmezett controlling modell legfontosabb építőköveit.

##### **3.1.4.1. Költség- és teljesítményszámítás**

Az elmélet szerint a fix és változó költségek szétválasztásán alapuló rész költség-számítási eljárások pontosabb információt szolgáltatnak mind a termékek költségének meghatározásához, mind pedig konkrét döntési szituációkban, mint az összköltség-számítás. Az eredmény ugyanis így jóval szorosabb kapcsolatban van a forgalommal, ráadásul a változó költségek beazonosítása a vezetők számára önmagában is hasznos lehet. A felmérések azt mutatják, hogy a legtöbb vállalat ennek ellenére összköltség-számítást használ (Puxty-Lyall, 1989, Drury-Dudgale, 1992). Johnson és Kaplan (1987) szerint ez abból adódik, hogy a költség-számítási rendszerek több évtizeden keresztül inkább a pénzügyi számvitel céljait, ezen belül is a külső előírásoknak megfelelő készletértékelést szolgálták, s nem a vállalat működési logikáját követték.

Ezt az állítást látszik alátámasztani az a megfigyelés, hogy a legtöbb vállalat elég gyakran, általában havonta készít — tulajdonosai, hitelezői, és legfelső vezetői számára — eredménykimutatást. A gyakoriság miatt nem elhanyagolható szempont ezen kimutatások minél egyszerűbb és olcsóbb előállítására. Az időközi eredménykimutatásokkal szemben támasztott általános

követelmény, hogy a vállalat éves beszámolójában majdan szereplő eredményt jelezzék előre. Mivel az éves vállalati beszámolókra vonatkozó számviteli előírások a készletértékelés során az összköltség szemléletet preferálják, ez a belső jelentésekben szereplő adatok esetében is az összköltség-számítás alkalmazását vonja maga után.

Az összköltség szemlélet az összes általános költséget a termékekhez rendeli, ráadásul legtöbbször a közvetlen munkaóra alapján, miközben a közvetlen munka költsége egyre kisebb részarányt képvisel a teljes előállítási költségben (Kaplan, 1988). Az ok ebben az esetben is az egyszerűségben keresendő. Ezt támasztja alá, hogy több felmérés (lásd pl.: Coates et al., 1983) széles körben elterjedtnek találta a nemcsak üzemi, hanem vállalati szinten is egységes vetítési alapokat.

Az elmélet szerint nemcsak a termék-összetétel meghatározása, hanem az árképzés, a make-or-buy, és egyéb egyedi döntések szempontjából is elengedhetetlen a költségek fix és változó elemeinek pontos szétválasztása. Egyes felmérésekből (Coates et al, 1983) az derül ki, hogy a gyakorló controllerek nem osztják ezt a véleményt. Más megfigyelések azonban azt mutatják, hogy a táblázat-kezelőket és pénzügyi modellező programokat egyre szélesebb körben használják a vállalati gyakorlatban (Kirwan, 1986). Ez alapján pedig jogosan lehet arra következtetni, hogy a vállalati döntéshozók végeznek a fix és változó költségek szétválasztásán alapuló költségelemzéseket. Az azonban mindenképpen igaznak tűnik, hogy vélhetőleg kisebb jelentőséget tulajdonítanak ezeknek, mint az elméletalkotók.

Az elmélet általában preferálja a részköltség számításra alapuló árképzést, azzal az érveléssel, hogy a termékek árában csak a releváns — ebben az esetben a termék előállításával és eladásával kapcsolatos döntés által befolyásolt — költségeket kell megtéríteni. Ez a felfogás azt vonja maga után, hogy minden ár elfogadható, amely az előállítás változó költségeit fedezi. A gyakorló szakemberek nem igazán értenek egyet ezzel az érveléssel: erre utal a részköltség számítás nem túl gyakori alkalmazása. A költségalapú árképzést alkalmazó vállalatok legtöbbször az árak nemcsak az üzemi költségek fix részét kell fedeznie, hanem a profitot is, továbbá a vállalati általános költségeket. Mills (1988) elemzése szerint az addig publikált felmérések (pl. Skinner, 1970, Atkin-Skinner, 1975, Govindarajan-Anthony, 1983) azt mutatják, hogy a vállalatok 63-83%-a az összes költséget "lefedezteti" az eladási árral. Mills saját — 94 vállalatra kiterjedő — felmérése is ezt az arányt igazolta.

Az okok között megint az egyszerűség tűnik fel: mindaddig, amíg az előállított mennyiség — amely alapján a fix költségeket az egyes termékekhez hozzárendelik — pontosan rendelkezésre áll, a költség plusz árképzési módszer nagyon egyszerűen biztosítja a profit realizálását. Mindazonáltal a részletesebb elemzések azt mutatják, hogy amint a vállalatok számára az eladási ár fontos versenytényezővé válik, a költségek szerepe felértékelődik az árképzésben. Erre utal a globális versennyel jellemezhető iparágak élenjáró vállalatainál a célköltség-számítás egyre gyakoribb

alkalmazása. Ugyanerre utalnak azok az eredmények is, amelyek szerint egyre több vállalati embert érdekel a tevékenység-alapú költségszámítás (activity-based costing), mint a költségelemzés egyik hasznos korszerű eszköze. Egy, a Price Waterhouse által végzett felmérés szerint a válaszolt vállalatok 32%-a alkalmaz ABC rendszert, bár a felmérést végzőkkel készített interjú alapján feltételezhető, hogy ez a szám jóval alacsonyabb. Ezt a jóval alacsonyabb arányt támasztják alá az ABC elterjedtségével kapcsolatos egyéb megfigyelések is (Drury et al, 1992).

#### **3.1.4.2. Tervezés**

Az operatív kerettervezés a nyugati világ vállalatainál megfigyelhető legelterjedtebb controlling technika. Puxty és Lyall megfigyelése szerint a vállalatok több, mint 90%-a készít operatív kereteket, és időszakról időszakra összeveti e tényleges teljesítményt a tervben meghatározottal. Viszont a vállalatoknak csak egyötöde esetében beszélhetünk rugalmas kerettervezésről. Ráadásul ezek a rugalmas keretek nem a rendszerbe "beépítetten" rugalmasak, hanem alkalmasszerűen számolják át őket a tervezett és a tényleges kapacitás kihasználtság közötti eltérés alapján.

A vállalati gyakorlat megfigyelése azt mutatja, hogy annak ellenére, hogy a tankönyvek gyakran ajánlják, a controllerek nem igazán használnak matematikai-statisztikai módszereket az adatok elemzésére. Az angol vállalatokhoz képest az Egyesült Államok-beli vállalatoknál gyakoribb az efféle eszközök használata, legfőképpen a hosszú távú tervezés és a tevékenység menedzsment területén. Elképzelhető, hogy mivel a tankönyvekben az efféle technikák alkalmazása csak a hetvenes évek közepe óta jelent meg, a vállalatok mindössze "késésben vannak" ezen eszközök gyakorlatba való bevezetésével. Egyes vélemények szerint a fejlett matematikai-statisztikai eszközök széles körben el fognak terjedni a vállalati gyakorlatban, ha a vezetők számára tényleges hasznot fog jelenteni az alkalmazásuk. A tankönyvekben tárgyalt eszközök azonban általában figyelmen kívül hagyják a szofisztikált modellek alkalmazásához szükséges kiinduló adatok beszerzésének, illetve előállításának költségét (Scapens, 1985). Az elmélet részéről tehát megfelelő válasz lehet egyszerűbben használható (egyszerűbben megszerezhető információkkal operáló) modellek kifejlesztése.

#### **3.1.4.3. Beszámolás**

A standardköltség-számítás logikus kiterjesztése az eltérés-elemzés, amelynek fontos szerepe van a tervezett és a tényleges teljesítmények folyamatos összevetésében, illetve a módosító intézkedések szükségességének megmutatásában. A gyakorlatban az eltérés-elemzés használata jóval szegényesebbnek tűnik, mint ami az elméleti ajánlásokból következne. Egyes megfigyelések (lásd pl: Puxty és Lyall, 1989) az anyagköltségek esetében általában inkább az áreltérést számítják, és nem a teljes eltérést. A személyi jellegű költségekre vonatkozóan sokkal ritkábban számolnak bármiféle

eltérést, mint az anyagköltségekre, az általános előállítási költségek eltérés-elemzése pedig a legkritikább esetben szerepel a controlling jelentésekben. Ezeket a megfigyeléseket Drury és társai kutatási tapasztalatai is alátámasztják (1992).

A részletekbe menő elemzések azt mutatják, hogy a vállalatok az általános költségek között általában nem különböztetik meg a változó és a fix részt, viszont az így kapott "torzító" eltéréseket (költséghelyenként és költség típusonként) nagyon fontosnak tartják a tervezett és tényleges teljesítmények összevetésében. Mennyiségi eltérést nagyon kevés vállalatnál számolnak, és még kevesebben ismerik fel, hogy ez a hatékonysági és a kapacitás eltérés eredőjeként adódik. Számos vállalatnál esetében a személyi jellegű és az általános költségek eltérését egyben számolják ki, és jelenítik meg a jelentésekben. Ahol külön számítanak személyi jellegű költség-eltérést, általában ott sem bontják ezt tovább béreltérésre és hatékonysági eltérésre.

Összességében úgy tűnik, hogy a gyakorló controllerek a legnagyobb fontosságot az anyagár eltérések elemzésének tulajdonítják. Ebben a tekintetben a gyakorlat néhány vállalat esetében még "fejlettebb" is, mint az elmélet, ugyanis az eltérést tovább bontják meghatározó részelemekre: az átváltási arányok, valamint a nagyobb volumenben gyártott termékek alapanyag-összetételében bekövetkezett változások hatásának külön elemzése lehet a példa ezekre az esetekre.

A termékköltségek elemzése mellett a beszámoló rendszer fontos funkciója a vezetői, illetve egység szintű teljesítmények értékelése. A szakkönyvek a divíziók teljesítményének mérésére jobbnak tartják a RI mutatót, mint az ROI-t, ennek ellenére a vállalatok többsége a ROI-t használja. Ennek oka lehet egyrészt az, hogy más, abszolút mérőszámokkal szemben a ROI, mint arányszám, jobban alkalmas a különböző egységek közötti összehasonlításra. Az is fontos lehet, hogy a "külső" értékelők leginkább a ROI-t használják a gazdálkodó egységek teljesítményének értékelésére. A gyakorlat megfigyelése azt mutatja, hogy sok vállalat nem egyféle teljesítmény mutatót használ, hanem egyszerre többet (ROI, RI, célul tűzött profit, célul tűzött cash-flow).

A szakirodalomban gyakran elválasztják a divízió, mint gazdasági egység teljesítményét a divízió vezető vezetői teljesítményétől. Az utóbbi esetben a költségeknek csak azt a részét kell figyelembe venni az értékelés alapjaként, amelyeknek alakulását a divízió vezetője döntéseivel befolyásolni tudja. Úgy tűnik, a vállalatok nem tartják hasznosnak a kétféle teljesítmény szétválasztását, és a divízió vezetők teljesítményének értékelésekor a költségeknek a vezető által befolyásolhatónál általában jóval nagyobb részét veszik figyelembe (Reece-Cool, 1978, Fremgen-Liao, 1981, Ramadan, 1989, Skinner, 1990, Drury et al, 1992). A leggyakoribb érv emellett, hogy a divízió vezetőknek figyelemmel kell lenniük arra, hogy a vállalati központ költségeinek egy részét is fedezze az általuk realizált profit. Másrészt ezzel próbálják elérni, hogy a divízió vezetők nyomást gyakoroljanak a központi egységek vezetőire a költségeik minél alacsonyabb szinten tartására. További érv, hogy ezzel a módszerrel elérhető, hogy a vállalat vezetésének mindig megfelelő képe

legyen arról, hogy egy adott szolgáltatást központilag érdemes-e fenntartani, vagy olcsóbb kívülről beszerezni, esetleg a divíziókhöz telepíteni.

### **3.2. Versenyképesség, controlling – és a „Versenyben a világgal” kutatás során felvett adatok**

A következőkben a „Versenyben a világgal” kutatási program keretében megkérdezett hazai vállalatok által adott, a menedzsment kontroll területére vonatkozó válaszok egyszerű leíró jellegű bemutatása olvasható. A feldolgozás szerkezete célszerűen megegyezik az előző fejezet megfelelő részeivel – először a költség- és teljesítményszámítás, majd a tervezés, a beszámolás és elemzés területeit vesszük sorra, végül a controlling szervezeti sajátosságait vizsgáljuk meg.

#### **3.2.1. Költség- és teljesítményszámítás**

- A *számviteli alapadatgyűjtést* illetően a mintába került cégek valamivel több, mint háromnegyede a központi, kb. 24 %-a pedig a decentralizált módot mondta jellemzőnek.
- A megkérdezett vállalatok kb. 75 %-a úgy nyilatkozott, hogy elkülöníti a *fix és változó költségréseket*, s ez utóbbiak kb. 79 %-a fontosnak, 41 %-a elengedhetetlenül fontosnak ítélte ezt a tevékenységet.
- A mintaalanyok 60 %-a egységes, 40 %-a több különböző *vetítési alap* segítségével osztja fel általános költségeit.
- A felmérésbe került vállalatok kb. 70 %-a adta meg a költséghelyeket, kb. 64 %-a a költségnemeket válaszként a *költségkönyvelés rendjére* vonatkozó kérdésre.
- A *termék-kalkulációnál* a megkérdezett cégek 71,5 %-a említett terméket, 21 %-a projektet, kb. 12 %-a rendelést, és 10,5 %-a egyéb objektumot általa használt *költségviselőként*. Ami a *költség(gyűjtő)hely típus(oka)t* illeti, a mintaalanyok kb. 12 %-a jelölte meg a berendezéseket, kb. 63 %-a az üzemeket, kb. 56 %-a a tevékenységeket, míg 9,5 % jelölt be egyéb költséghelyet.
- A *termékköltség-kalkuláció (tkk) szerepére* irányuló kérdésre adott válaszokból a következők derültek ki: az ellenőrzés és beszámoltatás tekintetében a válaszadó cégek 15,5 %-a vélte döntő jelentőségűnek az eljárást, míg kb. 13 %-uk úgy nyilatkozott, hogy ennek itt egyáltalán nincsen szerepe. (Összesen egyébként kb. 46 % minősített 4-es vagy 5-ös osztályzattal). A tervezés, illetve a tervtől való eltérések elemzése vonatkozásában kb. 64 % tekintette fontosnak, kb. 26 % döntően fontosnak a tkk-t, s mindössze kb. 7 % szavazott 1-es osztályzattal. A belső elszámolóárak képzését illetően a megkérdezettek kb. 21 %-a adott 5-ös, kb. 23 %-a 4-es minősítést a tkk szerepének, s a vállalatok kb. egynegyede gondolta, hogy e helyen nincs szerepe ennek az eljárásnak. A mintaalanyok több mint 73 %-a nyilatkozott úgy, hogy a termékköltség-kalkuláció



szerpe legalább 4-es osztályzatot érdemel az árképzési döntések tekintetében, s mindössze kb. 7 % szavazott arra, hogy nincs szó semmilyen szerepről. Ami a termékek, termékcsoportok jövedelmezőségének kiszámítását illeti, a megkérdezettek kb. 76 %-a legalább 4-esre minősítette a tkk szerepét, és kb. 10 % adott erre maximum 2-est. A termékösszetétel meghatározásánál a mintában szereplő vállalatok kb. 18 %-a vélte döntően fontosnak a tkk-t, míg kb. 21 % említésre nem méltónak tartotta annak szerepét. A „Venni vagy gyártani” döntések vonatkozásában a megkérdezett cégek kb. 14 %-adott 5-öst, kb. 21%-a 4-est a tkk szerepére, de kb. 32 %-uk úgy gondolta, hogy ez utóbbinak itt semmilyen szerepe nincsen. A költségcsökkentési lehetőségek feltárásánál a mintaalanyok kb. 63 %-a szavazott a tkk szerepének legalább 4-es minősítést, és csak kb. 8 % vélte úgy, hogy itt az eljárásnak nincsen keresnivalója.

- A mintaalanyok kb. 73 %-ánál folyik a termékekre, illetve a szolgáltatásokra vonatkozó *fedezet-számítás*.
- A megkérdezett cégek kb. 44 %-a nyilatkozott úgy, hogy semmilyen *kalkulált költséget* nem számít. Valamivel több, mint 28 %-uk említette a kalkulált értékcsökkenést, kb. 15 %-uk a kintlevőségekre, 8,5 %-uk a részletekre, kb. 20 %-uk a hitelek terheire számítható kalkulált kamatot, míg kb. 13 % egyéb kalkulált költségeket nevezett meg.
- A mintában szereplő vállalatok valamivel több, mint 80 %-ánál az adótörvény által meghatározott mód a jellemző az *értékcsökkenés* meghatározásánál. Kb. 6 %-uk említette teljesítményarányos, az adótörvényben tanácsoltnál alacsonyabb értékeket eredményező eljárás alkalmazását, s kb. 15 % adott meg egyéb módszert.
- A *tevékenység-alapú termékköltség kalkulációt* (activity-based costing) a mintában szereplő vállalatok kb. 52 %-a használja, s a felhasználók kb. 70 %-a legalább 4-es, kb. 8 %-a maximum 2-es osztályzatot hasznosságára. A *cél-költségszámítást* (target costing) illetően a megkérdezettek kb. 34 %-a nyilatkozott úgy, hogy használja; valamivel több, mint 26 %-uk vélte nagyon hasznosnak, kb. 6 %-uk haszontalannak az eljárást.
- Arra a kérdésre, miszerint milyen *felelősségi és elszámolási egységek* működnek a vállalatnál, a megkérdezettek 62 %-a említette a költségcentrumokat, kb. 34 %-a a nyereségcentrumokat, kb. 7 %-a a beruházási centrumokat, míg kb. 11 % egyéb egységeket nevezett meg.
- Arra a kérdésre, miszerint a vállalati információs rendszer mennyire támogatja a *belső elszámolóárak kialakításának* tevékenységét, a válaszadók kb. 34 %-a adta azt a választ, hogy nem vagy éppen használható a szolgáltatott információk halmaza; kb. 32 % gondolta úgy, hogy a vir segíti az említett munkát, és kb. 13 % volt azon a véleményen, hogy a támogatás igen hatékony.

- A vállalati információs rendszernek az *árképzési döntések* meghozatalában nyújtott segítségét illetően a válaszadók kb. 14 %-a vélte úgy, hogy a rendelkezésre álló információs háttér nem vagy éppen használható, kb. 41 % volt azon a véleményen, hogy a rendszer segíti a tevékenységet, és kb. 27 % nevezte igen hatékonynak a támogatást.

A fenti adatokból néhányat annak érdekesnek tűnő volta miatt – természetesen a teljesség igénye nélkül – érdemes talán külön is kiemelni.

A megkérdezett vállalatok mintegy háromnegyede elkülöníti a fix és változó költségrészeket, és igen nagy százalékuk ezt a tevékenységet fontosnak is tartja. A részköltség–számítási eljárások használatának egyik alapvető feltételeként említhető elkülönítés igen jellemző volta nem csupán azért figyelemre méltó, mert az elmélet által modernebbnek, illetve adekvátabbnak tartott költség-számítási módszerek elterjedtségére utalhat, hanem azért is, mert a fejlett országokban elvégzett felmérések e tekintetben többnyire az itt tapasztaltnál kisebb értékeket mutattak.

A megkérdezett cégek több, mint kétharmada a felmérés szerint költséghelyenként (ez többnyire üzem vagy tevékenység) is számot tud adni (általános) költségeinek alakulásáról. A vállalatok jelentősnek mondható száma, kb. 40 %-a pedig több vetítési alapot is használ az általános költségek felosztásánál, amely mindenképpen pontosabbá teszi az e téren amúgy meglehetősen sokat torzító pótlékoló kalkulációt, s amely arra utal, hogy az egyedül a munkaórák segítségével végzett költségviselőszámítás a hazai cégek körében nem nevezhető egyeduralkodónak.

Az elméletben és a nyugati gyakorlatban egyaránt haladó eljárásoknak tekintett tevékenység–alapú termékköltség kalkuláció és a célköltség–menedzsment újdonságerejük ellenére meglehetősen elterjedtnek mondható; míg az utóbbit a válaszadók több, mint harmada, az előbbi több, mint fele használja. A fejlett ipari országokban tapasztalható arányokhoz képest ezek is mindenképpen kielégítő nagyságúnak minősíthetők.

A válaszadók csaknem háromnegyede készít (de ezzel együtt több, mint egynegyede nem készít...) termék– vagy szolgáltatás fedezeti összeg számítást.

A pénzügyi és a vezetői számvitel, illetve számviteli szemlélet jellegére és viszonyára utalhatnak azok az adatok, amelyek arról tudósítanak, hogy a válaszadók csaknem fele nem használ kalkulált költségeket, s több, mint 80 %-a az adótörvény előírásai szerint számolja értékcsökkenését a költség-számításban.

### 3.2.2. Tervezés

- A megkérdezett vállalatok valamivel több, mint 56 %-a nyilatkozott úgy, hogy készít *vállalati stratégiát*. A stratégia–készítők egynegyede maximum két évre, kb. 32 %-a három évre, kb. 34 %-

a öt évre készíti el a dokumentumot, és kb. 61 %-uk egyévente, kb. 10 %-uk három évenként, kb. 6 %-uk pedig öt évenként újítja meg. A stratégiai tervvel rendelkezők 2,5 %-a viszont 15 évre alkotja meg e célkitűzést.

- A mintában szereplő cégek kb. 82 %-a készít *üzleti tervet*; az alkotók kb. 81 %-a egy esztendőre, kb. 11 %-a három esztendőre, kb. 4 %-a öt esztendőre állítja ezt össze. A megújítás gyakorisága a vonatkozó cégek kb. 73 %-ánál egy év, kb. 8 %-ánál azonban maximum egy negyedév.
- A megkérdezett cégek kb. 83 %-a állít össze *éves vállalati tervet*; kb. 96 %-uk egy éves időtávra, közel egy-egy százalékuk azonban két, három, illetve öt évre. Az éves vállalati tervet az alkotók kb. 65 %-a évente, kb. 24 %-uk legfeljebb félévente, kb. 3 %-uk pedig szükség szerint újítja meg azt.
- *Marketing tervet* a megkérdezett cégek 42 %-a készít; az ilyen dokumentumot összeállítók kb. 86 %-a egy évre, kb. 7 %-a három évre alkotja meg, és kb. 68 %-uk évente, több, mint 20 %-uk azonban legfeljebb negyedévente megújítja azt.
- A mintában szereplő vállalatok 70,5 %-a állít össze *értékesítési tervet*, 85,5 %-uk egy esztendőre, 5 %-uk egy hónapra, 4,5 %-uk három hónapra. A vállalatok valamivel több, mint fele, kb. 51 %-a évente, 16 % havonta, kb. 12-12 % negyed-, illetve félévente újítja meg e dokumentumot.
- *Termelési tervet* a megkérdezettek kb. 63 %-a alkot, kb. 80 %-uk egy évre, kb. 13 %-uk egy hónapra, majdnem 3,5 %-uk azonban legkevesebb három évre készíti el. A megújítás gyakorisága a cégek csaknem felénél, kb. 49 %-ánál egy esztendő, kb. egynegyedénél egy hónap.
- A megkérdezett vállalatok kb. 73 %-a állít össze *beruházási tervet*. Kb. 81 %-uk egy esztendőre, kb. 11 %-uk három, kb. 4 %-uk pedig öt esztendőre alkotja meg e dokumentumot. A cégek kb. 70 %-a évente, kb. 11 %-a félévente, kb. 7 %-a pedig szükség szerint újítja meg azt.
- *Kutatás-fejlesztési tervet* a mintában szereplő vállalatok kevesebb, mint negyede, kb. 24 %-a készíti. Az alkotók 83 %-a egy évre, 10 %-a három évre, kb. 6 %-a öt évre állítja össze. A megújítás gyakorisága a cégek kb. 81 %-ánál egy, kb. 3 %-ánál három esztendő, kb. 8 %-ánál fél év, kb. 3 %-ánál negyedév.
- *Befektetési tervet* a megkérdezett vállalatok közül még kevesebb, kb. 15 % alkot. Ha készít ilyen, kb. 86 %-ban egy évre, kb. 2,5-2,5 %-ban egy hónapra, két évre, illetve öt évre alkotja meg. Az alkotók kb. 5 %-a havonta, kb. 10 %-a negyedévente, kb. 62 %-a évente, kb. 5 %-a szükség szerint újítja azt meg.
- A mintában szereplő cégek kb. 56 %-a készít *karbantartási tervet*. A készítőkből kb. 88 %-a egy esztendőre, csaknem 6 %-a azonban legfeljebb három hónapra állítja össze. A megújítás

gyakorisága a vállalatok kb. 11 %-ánál maximum negyedév, 64 %-ánál egy év, kb. 12 %-uk esetében pedig szükség szerint valósul meg.

- *Cash-flow tervet* a megkérdezettek kb. 63 %-a állít össze. Kb. 14 %-uk egy hónapra, kb. 70 %-uk egy évre készíti el, s kb. 22 %-uk havonta, kb. 14 %-uk félévente, kb. 43 %-uk pedig évente újítja meg.
- *Likviditási tervet* a mintában szereplő cégek nagyjából háromnegyede, kb. 76 %-a készíti. Az alkotók kb. 28 %-a egy hónapra, kb. 60 %-a egy esztendőre, kb. 1,5–1,5 %-a három, illetve öt évre állítja össze. A megújítás gyakorisága a vállalatok kb. 40 %-ánál egy hónap, kb. 9 %-ánál negyedév, 32,5 %-ánál egy év.
- A mintaalanyok kb. 33 %-a rendelkezik *termék fedezeti tervvel*. A vállalatok 83,5 %-a egy esztendőre, kb. 96 %-a legfeljebb egy esztendőre készíti el; kb. 9 %-uk havonta, kb. 24 %-uk negyedévente, kb. 12 %-uk félévente, kb. 42 %-uk évente újítja meg azt.
- *Szervezeti egység szintű éves tervet* a megkérdezett vállalatok kb. 53 %-a alkot. Ezek kb. 93 %-a egy esztendőre, kb. 2 %-a öt esztendőre állítja össze. A megújítás gyakorisága a cégek kb. 12 %-ánál negyed-, kb. 14 %-ánál fél-, kb. 60 %-ánál egy év.
- A mintaalanyok kb. 74 %-ánál az értékesítési terv, kb. 17 %-ánál a pénzügyi terv, kb. 29 %-ánál a termelési terv, kb. 9 %-ánál valamely egyéb terv *az éves terv kiindulási alapját* képezi.
- *Az operatív terv időtávja* tekintetében a mintában szereplő cégek kb. 41 %-ánál szerepel 1 hónap, 40 % esetében negyedév, kb. 14 %-nál félév, kb. 44 %-nál egy esztendő, kb. 5 % esetében pedig egyéb intervallum.
- A megkérdezett cégek kb. 58 %-a készíti új termék bevezetése, kb. 41 %-a fejlesztési projekt, kb. 72 %-a valamely beruházás, kb. 5 %-a pedig egyéb tevékenység esetében *előzetes gazdaságossági elemzéseket*.
- A megkérdezett vállalatok kb. 69 %-a készíti *a tervekben előirányzott értékek alakulására előrejelzéseket*; ezen cégek 22 %-a havonta, kb. 37 %-a negyedévente, kb. 14 %-a félévente, kb. 11 %-a pedig egyéb periódusonként alkotja meg az előrejelzéseket. Az alkotók csaknem fele, kb. 49 %-a módosítja a terveket az előrejelzések alapján.
- A vállalati információs rendszer *a tervezést, illetve a tervtől való eltérések elemzését* a megkérdezett vállalatok kb. 40 %-ánál segíti, 28 % esetében igen hatékonyan támogatja. Kb. 21 %-uk elégségesre minősítette a támogatást, 7,5 %-nál éppen, kb. 3 % esetében nem használható a vállalat tevékenységénél.

A tervezésre vonatkozó adatokból megint csak néhányat annak érdekesnek tűnő volta miatt – természetesen ismét a teljesség igénye nélkül – érdemes külön is kiemelni.

A válaszadók több, mint fele legfeljebb három évre állít össze stratégiai tervet, kb. 15 %-uk viszont legalább három évre üzleti tervet.

A válaszoló vállalatok csaknem háromnegyed része készít beruházási, ám csupán kb. 15 %-uk befektetési tervet.

A felmérés szerint a cégek jóval nagyobb hányada alkot cash-flow (kb. 63 %) vagy értékesítési (kb. 76 %), mint kutatás-fejlesztési (24 %) vagy termék-fedezeti tervet (33 %).

A mintában szereplők kb. 74 %-ánál az értékesítési terv az éves vállalati terv kiindulópontját képezi.

A vállalatok kb. 42 %-a új termék bevezetése, kb. 59 %-a valamely fejlesztési projekt beindítása előtt nem készít előzetes gazdaságossági elemzéseket.

### 3.2.3. Beszámolás, ellenőrzés

- A megkérdezett vállalatok kb. 28 %-ánál nem készülnek *controlling-jelentések*. Kb. 46 %-uk havonta, kb. 23 %-uk negyedévente, kb. 7 %-uk félévente, kb. 9 %-uk évente, kb. 6 %-uk pedig egyéb időközönként (is) állít össze effajta jelentéseket.
- A *jelentések struktúrája* a cégek 68,5 %-ánál egyezik meg a tervekével.
- A vállalatok kb. 44 %-ánál a jelentés a vezetők számára *javasolt intézkedéseket* is tartalmaz.
- A mintában szereplő vállalatok 79 %-a készít *cash-flow kimutatást*, s a készítők kb. 50 %-a tartja nagyon hasznos, kb. 34 %-a 4-esre minősíthető elemzési eszköznek.
- *Fedezeti pont számítást* a mintaalanyok kb. 65 %-a használ, és ezek kb. 73 %-a legalább 4-es osztályzatot, kb. 6 %-a legfeljebb 2-es osztályzatot ad hasznosságára.
- *Költségérzékenységi vizsgálatokat* a megkérdezetteknek valamivel több, mint a fele, 59 %-a végez, és ezen vállalatok kb. 68 %-a legalább négyes, kb. 9 %-a legfeljebb 2-es minősítést ad hasznosságára.
- A *szűk keresztmetszet költségelemzése* a megkérdezett cégek kb. 39 %-ánál jellemző, és ezek kb. 17 %-a tartja ezt a tevékenységet elengedhetetlenül hasznosnak.
- A *logisztikai költségek tevékenység-alapú elemzését* kb. 31 % végzi. E vállalatok kb. 9 %-a nagyon hasznos eszköznek véli, kb. 40 %-uk 3-as, 33 %-uk 4-es osztályzattal látja el hasznosságát.

- *Az átmenő teljesítmény-számítás* a megkérdezett vállalatok 21 %-ánál fordul elő, 29 % legfeljebb 2-es, kb. 30 % legalább 4-es osztályzattal minősíti hasznosságát.
- *A készletek ABC elemzése* a mintában szereplő vállalatok 48,5 %-ánál, *a vevők ABC analízise* a cégek kb. 50 %-ánál jellemző. Az előbbi eszköz hasznosságát a használók kb. 90 %-a legalább hármás, kb. 25 %-a 5-ös, míg az utóbbi instrumentum hasznosságát a felhasználók kb. 91 %-a legalább hármás, kb. 31 %-a 5-ös osztályzattal illette.
- A mintában szereplő vállalatok kb. 41 %-a használ *költségalapú szállítóértékelési módszereket*. Kb. 16 %-uk legfeljebb 2-es, kb. 53 %-uk legalább négyes osztályzatot adott ezek hasznosságára.
- *Az elosztási csatornák költségeinek és jövedelmezőségének elemzése* a megkérdezett cégek 30,5 %-ánál jellemző, s 90 %-uk legalább 3-as, kb. 22 %-uk 5-ös osztályzattal minősítette ennek hasznosságát.
- *A készletforgási mutatók elemzését* a mintaalanyok kb. 79 %-a, *a beszedési és fizetési idők együttes elemzését* kb. 83 %-a végzi. Az előbbi hasznosságának megítélésénél a cégek kb. 92 %-a legalább 3-as, 32,5 %-a 5-ös, az utóbbi esetében kb. 97 % legalább 3-as, kb. 47 % 5-ös osztályzatot adott.
- *A készpénz-konverziós ciklus elemzését* a megkérdezett vállalatok mintegy 42 %-a használja, s ezek 92 %-a legalább 3-as, kb. 34 %-a 5-ös osztályzattal minősítette hasznosságát.
- A mintában szereplő cégek kb. 60 %-a készíti *B típusú* (forgalmi költség elszámoláson alapuló) *eredménykimutatást*.
- Arra a kérdésre, miszerint a vállalati információs rendszer mennyire *támogatja az ellenőrzést és a beszámoltatást*, a megkérdezett vállalatok kb. 8,5 %-a úgy nyilatkozott, hogy a rendszer által biztosított információs háttér nem vagy éppen használható; kb. 44 % vélte azt, hogy segíti a jelzett tevékenységet, s kb. 22 % minősítette hatékonyan az információs szolgáltatást.
- *A termékek, illetve termékcsoportok jövedelmezőségének számítását* illetően a válaszadó cégek kb. 13 %-a gondolta úgy, hogy a vállalati információs rendszer által megteremtett információs háttér itt nem vagy éppen használható; kb. 37 % szerint segíti, kb. 27 % szerint pedig hatékonyan támogatja a vir az említett számítások elvégzését.
- A válaszadó vállalatok kb. 20 %-a úgy tapasztalja, hogy berkein belül a vállalati információs rendszer nem támogatja a *termékösszetétel meghatározásának folyamatát*. Kb. 23 % szerint segíti, kb. 11 % szerint igen hatékonyan segíti a rendszer e tevékenységet.
- A „*Venni vagy gyártani*” *döntések* meghozatalának támogatására vonatkozóan a válaszadó cégek kb. 52 %-a nyilatkozta azt, hogy náluk a vállalati információs rendszer e tekintetben nem (kb. 37

%) vagy éppen használható (kb. 15 %) információs háttérrel nyújt, kb. 20 % említette a segítséget, kb. 7 % az igen hatékony támogatást.

- Arra a kérdésre, miszerint a vállalati információs rendszer mennyire támogatja a *költségsökkentési lehetőségek feltárásának folyamatát*, a válaszadó vállalatok 11,5 %-a nyilatkozta azt, hogy a szolgáltatott információs háttér nem vagy éppen használható, 38 % úgy vélte, segíti, kb. 24 % pedig úgy, igen hatékonyan támogatja e rendszer a megnevezett munkát.

#### 3.2.4. A controlling szervezeti helye

- A mintában szereplő vállalatok 30,5 %-ánál van *önálló controlling szervezet*. A controlling vezető közvetlen felettese kb. 39 %-uk esetében a vezérigazgató, kb. 49,5 %-uk esetében a gazdasági igazgató, 11,5 %-uknál egyéb vezető.
- Az önálló controlling szervezettel rendelkező vállalatok 64 %-ánál ez funkcionális, 36 %-ánál törzskari elhelyezkedést jelent a *munkamegosztásban*.

## 4. A kutatásban közreműködők

Dobák Miklós, tanszékvezető, Vezetés-Szervezés Tanszék, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem

Bodnár Viktória, tanársegéd, Vezetés-Szervezés Tanszék, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem

Lázár László, Vezetés-Szervezés Tanszék, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem

## 5. Az alprojekt keretében elkészült tanulmányok felsorolása, lezajlott rendezvények és időpontjuk

*Bodnár Viktória - Dobák Miklós: „Szervezettervezés és menedzsment kontroll” alprojekt kutatási alaptanulmánya*

*Bodnár Viktória - Dobák Miklós: A szervezetek környezetének, belső adottságainak és teljesítményének képzett mutatói*

*Bodnár Viktória: A vezetői számvitel nemzetközi elmélete és gyakorlata*

*Bodnár Viktória - Dobák Miklós - Lázár László: Szervezettervezés és menedzsment kontroll*

## MELLÉKLET: A kutatási modell operacionalizálását elősegítő kérdéslista

### *Kontextuális tényezők*

#### **Méret**

- vagyon nagysága (mérlegfőösszeg)
- szerződéses létszám
- nettó árbevétel
- mérleg szerinti eredmény/üzemi eredmény
- piaci részesedés

#### **Termékek/piacok**

- a vállalat termékeinek száma (amelyekre külön árat kalkulálnak)
- célpiacok száma (amelyekre külön marketing politikát fogalmazznak meg, vagy amelynek külön felelőse van a funkcionális egységen belül)
- a vállalat meghatározó vevőinek száma (a forgalomból való részesedése több, mint 10%)
- a standard termékek és a speciális, egyedi termékek (előállításuk külön terméktervezési és gépbeállítási munkát igényel) részesedése a teljes forgalomból (minden termék, ami nem egyedi, az standard)
- a standard termékek és az egyedi termékek teljes előállítási költsége éves szinten
- az értékesítésre vonatkozó standardok, előírások számossága, változékonysága
- versenytársak száma<sup>14</sup>
- kereslet-kínálat viszonya
- termékek megkülönböztethetősége
- helyettesítő termékek száma
- alkalmazott marketing technikák homogenitása iparági szinten

### *Technológia*

- jellege: folyamatos, nagysorozat, kisorsozat, vagy egyedi gyártás
- termékösszetevők/alapanyagok száma
- meghatározó szállítók száma
- előállítási munkafolyamatok száma
- a technológiai standardok, előírások számossága, változékonysága
- a rendelésre és a készletre gyártott termékek részesedése a teljes forgalomból (készletre gyártott terméknek azt tekintjük, amit nem külön megrendelésre gyártanak)
- a rendelésre, és a készletre gyártott termékek teljes előállítási költsége éves szinten
- új eszközök/módszerek száma (az alaptevékenységet tekintve) éves szinten
- az alkalmazott technológia homogenitása iparági szinten

### *Telepítettség*

- telephelyek száma
- a telephelyek távolsága a vállalati központtól

---

<sup>14</sup> Összvállalati szinten, vagy termékenként/termékcsoportonként, esetleg termék-piaci kombinációnként. A végső cél, hogy az üzleti egység döntéshozói számára releváns környezet bonyolultságát és változékonyságát meg tudjuk határozni.



### ***Emberi erőforrás***

- fizikai-szellemi alkalmazottak aránya (hivatalos besorolás szerint)
- termelésben dolgozók - kiszolgáló egységekben dolgozók - központban dolgozók száma<sup>15</sup>
- vezetők száma (hivatalos besorolás szerint)
- vezetők végzettsége (fokozat, tartalom<sup>16</sup>)
- a különböző típusú bérezési eljárások (darabbér, egyéb teljesítménybér, időbér) megoszlása a teljes bértömegből való részesedés, valamint az ilyen módon bérezett alkalmazottak száma alapján
- szerződések átlagos időtartama
- a vállalatnál eltöltött átlagos idő a vezetőket és a nem vezetőket tekintve

### ***Tulajdonosi szerkezet***

- a tulajdon megoszlása
- az igazgatóság (rendszeren gyakorolt) hatásköre

### ***Felelősségi rendszer***

- a termelő egységek - kiszolgáló egységek - központi egységek vezetőinek hatásköre
- az alkalmazott felelősségi egység típusok
- az egyes felelősségi egységek vezetőinek a hierarchiában elfoglalt helye
- a felsővezetés összetétele (milyen posztok alkotják)
- a felsővezetés hatásköre

### ***Szervezeti célok és stratégiák***

## **Controlling rendszer**

### ***Költség- és teljesítményszámítási rendszer***

#### ***Belső teljesítményátadások elszámolása (költséghelyi költségszámítás)***

- költség(gyűjtő)hely típusok: berendezés, üzem, tevékenység, egyéb (költséghely az, amire költséget rögzítenek)
- az egyes költséghelyek megfeleltethetők-e egyértelműen (felelős) szervezeti egységeknek (hozzárendelhetők-e a felelősségi egységekhez)
- az alkalmazott vetítési alapok (összvállalati szinten egységes, vagy átadó egységekenként, esetleg tevékenységenként különböző vetítési alapokat alkalmaznak)
- milyen módszert alkalmaznak a belső teljesítményátadások elszámolásában (egyfokozatú, vagy többfokozatú)

---

<sup>15</sup> Termelő egység, amely tevékenységének outputja egyben a vállalat outputja. Kiszolgáló egység, amely közvetlenül hozzájárul az előállítási folyamat végrehajtásához, de tevékenységének outputja nem outputja a vállalatnak (azt a többi egység teljes egészében "elfogyasztja"). Központi egység, amely nem járul hozzá közvetlenül az előállítási folyamat végrehajtásához. A központi egységeken belül megkülönböztetjük a funkcionális egységeket és a törzskari jellegű egységeket, az alapján, hogy van-e valamilyen döntési/utasítási jogosítványuk az előállítást végző operatív egységek irányába.

<sup>16</sup> Műszaki, közgazdasági, jogi, egyéb.

- az egyes felelősségi egységek közötti átadások elszámolásában alkalmazott árak meghatározásával kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás
- a költséghelyekre rögzített költségek mekkora része marad a költséghelyeken véglegesen (kiszolgáló egységek és központi egységek esetében)

#### ***Termékköltség-számítás (költségviselői költség-számítás)***

- a költségviselők jellege: termék, projekt, rendelés, egyéb (költségviselő az, amire előállítási költséget, illetve árat kalkulálnak)
- a költségviselők egyedi és általános költségének aránya az előállítási költségen belül
- a költségviselői számításban alkalmazott vetítési alap(ok)
- az időközi készletrevétel során milyen értékekkel számolnak (standard, aktuális, vagy hibrid)
- az utókalkulációval (az időszak végén a készletek végleges értékének meghatározása) kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)
- az árkalkulációval kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)
- a számvitel és a controlling azonos, vagy különböző adatokra támaszkodik a költség- és teljesítményszámítás során

### ***Tervezési rendszer***

#### ***Operatív kerettervezés***

- milyen adatokra támaszkodnak a vállalati stratégiából
- milyen adatokra támaszkodnak az üzleti tervből
- a stratégia felülvizsgálatának gyakorisága
- a stratégia-alkotással kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)
- az üzleti tervezéssel kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)
- mik az operatív kerettervezés kiinduló adatai (értékesítési terv, készletterv, termelési terv, kapacitásterv, felhasználási normák)
- az operatív kerettervezés egységei
- az operatív kerettervezés időhorizontja
- fedezeti szintek száma
- a tervezés során alkalmazott normák/standardok eredete, felülvizsgálatának gyakorisága
- milyen kalkulált költségeket alkalmaznak (a kalkulált költség olyan költség, amely számviteli értelemben vett ráfordításként nem jelenik meg, hanem valamiféle teljesítményelvárást testesít meg az egyes felelősségi és elszámolási egységek felé)
- az operatív kerettervezéssel kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)
- terv-variánsok száma, készítésének gyakorisága, tartalma

#### ***Döntéstámogatás***

- alkalmazott gazdaságossági számítások (keep-or-drop, termékmix, beruházás-gazdaságosság, make-or-buy)
- a gazdaságossági számítások készítésének gyakorisága
- a gazdaságossági számításokhoz alkalmazott információ eredete (számviteli rendszer, vagy a controlling "saját" adatai; eleve meglévő adatok, vagy esetileg előállítottak)
- a gazdaságossági számításokkal kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattétel, operatív végrehajtás/kidolgozás)

### ***Beszámolási rendszer***

#### ***Visszacsatolás***

- a beszámolás egységei
- a beszámolás időhorizontja
- az operatív kerettervek és a beszámolók egyezősége
- a várható számítások gyakorisága
- számított mutatók
- az egyes mutatók számításának gyakorisága (ha eltér a beszámolás ütemezésétől)
- nem pénzben kifejezett mutatók száma
- beszámoló típusok száma
- a külső környezetre vonatkozó információk jellege, eredete, a beszámolóknak való megjelenítésének gyakorisága
- a beszámolók készítésével kapcsolatos feladat- és hatáskörmegosztás (döntés, döntéselőkészítés, javaslattevés, operatív végrehajtás/kidolgozás)

#### ***Teljesítmény-értékelés***

- számított (és a beszámolóknak megjelenő) eltérések
- az egyes felelősségi egységek teljesítménye elszámolásának alapja
- a beszámolóknak kimutatott teljesítmények és a premizálás kapcsolata

### ***A controlling szervezete***

- controlling tevékenységet végzők száma
- a controlling egység(ek)ben dolgozók száma
- a controlling munkamegosztásban betöltött szerepe (funkcionális, vagy törzskari egység; önálló, vagy más feladatokat is ellátó egység)
- a controlling tevékenység szervezeti elrendezése (központi, vagy decentralizált)
- a controlling vezető közvetlen felettese
- a controlling vezető elhelyezkedése a hierarchiában (hányadik szint)
- a controlling vezető szervezeti kapcsolata a többi gazdasági terület vezetőivel

## **Közvetlen kiváltó rendszerek**

### ***(Pénzügyi) számviteli rendszer***

- főkönyvi számla alábontások (számlatükör)
- a költségkönyvelés rendje (elsődleges, másodlagos)
- előállítási költség tartalma (a készletek értékének meghatározása)
- az előállítási költség és az eladási ár egymáshoz való viszonya (árkalkuláció)
- az értékcsökkenés számítása (eredeti bekerülési érték, vagy aktuális érték)
- az infláció kezelése
- külső felhasználók számára készített számviteli jelentések tartalma, fogadója, az elkészítés gyakorisága
- a számviteli alapadatgyűjtés módja (kézi, vagy gépi feldolgozás; központi, vagy decentralizált adatrögzítés)

### ***Egyéb vállalati információs rendszerek***

### ***Érdekeltségi rendszer***

- a vezetői teljesítményértékelés szempontjai szintenként (alkalmazott mutatók)
- a vezetői teljesítményértékelés gyakorisága szintenként
- a premizálás (felsővezetés, vonalbeli vezetők, alkalmazottak) szempontjai
- a premizálás jellege (fix összeg, vagy részesedés)
- a prémium és a rendszeres jövedelem aránya a vezetők és a nem vezetők esetében

## **A szervezet teljesítménye**

### ***Hatékonyág***

A konkrét mutatók kiválasztása a későbbiekben kerül meghatározásra.

### ***Eredményesség***

A vállalat célmegvalósítási képessége, amit a stratégiában, üzleti tervben, illetve éves vállalati tervben célul tűzött eredmények (értékesítési volumen, árbevétel, készletérték, beruházási volumen, piaci részesedés, költséghányad stb.) megvalósulásának mértékével mérünk.

## **6. HIVATKOZÁSOK**

- Ackerman, R.W.*, 1970. Influence of information and diversity on the investment process. *Administrative Science Quarterly*, Sep, 341-352
- Antal, Zs., Bodnár, V., és Dobák, M.*, 1996. Szervezeti alapformák, in *Szervezeti formák és vezetés*. KJK, Budapest
- Archer, S. and Otley, D.T.*, 1991. Strategy, structure, planning and control systems and performance evaluation: Rumenco Ltd. *Management Accounting Research*, 2, 263-303
- Balaton, K. és Dobák, M.*, 1986. A mérnöki szemlélettől a társadalmi megközelítésig (A vezetés-szervezés és szervezetelmélet kialakulása és újabb irányzatai). *Közgazdasági Szemle*, 6. szám, 521-535
- Berry, A.J., Laghton, E. and Otley, D.T.*, 1991, Control in a financial services company (RIF): a case study. *Management Accounting Research*, 2, 109-139
- Bright, J., Davies, R.E., Downes, C.A. and Sweeting, R.C.*, 1992, The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting*, 3, 201-212
- Bruns, W.J., Jr. and Kaplan, R.S.*, 1987. Introduction: field studies in management accounting. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston
- Chandler, A.D., Jr.*, 1977. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Belknap, Harvard

- Choudhury, N., 1986. In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*, Winter, 21-36
- Clark, J.M., 1923. *Studies in the Economics of Overhead Cost*. University of Chicago Press, idézi: Kaplan, 1984
- Cohen, J.R and Paquette, L., 1991. Management accounting practices: perceptions of controllers. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Winter, 73-83
- Dobák, M., 1992. A divizionális szervezet. In: *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest
- Drury, C., 1992. Introduction. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 1-13
- Drury, C., Braund, S., Osborne, P. and Tayles M., 1993. *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*. Chartered Association of Certified Accountants, London
- Edwards, K.A. and Emmanuel, C.R., 1990. Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*, 1, 51-63
- Emore, J.R. and Ness, J.A., 1991. The slow pace of meaningful changes in cost systems. *Journal of Cost Management for the manufacturing Industry*, Winter, 36-45
- Epstein, M.J., 1978. *The Effects of Scientific Management on the Development of Standard Cost System*. Arno Press, idézi: Kaplan, 1984.
- Fern, R.H. and Tipgos, M., 1988. Controllers as business strategists: a progress report. *Management Accounting*, March, 25–29
- Green, F.B. and Amenkhienan, F.E., 1992. Accounting innovation: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 23-32
- Habakkuk, H.J., 1962. *American and British Technology in the Nineteenth Century: The Search for Labor-Saving Inventions*. Cambridge University Press, Cambridge, idézi: Kaplan, 1984.
- Hastie, K. L., 1974. One businessman's view of capital budgeting. *Financial Management*, Winter, 36-44
- Horngren, C. and Foster, G., 1987. *Cost Accounting: A managerial emphasis*, Prentice Hall, Englewood Cliffs
- Horváth, P., 1990. *Controlling, a sikeres vezetés eszköze*, KJK, Budapest
- Horváth, P., 1997. *Controlling (út a hatékony controlling rendszer kiépítéséhez)*, KJK, Budapest (megjelenés alatt)
- Howell, R.A., Brown, J.D., Soucy, S.R. and Seed, A.H.III, 1987. *Management Accounting in the New Manufactural Environment*. National Association of Accountants, idézi: Bromwich, 1992.
- Imre, T., 1996. A részvénytulajdonosi értékképzés módszere, mint a stratégiai menedzsment fontos eszköze. *Vezetéstudomány*, 3. szám

- Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston
- Johnson, H.T., 1972. Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s. *Business History Review*, Winter, 466–474
- Johnson, H.T., 1975a. Management accounting in early integrated industrial: E.I. duPont de Nemours Powder Company, 1903–1912. *Business History Review*, Summer, 184–204
- Johnson, H.T., 1975b. The role of accounting history in the study of modern business enterprise. *The Accounting Review*, 50, 444–450
- Johnson, H.T., 1978. Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s. *Business History Review*, Winter, 490–517
- Johnson, H.T., 1981. Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56, 510-518
- Johnson, H.T., 1981. Toward a new understanding of nineteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56, 510-518
- Kaplan, R.S. and Norton, D.P., 1992. The balanced scorecard: Measures that drives performance. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 71-79
- Kaplan, R.S., 1983. Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, 58, 20-26
- Kaplan, R.S., 1984. The evolution of management accounting systems. *The Accounting Review*, 59, 390-418
- Kaplan, R.S., 1984. The evolution of management accounting systems. *The Accounting Review*, 59, 390-418
- Kaplan, R.S., 1986. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 429-452
- Kieser, A., 1993. *Organisationstheorien*. Kohlhammer, Berlin (magyarul megjelent: 1995. *Szervezetelméletek*. AULA, Budapest)
- King, P., 1975. Is the emphasis of capital budgeting theory misplaced? *Journal of Business Finance and Accounting*, Spring, 69-82
- Knight, D. and Willmott, H., 1993. "It's a very foreign discipline": the genesis of expenses in a mutual life insurance company (Pensco). *British Journal of Management*, 4, 1-18
- Neale, C.W. and Pike, R.H., 1992. Capital investment appraisal. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 300-325
- Otley, D.T., 1985. Developments in management accounting research. *The British Accounting Review*, 17, 3-23
- Otley, D.T., 1990. Issues in accountability and control: some observations from a study of colliery accountability in the British Coal Corporation. *Management Accounting Research*, 1, 91-165

*Rappaport, A.*, 1986. *Creating Shareholder Value*. Free Press, New York

*Scapens, R.W., Sale, J.T. and Tikkas, P.A.*, 1982. Financial control of divisional capital investment. CIMA, London

*Shank, J.K. and Govindarajan, V.*, 1989. *Strategic Cost Analysis*. Irwin, Homewood, Illinois

*Shank, J.K.*, 1989. Strategic cost management: new wine or just new bottles? *Management Accounting Research*, 1, 47-65

*Spicer, B.H.*, 1992. The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice, theories and case research methods. *Management Accounting Research*, 3, 1-37

*Tihanyi, P.*, 1996. *A divizionális szervezeti forma kialakulása*, TDK dolgozat, BKE

*Vangermeersch, R.*, 1983. *The Wisdom of A. Hamilton Church*. University of Rhode Island, idézi: Kaplan, 1984.

*Witt, F-J.*, 1991. *Deckungsbeitragsmanagement*, München, idézi: Witt, F-J, and Witt, K., 1993.

*Yoshikawa, T., Innes, J. and Mitchell, F.*, 1989. Japanese management accounting: a comparative survey. *Management Accounting*, Nov, 20-23

*A program kiemelt támogatói:*

Center for International Private Enterprise,  
Washington, US  
Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt.  
Országos Műszaki Fejlesztési Bizottság  
Országos Tudományos Kutatási Alap

*További támogatók:*

Magyar Menedzsment Intézet  
és tagvállalatai:  
MOL Rt., Dunafer Rt., Antenna Hungária Rt.,  
MATÁV Rt., MALÉV Rt.  
Ipari, Kereskedelmi és Idegenforgalmi Minisztérium  
Földművelésügyi Minisztérium