

DR. FRANCZOVICS ANNA

A CONTROLLING FEJLŐDÉSÉNEK SAJÁTOSSÁGAI

Vezetési és Szervezési Intézet

Témavezető: Dr. Dobák Miklós

©dr. Francsovics Anna

Budapesti Corvinus Egyetem

Gazdálkodástani Ph.D. program

A CONTROLLING FEJLŐDÉSÉNEK SAJÁTOSSÁGAI

Ph.D. értekezés

dr. Francsovics Anna

Témavezető: Dr. Dobák Miklós

Budapest

2005.

TARTALOMJEGYZÉK

ÁBRAJEGYZÉK	6
TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE.....	7
BEVEZETÉS.....	8
I. A CONTROLLING FOGALMA ÉS KÜLÖNBÖZŐ ÉRTELMEZÉSE	12
1. A CONTROLLING DEFINIÁLÁSA	12
2. A CONTROLLING FOLYAMATOK RENDSZEREZÉSE	17
2.1. <i>A stratégiai és operatív tervezés.....</i>	<i>18</i>
2.2. <i>A vezetésorientált költségszámítás</i>	<i>26</i>
2.3. <i>A controlling beszámolási és információs rendszer.....</i>	<i>35</i>
3. A CONTROLLING AZ INFORMÁCIÓ MENEDZSMENT SZERINTI VEZETÉSI FUNKCIÓ	45
4. A NÉMET ISKOLA CONTROLLING KONCEPCIÓI.....	48
5. A CONTROLLING MAGYARORSZÁGON	63
II. A KUTATÁSI ÉS VIZSGÁLATI MÓDSZEREK.....	69
1. KUTATÁSI KÖRNYEZET ÉS MÓDSZEREK	70
III. CONTROLLING RENDSZEREK A GYAKORLATBAN	73
1. LOGISZTIKA CONTROLLING.....	75
1.1. <i>A logisztika controlling tevékenységei.....</i>	<i>77</i>
1.2. <i>A logisztika controlling bevezetésének előfeltételei</i>	<i>79</i>
1.3. <i>Logisztikai teljesítmények és költségek.....</i>	<i>80</i>
1.4. <i>A logisztika-controlling bevezetése</i>	<i>82</i>
1.5. <i>A logisztikai controller</i>	<i>84</i>
2. KÖZSZOLGÁLTATÁS CONTROLLING	87
2.1. <i>A controlling szükségessége, célja. A controlling audit.....</i>	<i>87</i>
2.2. <i>Az FKF Rt controlling rendszer kialakítása.....</i>	<i>91</i>
2.3. <i>A controlling rendszer kialakításának lehetőségei és feltételei.....</i>	<i>92</i>
IV. AZ ELÉRT TUDOMÁNYOS ÉS GYAKORLATI EREDMÉNYEK	95
1. ELMÉLETI MEGÁLLAPÍTÁSOK.....	95
2. A KUTATÁS GYAKORLATI TAPASZTALATAINAK ÖSSZEGZÉSE	103
IRODALOMJEGYZÉK.....	105

ÁBRAJEGYZÉK

1. ábra A controlling rendszer szabályozási köre.....	16
2. ábra A controlling rendszer működése [Dobák, 1990,1999]	17
3. ábra A stratégiai tervezés folyamata [Könczöl, 1989.].....	19
4. ábra A stratégia megvalósítása [Csath, 1990.].....	20
5. ábra A stratégiai vezetés folyamata.....	21
6. ábra A stratégiai és operatív tervezés célrendszere.....	22
7. ábra Teljesítmény előállítás és felhasználás.....	23
8. ábra Az éves tervezés logikai modellje.....	25
9. ábra Információ management felépítése	35
10. ábra Pénzforgalom elemzése (cash-flow probléma).....	39
11. ábra A kontroll folyamat elemzése [Anthony, 1993].....	46
12. ábra A controlling mint a menedzsment alrendszere[in Spremann, Zur, 1992]	55
13. ábra A vállalat vezetési rendszerének tagolása [Küpper, 1995]	60
14. ábra Az egyes funkciók szerepe az összvállalati sikerben[VKK, 2004.].....	66
15. ábra A leggyakrabban használt tervtípusok a válaszadók százalékában.....	67
16. ábra A kontrollling jelentésekben szereplő információk típusa és fontosságuk a vállalati döntéshozatalban [VKK, 2004.].....	68
17. ábra A leggyakrabban használt elemzési eszközök és kimutatások [VKK, 2004.] ..	68
18. ábra A logisztikai rendszer szerkezete [Chikán, 1992. p. 274.].....	75
19. ábra A logisztika-controlling tevékenységei [Francsovcics, Kadocsa, 1994.]	77
20. ábra FKF Rt. controlling rendszere.....	94
34. ábra A controlling mint vezetési funkció.....	98

TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

1. táblázat A költségszámítás rendszerei.....	29
2. táblázat Információ szükséglet meghatározása	37
3. táblázat A kontroll különböző szintjeinek összehasonlítása [Anthony 1993., p. 164.]	47
4. táblázat A német iskola controlling koncepciói I.....	54
5. táblázat A német iskola controlling koncepciói II.	58
6. táblázat a német iskola controlling koncepciói II. (folytatás).....	59
7. táblázat Controlling rendszerek összehasonlító jellemzése	101

BEVEZETÉS

A kutatás célja az volt, hogy feltárjam azt, hogy a controlling fejlődése milyen sajátosságokkal rendelkezik és a hazai vállalkozási gyakorlatban bevezetett és működtetett controlling rendszerek milyen általános és különleges tulajdonsággal bírnak.

A világ a Frederick Winslow Taylor és Henri Fayol nevével fémjelzett menedzsmentforradalom óta rendkívüli változásokon ment át. F.W. Taylor kora társadalmi-gazdasági kihívásait felismerve döntő módon járult hozzá: [Fayol, H. 1984]¹, [Taylor, F. W, 1911]^{2,3}

a vállalat különböző tevékenységeinek racionalizálásához,
a termelésstervezés és irányítás szervezeti hátterének megteremtéséhez,
a funkcionális rendszerek elvének kifejlesztéséhez (funkcionális szervezet),
a munka és időtanulmányok elveinek kialakításához és
a bérezési s ösztönzési rendszerek kidolgozásához.

H. Fayol tanítása szerint:

- a vezetés (a management) általános módszer,
- a vezetés, a szervezetek működésének kormányzására vonatkozik és
- a vezetés a rendszerkoncepción nyugszik

Fayol szerint az alábbi tevékenységi területek minden vállalatnál fellelhetők, függetlenül a vállalat működését meghatározó külső és belső tényezőktől:

- műszaki tevékenységek (termelés, megmunkálás, feldolgozás),
- kereskedelmi tevékenység (beszerzés, értékesítés),
- pénzügyi tevékenység,

¹ Fayol, H. (1984): Ipari és általános vezetés Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó

² Taylor, F. W. : Shop Management, New York

³ Taylor, F. W (1911):. The Principles of Scientific Management, New York

- biztonsági tevékenység (javak és személyek védelme),
- számviteli tevékenységek és
- vezetési tevékenységek.

A vállalat különböző tevékenységeinek racionalizálása és menedzselése napjainkra az országok, régiók és vállalatok gazdasági, társadalmi erejének alapvető tényezőjévé vált. Az üzleti verseny a tevékenységek racionalizálását, a gazdálkodás hatékonyságának javítását jelenti.

A vállalatvezetés rendelkezésére álló cselekvési teret változásban levő értékesítési és beszerzési piacok, erősödő verseny, egyre szűkülő alkalmazkodási lehetőségek jellemzik. A vállalatvezetés művészete abban áll, hogy ilyen körülmények között is biztosítsa a vállalat túlélését, megőrizze életképességét. A piacgazdaság létrejöttével a magyar vállalatok is rákényszerültek, rákényszerülnek az erőforrások racionális felhasználására. Ehhez hatékony, egymással összhangban levő tervezési, irányítási és ellenőrzési eszközökre van szükségük, amelyek a megfelelő időben bocsátják a megfelelő információkat a vezetés rendelkezésére a környezet állapotáról, illetve a belső folyamatokról.

Az első controlling rendszerek bevezetésére Magyarországon a világbanki szakemberek, nyugati tanácsadó cégek által ösztönzött szervezetkorszerűsítésben részt vevő nagyvállalatoknál került sor a nyolcvanas évek végén. Jelenleg a controlling rendszerek elsősorban a nagyvállalatok és a szolgáltatások területén működnek. Jogi önállósággal nem rendelkező divíziók szintjén kezdték el először alkalmazni a controlling funkciókat. Ebből kifolyólag napjainkban már rendelkezünk magyar tapasztalatokkal a controlling rendszerek működésével kapcsolatban. A magyar gazdaságban zajló szervezet-átalakítások egyik központi kérdése a koordináció volt. A korábbi túlcentralizált és túlhierarchizált formák megszűnésével nőtt az egyes szervezeti egységek önállósága, s ez fokozta a megfelelő koordinációs eszközök iránti igényt. A piaci orientáció erősödésével, az eredményért való felelősség egyértelműbbé válásával

nőtt a szervezetek rugalmassága, hatékonysága - a másik oldalon azonban ez az önállóbb szervezeti egységek tevékenysége és a vállalati célkitűzések közötti összhang biztosítását követelte meg. A controlling a koordinációs eszközök egyikeként vált alkalmassá ezen funkciók betöltésére.

A controlling szervezet és funkció sohasem szakítható el a reálfolyamatoktól, a controlling rendszert mindig az adott vállalat és annak környezete határozza meg.

Környezeti feltételek:

- a piac mérete, fajtái,
- a tudományos-technikai környezet jellemzői,
- a társadalmi-gazdasági környezet, és
- a kulturális környezet.

A vállalat működését befolyásoló adottságok:

- a vállalat mérete,
- a profil, a termék és szolgáltatások jellemzői,
- a reálfolyamat és információtechnológia,
- a vállalat felépítése, szervezete,
- telephelyi elhelyezkedés, és
- szervezeti kultúra (stílus).

A vállalati rendszer külső és belső elemei, hasonlóan az organikus szervezetekhez, egységet alkotnak, a controlling rendszer telepítése ezzel harmóniában történhet.

A vállalat mérete a controllerek számát, szervezeti elhelyezését meghatározza. Az egyéni és kisvállalkozások esetén a vezető, vagy főkönyvelő látja el a funkciót, illetve képviseli a gondolkodásmódot.

A termék és szolgáltatások köre speciális vonásokat kölcsönöz a tervezési és beszámolási rendszernek. Különböző a teljesítmény mérés módja, más

normatívák alapján döntünk a piac bővítéséről, szűkítéséről, nagyvállalat esetén például fedezeti hányad, fajlagos fedezet, kórház controlling esetén betegnapok és súlyszám alapján, bankcontrolling esetén marge szerint. Bizonyos költség és jövedelem tényezőket az üzleti volumen százalékában fejezünk ki.

Reálfolyamatok technológiája (pl. a gyártás típusa) más költségtervezési és mérési módszereket kíván. A controlling rendszer elképzelhetetlen fejlett információs technológia nélkül. Ez a gyors és hatékony vezetői döntés alapja.

A vállalati szervezetben különböző módon helyezhető el a controlling szervezet (más mátrix szervezet esetén, lineáris-törzskari szervezetben).

A telepítési helyzet a telephelyek száma, földrajzi elhelyezkedés, nemzeti és régióbeli különbségek, infrastruktúra meghatározza a vállalkozás működését, ezáltal a controlling szervezet működését is. Gondoljunk itt a tervezési és beszámolási rendszer különbségére.

Eltérő kultúra eltérő szervezetet kíván, így különböző a controlling szervezet is.

I. A CONTROLLING FOGALMA ÉS KÜLÖNBÖZŐ ÉRTELMEZÉSE

1. A CONTROLLING DEFINIÁLÁSA

A „to control” angol kifejezés szabályozásra, irányításra utal, nem elsődlegesen az ellenőrzésre. A controlling vezetőjét (illetve a funkciót) gyakran valamely hajó kormányosához hasonlítják, akinek jól meghatározott feladata a megjelölt célállomás elérése.

A „menedzsment-kontroll” kifejezést a controlling fogalmával szinonimaként használják Dobák és munkatársai, hasonlóan az angolszász nyelvterületekhez.[Dobák, 1999]

Anthony a stratégiai, a menedzsment és operatív kontroll szinteket különböztet meg. [Anthony, 1993.]

A controlling, mint vezetési eszköz az államháztartás kincstárnoki funkciójából fejlődött ki. Először Franciaországban, később Angliában, majd angol mintára az Amerikai Egyesült Államokban is létrehozták az államháztartás felügyeletét ellátó controller tisztséget. A controlling, mint vállalatvezetési funkció, erőteljes fejlődése az Amerikai Egyesült Államokban a századunk első felére tehető. 1931-ben a controllerek létrehozták az első országos intézményüket Controllers Institute of America néven, és megjelentették a "The Controller" című lapjukat. [Bordáné, 1989.]

A controlling angliai fejlődése (hasonlóan az amerikai fejlődéshez) is megelőzte a kontinentális európai fejlődést, alapvetően épített a vezetési számvitel keretébe tartozó módszerek alkalmazására, mint például a direct costing eljárás. A fedezeti számítás alap gondolatát 1908-ban J. Harris alakította ki, és alkalmazta először az USA-ban, de csak 1936-ban publikálta. Az

alapgondolat csak a termékek minősítésére, a velük kapcsolatos számításokra vonatkozott.

A controlling kontinentális európai fejlődése az 50-es és a 60-as évekre tehető. Magyarországon a controlling új vezetési funkció, elterjedése az 1990-es évtől számítható.

A hatékony controlling rendszer kialakulásának nehézségei a következő tényezőkre volt visszavezethető:

- controlling új funkció, amelynek tartalma a magyar menedzsment társadalom számára sem teljesen tisztázott,
- a számviteli törvény nem adott részletes instrukciókat,
- a magyar munkaerőpiacon szakember hiány volt ezen a területen,
- a privatizációs folyamat még nem fejeződött be,
- az információ egyenlő hatalom elmélet érvényesül,
- a vállalatoknál sok elemzés jelenleg is manuálisan készül.

Mai ismereteink szerint a controlling fogalmát és főbb tartalmi ismérveit a következőkben határozhatjuk meg.

A vállalati menedzsment sikere nagymértékben függ attól, hogy rendelkezésre állnak-e vezetési eszközök a döntések támogatásához. Szükségszerű egy megfelelő regisztrációs, navigációs és indikációs rendszer kialakítása.

A controlling értelmezéséről - cél, tartalom, eszközrendszer, alkalmazási lehetőségek - az elméleti és gyakorlati szakemberek véleménye eltérő.

A hazai gyakorlatban klasszikussá vált definíció:

A controlling – funkcionális szempontból – a vezetés alrendszere, mely a tervezést, az ellenőrzést, valamint az információ-ellátást koordinálja. A controlling tehát a vezetés egyik támasza: lehetővé teszi a vezető számára, hogy célraorientáltan, a környezeti változásokhoz igazodva irányítsa a vállalatot, és a koordináció feladatait az operatív rendszer követelményeinek megfelelően lássa el. [Horváth – Dobák, 1990]

A fenti meghatározástól kissé eltérő az Osztrák Kereskedelmi Kamara ajánlása, amelyet elsősorban a kis és középméretű üzemek részére szánt:⁴

A controlling kiterjed

- a vállalati célok meghatározására,
- az információk folyamatos beszerzésére és feldolgozására döntés-előkészítői céllal,
- vezetési segédletek biztosítására a vállalatirányításnál,
- az ellenőrzési funkciók gyakorlására a vállalati tervek és célok állandó figyelésével, az eredmények ellenőrzésével (terv-tény összehasonlítás), valamint az eltérések vizsgálatával
- tervezési feladatokra adóügyekben.

A fogalom meghatározása a célraorientáltságot, a szűk keresztmetszet feloldását és a jövőre irányítottágot (feed-forward gondolkodást) helyezi a középpontba.

A külföldi és részben már hazai tapasztalatok alapján a controlling rendeltetését jól közelíti meg az alábbi meghatározás:

A controlling tartalma röviden a nyereségmenedzsment kifejezéssel is jellemezhető, oly módon azonban, hogy a vagyon, a pénzügyi helyzet és a nyereség kapcsolata állandóan szem előtt van. Más módon kifejezve: a controlling feladata a vállalat egésze szempontjából fontos tevékenységek együttes, rendszer-szemléletű, operatív szemmel tartása és értékelése. [Ladó, 1992.]

A vélemények túlnyomó többsége szerint a controlling azt a vállalat vezetésen belüli részterület jelenti, amely a teljes vezetési rendszer koordinációjából áll.

⁴ 154. Racionalizálási füzetek Controlling I. rész: Alapok és tervezés. WIFI A Kereskedelmi Kamara Gazdaságfejlesztési Intézete (megjelent német és magyar nyelven) p. 7.

A controlling a vezetés irányítási feladatainak elvégzését a teljes vezetési rendszer koordinációjával támogatja. A koordináció rendszerlétrehozó és rendszer-összekapcsoló feladatokat tartalmaz és súlypontilag a tervezési, ellenőrzési, a vezetői számviteli és információs rendszerekre vonatkozik, de nemcsak ezekre korlátozódik. A controlling előfeltétele egy decentralizált tervezési és ellenőrzési rendszer.

Leegyszerűsítve: a controlling a vállalatvezetés támogatására szolgáló koordináló és információ szolgáltató rendszer, amely a vállalat irányítására szolgáló cselekvési alternatívák tervezésén, ellenőrzésén és fejlesztésén keresztül valósul meg.

A controlling

- az információ menedzsment szerinti vezetési funkció,
- a vállalati események tervezésére, ellenőrzésére, elemzésére és irányítására szolgáló vezetési eszköz. [Francsovcics, 1995]⁵

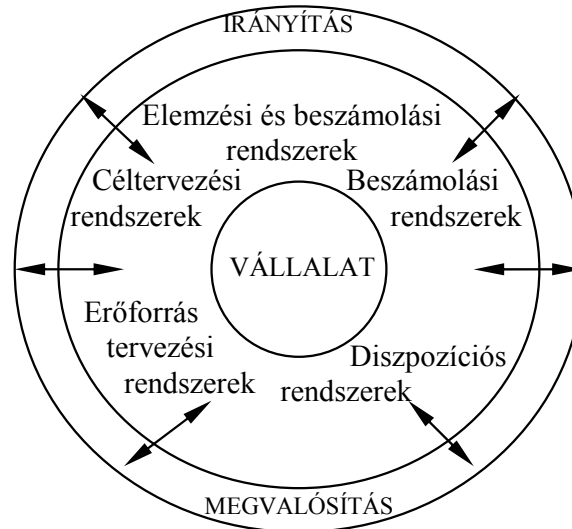
A controlling rendszer működőképessége szempontjából lényeges, hogy a controlling folyamat alrendszerei, a

- célmeghatározás, tervezés,
- ellenőrzés, elemzés és
- beszámolás

a megvalósítással és irányítással összekapcsolt szabályozási kör teljes rendszerét képezzék és az egyes alrendszerek között állandó visszacsatolás legyen (1. ábra).

⁵ A controlling kettős értelmezését 1995-ben publikáltam *Controlling Elmélet és Módszertan* című könyvemben.

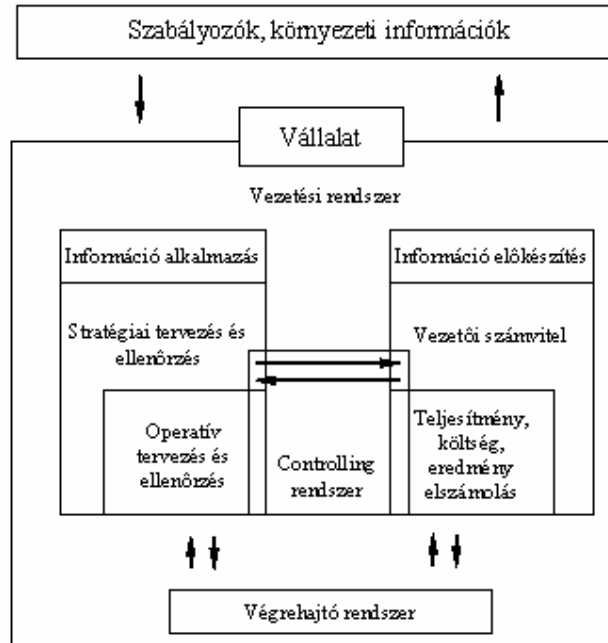
1. ábra A controlling rendszer szabályozási köre



A vezetési rendszer információi a stratégiai tervezés és ellenőrzés, valamint az operatív tervezés és ellenőrzés számára megadott előirányzatokban csapódnak le.

A termelési folyamat információi a számvittel kapcsolódnak össze, majd az indokolt terv és tényadatok összehasonlításán keresztül irányítási és szabályozási információkká transzformálódnak a vezetői számvitel segítségével (2. ábra)

2. ábra A controlling rendszer működése [Dobák, 1990,1999]



2. A CONTROLLING FOLYAMATOK RENDSZEREZÉSE

Az előzőekben adott definíció értelmében a controlling rendszer elemei:

- a célképző folyamat kialakítása és működtetése (stratégiai és operatív tervezési és ellenőrzési rendszer),
- részletes költség, eredmény és teljesítmény elszámolási rendszer (vezetés orientált számvitel),
- mutatószám rendszerek kifejlesztése,
- a beszámolási rendszer (jelentések) olyan irányú fejlesztése, amely a vezetési szinteknek megfelelő információkat szolgáltat és
- a vezetői információs rendszer olyan irányú fejlesztése, amely a controlling szempontjából releváns információkat szolgáltat.

A controlling célirányos tevékenységet tételez fel, amelyhez az összes felelősségi szinten a cél iránti elkötelezettség kapcsolódik, amely a közös cél-meghatározási folyamatból bevezetett előirányzatra vonatkozik.

2.1. A stratégiai és operatív tervezés

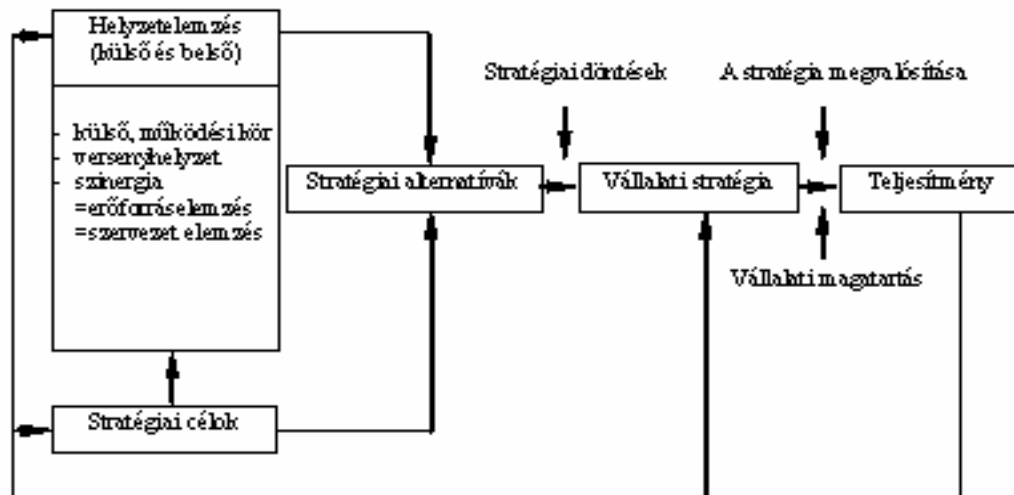
A vállalati célok, az elérésükhöz szükséges eszközök és intézkedések összehangolása a tervezés keretében történik.

A tervezés éppen ezért nem szorítkozhat a célok és teendők egyszerű meghatározására, hanem ki kell terjednie az alkalmazkodási és igazgatási intézkedések folyamatos kidolgozására. [Horváth – Dobák, 1990]

A stratégia kialakítása a tervezői megközelítésben lényegében tervezési folyamat, amelynek során a vállalat részletesen elemzi jelenlegi helyzetét, meghatározza a jövőre vonatkozó elképzeléseit, inspirációit, céljait, áttekinti ezek megvalósításának módjait és kiválasztja közülük azt, amit követni tud.[Chikán, 1992.]

A stratégiai tervezés folyamatát szemlélteti a 3. ábra.

3. ábra A stratégiai tervezés folyamata [Könczöl, 1989.]



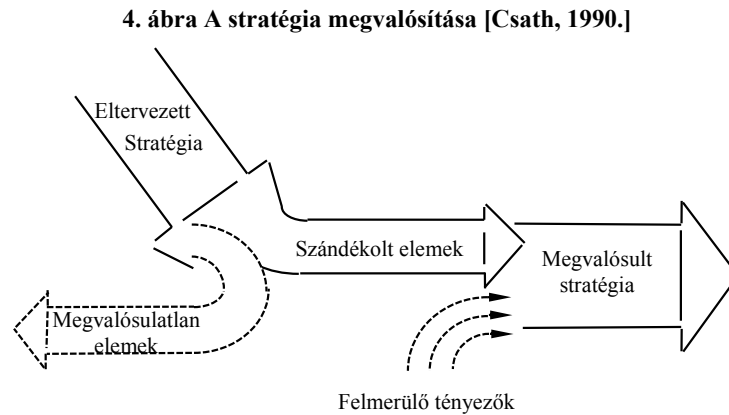
Henry Mintzberg felfogásában a stratégiai tervezés egyik eleme a stratégiai vezetésnek (az 5P-modellje) [Mintzberg, 1973]:

- terv (Plan)
- sikert biztosító viselkedés (Ploy)
- megfelelő rendszerek alkalmazása a siker érdekében (Pattern)
- a vállalat helye a környezetben (Position)
- a jövőt építő koncepciók (Perspective).

A stratégiai terv a stratégiai célok elérésének szándékával kidolgozott akciósorozat, amely dokumentált formában is megjelenik.

A sikert biztosító viselkedés a stratégia megvalósítása érdekében a környezetet manipuláló vállalati akciókat, vállalatpolitikát valamint a kapcsolatépítést jelenti.

A stratégia másik jellemzője a következetes, összehangolt rendszer, amelynek végső célja a stratégia megvalósítása.



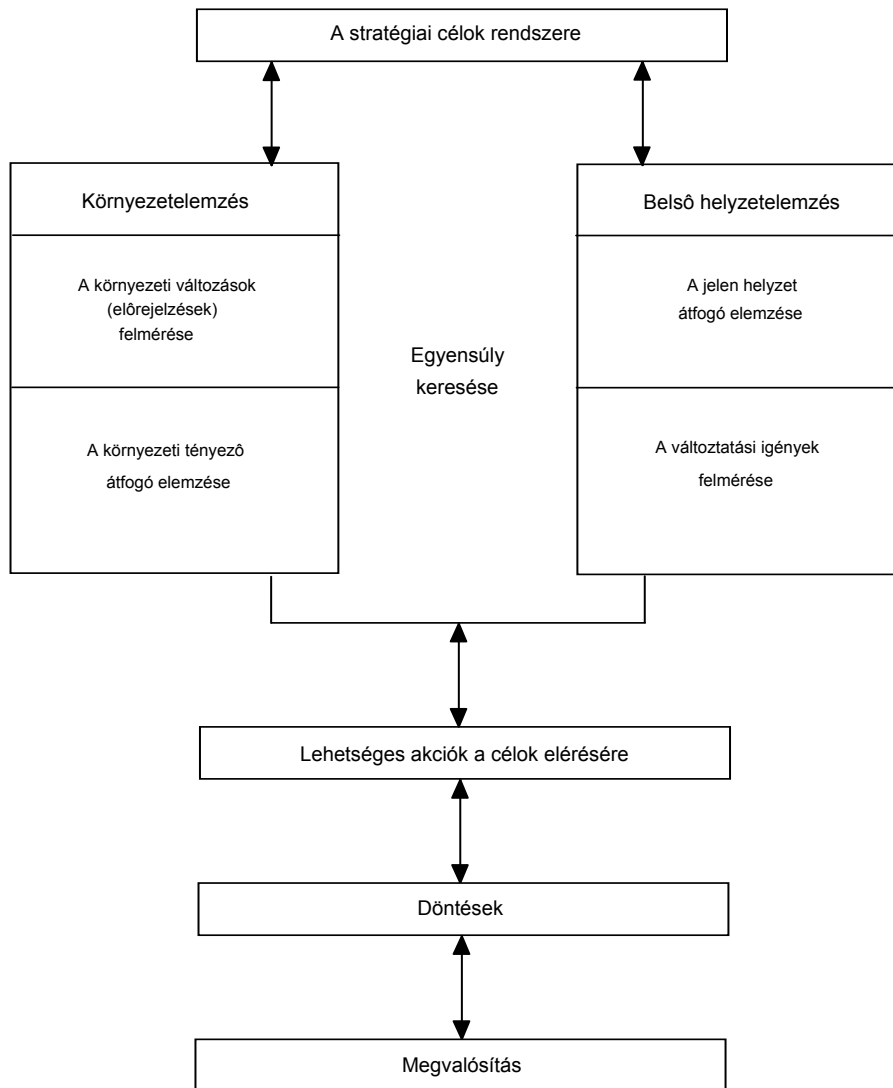
A 4. ábra a stratégiai terv és a megvalósulás eltérését mutatja be.

A pozíció a vállalat helyét jelenti a szűkebb és tágabb környezetben.

A sikert biztosító viselkedés a stratégia milyenségére utal. A stratégiai vezetés folyamatjellegét és rendszerszemléletét hangsúlyozza⁶.

⁶ Csath Magdolna, Frank Paine és Carl Anderson nyomán (1990)

5. ábra A stratégiai vezetés folyamata



A stratégia kialakításánál meg kell különböztetni a stratégiai és operatív célmeghatározást és tervezést. Ennek megfelelően a controlling is stratégiai controllingra és operatív controllingra tagozódik.

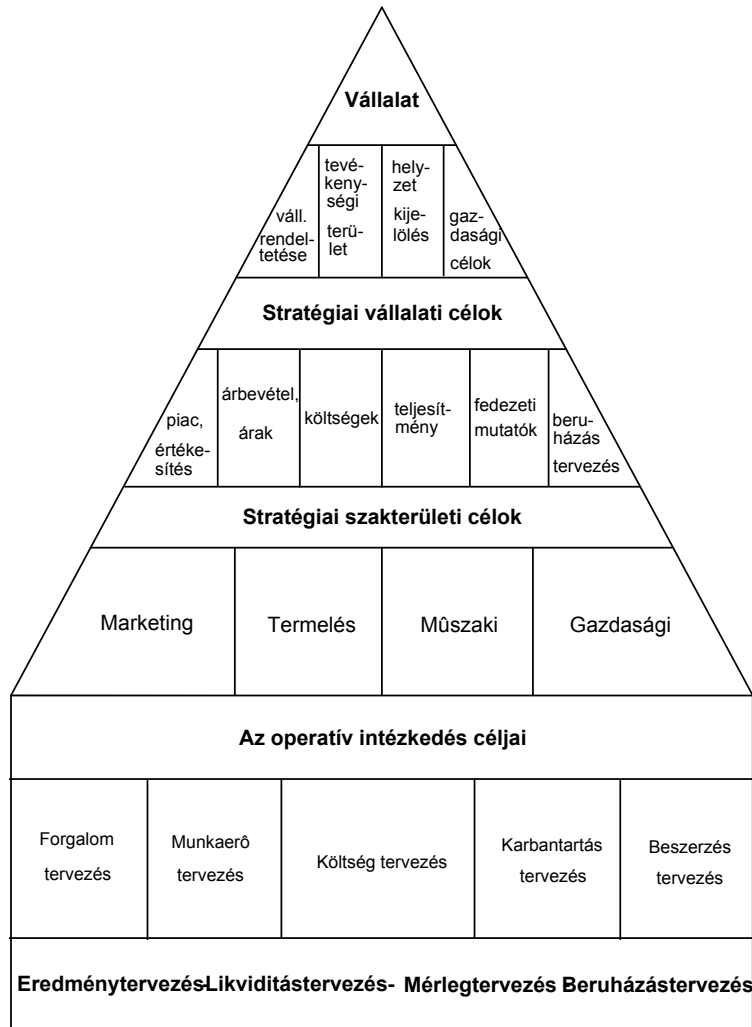
A stratégiai controlling azt jelenti, hogy a jövőbeli esélyeket és kockázatokat szisztematikusan felismerjük és a vállalati politikát ehhez igazítjuk.

A lehetőségek és kockázatok csak meghatározott célokkal kapcsolatban értelmezhetők. A vállalat stratégiai céljai szakterületi célokra bonthatók.

Az egyeztetett stratégiai célokból alternatív stratégiákat kell kifejleszteni.

A stratégiai és operatív tervezés célrendszerét szemlélteti a 6. ábra.

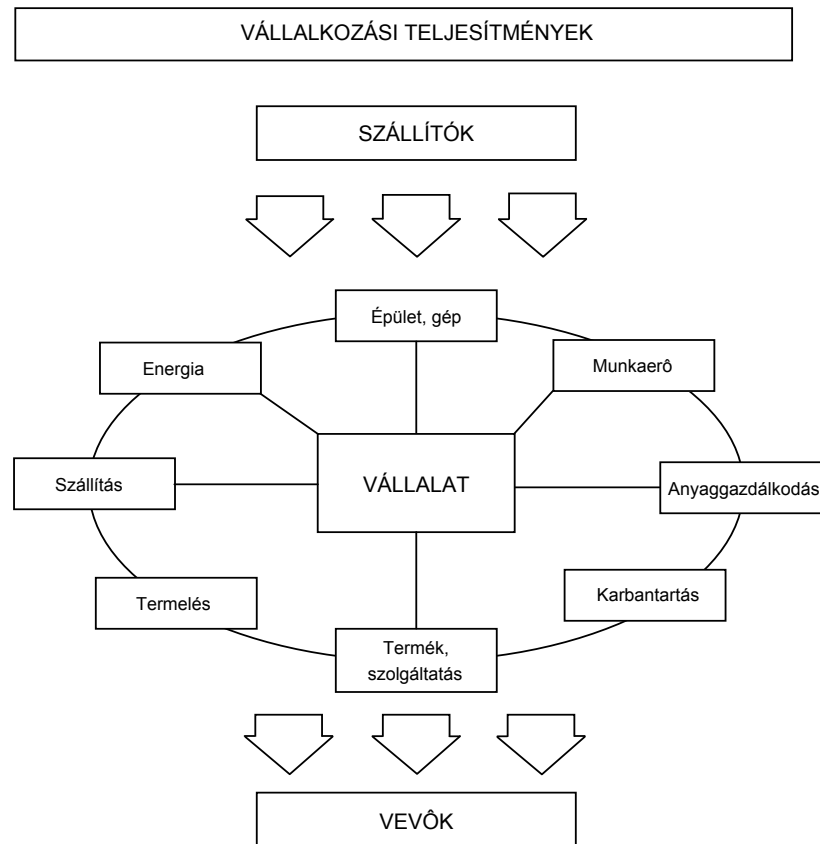
6. ábra A stratégiai és operatív tervezés célrendszere



A stratégiai tervezés keretében a kitűzött célokat és az elérésükhöz alkalmas stratégiákat rögzítik. A beruházások tervezése a stratégiai tervezés témakörébe tartozik.

Az operatív tervben a teljesítmény előállítás és felhasználás rövid távú összehangolása történik, amelynek keretében adott kapacitásokból és termékkínálatból indulunk ki. (7. ábra)

7. ábra Teljesítmény előállítás és felhasználás



Az erőforrások optimális felhasználása, a gyártási folyamat és a rendelések megtervezése operatív szintű feladat.

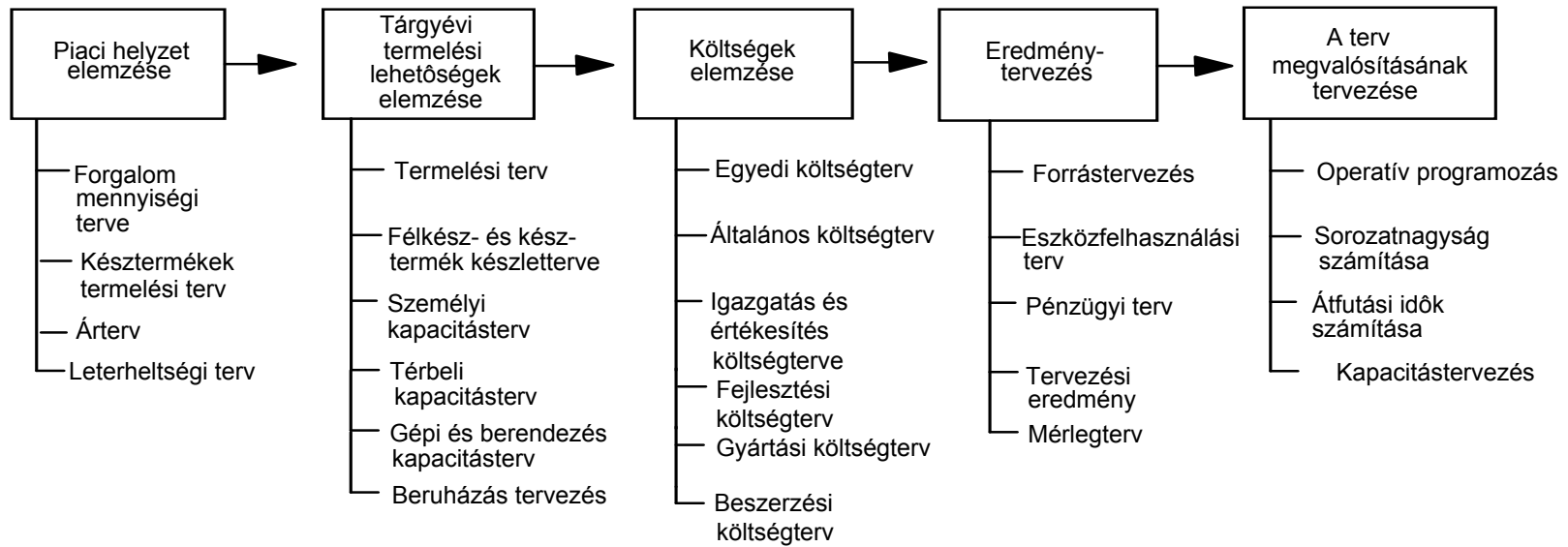
Az operatív tervezést mindig a szűk keresztmetszettel kell kezdeni. A hazai gyakorlatban az értékesítési piac jelenti a szűk keresztmetszetet. Az értékesítési terv a forgalom mennyiségi és árterv adatainak szorzatából adódik.

A piaci helyzet elemzése alapján meghatározható az értékesítési terv és a tárgyévi lehetőségekkel együtt a termelési terv legfontosabb dokumentációi. A kapacitás és beruházás tervezés a termelési terv belső vállalati feltételrendszerét vizsgálja. A költségtervezés kiindulópontját a termelési terv képezi. A költségtervezés közvetlen és közvetett (általános) költségtervezése elkülönül. A vállalat eredmény terve a ráfordítások és bevételek ismeretében készül.

A terv megvalósításának tervezését az ismert üzemgazdasági számítások felhasználásával lehet elvégezni.

A vállalati éves tervezés logikai modelljét a 8. ábra szemlélteti.

8. ábra Az éves tervezés logikai modellje



2.2. A vezetésorientált költségszámítás

A controlling „... alkalmas arra, hogy a fokozódó verseny és a gazdasági környezet növekvő komplexitása közepette egyre nehezebbé váló célraorientált irányítást megközelítse azzal, hogy integrált rendszerbe foglalja a tervezést, a beszámolást és az információ ellátást” [Mészáros Ágnes, 1996]

A controlling legfontosabb információforrása a számvitel, a bevételek és költségek elszámolása.

A hagyományos számvitel fontossága vitathatatlan, azonban nem minden esetben szolgál controlling célokat:

- A számvitelből nyert információk mennyisége, minőségi összetétele nem a szükségleteknek megfelelő információkat szolgáltatja.
- A tényadatok rögzítése az utólagos igazolást segíti, nem a döntések előkészítését, a jövőbetekintést.
- A célszerűség szempontja másodlagos a formális pontosság mellett.
- Nem kap megfelelő hangsúlyt az árbevétel és középpontban a költségszámítás és elemzés van.
- A számvitel gépesítése nem komplex módon készül, kevésbé szolgál folyamatos eltérés-elemzési és jövőbeni célokat.

A problémák megoldását a vezetői számvitel elterjesztése segíti, amelynek során el kell érni, hogy a vezetők is igényeljék a számvitel adatait és tudjanak olvasni a pénzügyi beszámolókból.

A hatékony vezetésorientált számvitel lényegében a következő elemeket foglalja magába:

- vezetésorientált költség- és teljesítmény-elszámolást,
- gazdaságossági számításokat,
- pénzügyi elszámolást.

A költségek a vállalkozások vezetői számára kiemelkedő jelentőséggel bírnak, mivel minden egységnyi költség csökkenti a vállalat nyereségét. A költségek mélyebb okokból is fontosak a vállalkozók számára: a vállalatok az adott termék árától és költségétől függően döntenek el, hogy mennyit termeljenek egy adott termékből és adjanak el.

A költségszámítás alapvető célja tehát a gazdálkodó szervezetben belül végbemenő termelési folyamat számszerű megragadása, ezért nyomon kíséri a termelési folyamatot az első költség-felmerülestől egészen az értékesítésig.

A költségszámítás tárgya mindig valamely tevékenység, teljesítmény.

A vállalati management folyamata a tervezés, a megvalósítás és az ellenőrzés szakaszára bontható. A vezetésorientált költség- és teljesítmény-elszámolás feladata a vezetést segítő információk összegyűjtése, elemzése és feldolgozása.

A költségek elszámolhatóságának módja szerint megkülönböztetünk közvetlen és közvetett (általános) költségeket. A közvetlenül elszámolható költségek csoportjába azok a költségek sorolhatók, amelyekről kétségtelenül megállapítható, hogy melyik költségviselőt milyen mértékben terheli. A közvetlen költségekről egyértelműen megállapítható a termékkel való közvetlen kapcsolat.

A közvetetten elszámolható költségek csoportjába azok a költségek tartoznak, amelyekről a felmerülésük időpontjában nem, vagy igen körülményes módon határozható meg a költségviselővel a kapcsolat, csak a felmerülés helyét, a költség-helyet tudjuk meghatározni.

A vállalkozások gazdasági tevékenységük folyamatos tervezésekor és irányításakor eltérő közgazdasági modelleket alkalmaznak.

A modellváltozók egyértelmű meghatározása értelmezésének pontossága és a modellek feltételrendszerének rögzítése után léphetünk fel információs igényekkel a költségszámítással szemben.

A költség, ugyanúgy mint a profit többféle tartalommal szerepel a közgazdasági modellekben és jelentősen eltér a számviteli rendszerek költségtartalmától. A kiadás, költség és ráfordítás fogalmak tartalma eltérő.

A kiadás -pénzügyi fogalomként értelmezve- tényleges pénz-kiadást, kifizetést jelent.

A ráfordítás az adott időszaki értékesítés, kibocsátott teljesítmények előállításához felhasznált termelési tényezők (erőforrások) mennyiségét jelenti.

A ráfordításnak vannak olyan elemei amelyeket az eredmény terhére számolunk el, illetve olyan elemei, amelyeket korábban számoltunk el költségként (saját termelésű készletek állományváltozása).

A költség fogalma a tevékenység érdekében történő élő- és holtmunka felhasználás pénzben kifejezett értéke. A termelési költségekhez hozzászámíthatjuk a termelés áttételes költségeit, amelyet kvázi költségeknek nevezünk (környezetvédelem, egészségügy)

A vezetésorientált számvitel különleges követelményeket támaszt a költség- és teljesítmény-elszámolási rendszerrel szemben. A legfontosabb tényező a költség- és teljesítmény-elszámolási rendszer jövőre orientáltsága.

A költségszámítás részletezettségét a vele szemben fellépő információs igény határozza meg.

A teljes költségszámítás az a költségszámítási eljárás, amely az értékelés alapjául szolgáló költség meghatározásánál az időszak összes termelési költségét figyelembe veszi.

A részköltség-számítás olyan költségszámítási eljárás, amely az értékelés alapjául szolgáló költségek meghatározásánál a közvetett költségeket részben vagy teljesen figyelmen kívül hagyja.

A szakirodalomban jelentős elméleti viták forrása, hogy melyik költségszámítási eljárás szolgálja jobban a számvitel legfontosabb feladatának – az adott időszak vállalati eredményének, vagyonának – meghatározását.

A költségszámítás rendszereit az időbeli vetület alapján tény-, bázis- és tervköltség-számításra bonthatjuk. (5. táblázat)

1. táblázat A költségszámítás rendszerei

A költségek beszámításának volumene Költségszámítás időbeli vetülete	Teljes költségszámítás	Rész költségszámítás
Bázisköltség-számítás	Teljes költségek	Rész költségek
Tervköltség-számítás	Merev és rugalmas tervköltség-számítás	Fedezeti költség számítás Relatív fedezeti költségszámítás Standard költségszámítás
Tényköltség-számítás	Kalkulációs módszerek	Fedezeti költségszámítás Relatív fedezeti költségszámítás

Felfogásomban a controlling alapvető feladatokat lát el az alaptechnológiai folyamatok koordinálásában, ezt a szerepét korszerű információtechnológiai eszközökkel látja el. A költségek tervezése, ellenőrzése és elemzése minden termelő és szolgáltató rendszer alapvető feladata.

A kalkuláció tágabb értelemben az erőforrás allokációját és felhasználását, valamint a létrehozott teljesítmények egymáshoz való viszonyát fejezi ki.

Egy más értelmezésben a rendelkezésre álló erőforrásokról azt kell eldönteni, hogy azt milyen tevékenységek végzésére, teljesítmények létrehozására célszerű

fordítani annak érdekében, hogy a vállalkozás a legnagyobb eredményt tudja elérni.

Kalkuláció fogalma alatt a

- a gazdasági kalkuláció, valamint
- az önköltségszámítás

keretében végzett tevékenységek, eljárások és módszerek összességét értjük.

A gazdasági kalkuláció a vezetésorientált költségszámítás eszköze, információit a tervezés, valamint a rész- és teljes önköltségszámításból biztosítja.

A gazdasági kalkuláció tárgya termék, illetve ezzel összefüggő tevékenység.

Az önköltség a termék meghatározott egységének előállítására fordítható, illetve fordított élő és holtmunka pénzben kifejezett összegét jelenti. A "termék" fogalmát tágan értelmezzük, a szolgáltatások területén is szükséges az egységköltség meghatározására.

Az értékelés alapjául szolgáló költségek terjedelme befolyásolja az adott időszaki eredmény nagyságát. Napjainkban jelentős és talán eldönthetetlen elméleti viták forrása a költségszámítási eljárás megválasztása, a hagyományos, teljes (például pótlékoló) költségszámítástól eltérő kalkulációs rendszerek bevezetése, amelyek jobban szolgálják a termék (szolgáltatás) költség-tisztánlátását.

A teljes költségszámítás követői azzal érvelnek, hogy csak a teljes költség mutatja meg, mennyibe került a termék előállítása, a szolgáltatás. Az összes költséget figyelembe kell venni a gazdasági döntések információbázisánál, a vagyonérték megállapításánál is.

A részköltség-számítás követői ezzel szemben azzal érvelnek, hogy a közvetett költségeknek az értékelés alapjául szolgáló költségekbe való

beszámítása több problémát okoz. A közvetett költségeket, az önköltségszámítás során nem tudjuk egyértelműen a költségviselőhöz rendelni, mindig torzít a szétosztásból eredő pontatlanság. Képtelenség olyan vetítési alapot meghatározni, amelynek alapján az általános költségek (például a vezetés költségei) pontosan feloszthatók lennének a termékek között. Ez a probléma minden pótlékoló költségfelosztásnál fennáll.

A pótlékoló kalkuláció számítási mechanizmusából adódó törvényszerűség, hogy mindig azokat a termékeket mutatja viszonylag rosszabbnak, amelyeknek a vetítési alapja az átlagot meghaladó mértékű. A teljes költségszámítás alapján meghatározott vagyonértékelés, eredmény meghatározás a gazdasági döntések szempontjából egyaránt félrevezető információt nyújt.

A gépóra kalkuláció célja az üzemi általános költségek egy részének – a gépköltségnek – a termék közvetlen költségei közé sorolása.

Az általános költségek jelentős része a gépek üzemeltetésével, használatával kapcsolatos. Ezek a költségek az egyes termékeknél eltérőek. Nehézséget az okoz, hogy a termékek előállításuk során más-más gépet és különböző mértékben vesznek igénybe, és a gépek üzemeltetési költségei nagymértékben eltérnek egymástól.

Közelebb kerülünk a megoldáshoz, ha

- meghatározzuk az egyes gépek, berendezések egy órai üzemeltetése során felmerülő költségeit,
- megállapítjuk, hogy az egyes termékek a különböző üzemköltségekkel működő gépet mennyi ideig veszik igénybe. [Ferenczi, 1974]

Az egy órára jutó gépköltség (K_g):

$$K_g = \sum_{i=1}^n t_i g_i$$

ahol

t = a termék meghatározott gépre vonatkozó időigénye,

g = a fajlagos gépóra-költség,

$i = 1 \dots n$ a termék előállításánál igénybe vett gépek száma.

A normatív kalkuláció szerint a termék (teljesítmény) utókalkulált egységköltsége a norma szerinti utókalkuláció összeállításával határozható meg.

Az utókalkuláció az érvényben lévő normák, normatívák, a normaváltozások és a normaeltérések összevont, kalkulációs egységre gyűjtött adatait tartalmazza.

Az utókalkulált önköltség tehát az alábbi módon határozható meg:

1. Alapkalkuláció szerinti önköltség
2. \pm Normaváltozások
3. Norma szerinti önköltség
4. \pm Normaeltérések
5. Utókalkulált tényleges önköltség

Az ipari forradalom az alaptermészetű folyamatok mellett elősegítette a számvitel információtechnológiai folyamatainak korszerűsítését. Ez a fejlődés a Management Accounting kialakulása felé vezetett.

A költségszámítási rendszerek fejlődését az első gépiesített textilüzemek fejlődésétől, a vasút és távközlés fejlődésével, kereskedelmi vállalatok

kialakulásával követhetjük nyomon, a XIX. században az amerikai vezetői számviteli rendszerekben. [A.D. Chandler, 1977.]⁷

A korai vezetési számviteli rendszerekről az alábbi megállapítások tehetők:

- Az egyes tevékenységek hatékonyságát mérték, nem a szervezet eredményét, a befektetett tőke jövedelmezőségét.
- A rendszerek múltra orientáltak, tényleges költségmérésen alapultak.
- Az üzleti tevékenység eredményét pénzügyi számviteli rendszer keretében mérték. [H. T. Johnson és R. S. Kaplan, 1987.]⁸

A XX. század első évtizedében már ismeretes volt a tényköltség-számítás és a normaköltség eltéréseinek regisztrálása és elemzése.

Külön érdekesség, hogy a gépészmérnök Frederick Taylor és mérnöktársai elemezték a munkafolyamatokat, anyag- és munkadarabok áramlását. A cél a munka egyszerűsítése és a hatékonyság növelése volt.

F. Taylor a munkatermelékenységgel foglalkozott, könyvelők közreműködésével egy órára jutó bérköltséget és a fajlagos anyagköltséget határozták meg. [Kaplan, Atkinson, 2003.]

A vizsgálódások a jelenlegi kutatásokban szereplő alap- és információtechnológiai folyamatok összekapcsolását (logisztika-controlling) célozzák, a vezetői számvitel segítségével. A vezetői számviteli rendszerek a közvetlen költségek mérésére irányultak, kevésbé az általános és tőkéhez kapcsolódó költségek mérésére.

A viszonylag szűk termékválaszték, az általános költségek mérésének magas szintje, viszonylag alacsony volta, az egyszerű eljárásokat helyezi előtérbe.

⁷ A.D. Chandler: *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business* (Harvard University Press, Cambridge, 1977.)

⁸ H. T. Johnson és R. S. Kaplan: *Relivance Lost: Rise and Fall of Management Accounting* (Harvard Business School Press, Boston, 1987.)

Az általános költségeknek a közvetlen munkaórák vagy bérköltség alapján való felosztását a közvetlen munka alapján termékre terhelték, ami a pótlékoló kalkuláció egyfajta módszerének is felfogható.

A következő mérföldkövet a DuPont Powder Company diverzifikált szervezet ellenőrzése, hatékony termelésének gazdaságos szintje jelentette. A vezetői számvitel területén a befektetett tőke megtérülése, az ROI mérése volt, amely továbbfejlesztésre került a Generál Motors multidivizionális szervezeténél.

1825 és 1925 között a sikeres vállalkozások és a vezetői számviteli eljárások összekapcsolódásának lehetünk tanúi. [Kaplan, Atkinson, 2003.]

A „japán vezetői számviteli módszerek” néven tartja számon a szakirodalom a költséggazdálkodás több módszerét. A kaizen költségszámítás a termelési ciklus alatti költségek csökkentésére koncentrál. A célköltség-számítás (target costing) a termék- és folyamatfejlesztés fázisában használatos, a tervezett piaci árból (és részesedésből) kiindulva határozza meg a megcélzott költségeket. Hiromoto kiemeli, hogy a japán vállalatok a management control rendszer a termelési stratégia támogatására használják, s sokkal közvetlenebb a kapcsolat a vállalati célok és a vezetői számvitel között. Más szerzők hangsúlyozzák, hogy a japán megközelítésnek fontos jellemzője a folyamatok fejlesztésére és a veszteségek kiküszöbölésére való koncentráció. Utóbbi a költségek csökkentésének fontos eszköze is.⁹

A vezetői számvitel fejlődése ezt követően 1985-ig lelassult, számos vállalat pénzügyi és költségelszámolási rendszere elkülönült, különösen a német nyelvterületeken.

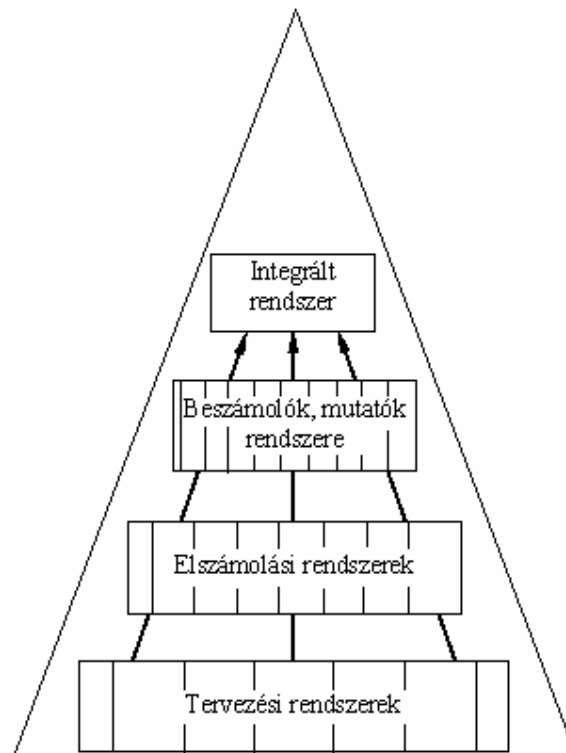
⁹ A japán, illetve távol-keleti menedzsment módszerekről lásd. bővebben Wimmer Ágnes: A vállalati teljesítménymérés az értéketetés szolgálatában című PhD. értekezésében.

2.3. A controlling beszámolási és információs rendszer

A controlling információs rendszer az integrált tervezési és információs rendszer az egyes moduloknak a közös egésszé történő kapcsolását követeli meg.

Az integrációs folyamatot operatív szinten kell elkezdni, olyan módon, hogy az alkalmazott tervezési rendszereket az elszámolási rendszerekkel kapcsoljuk össze. Az elszámolási rendszereknek az irányítási rendszerekkel történő összekapcsolása feltételezi az alárendelt adatszolgáltatás (árbevétel, nyereség- és költség-számítás) csatlakozási felületeinek pontos definícióját. Az irányítási rendszer magába foglalja a beszámolókat, mutatókat és mutatószámok rendszerét. A modell a vezetés döntéseit segítő, integrált rendszerben kapcsolódik össze. (lásd 9. ábra)

9. ábra Információ management felépítése



A controlling rendszert, a vállalatvezetés információ ellátását – közép- és felsővezetői szinten – gyakran éri kritika.

- nincs elég információ,
- túl későn érkeznek az információk,
- az információk túlságosan részletezettek,
- az információk terjedelmesek,
- az információk a múltra irányulnak (a jövő tendenciáinak kutatása helyett),
- az információk csak számszerűsíthető adatokat tartalmaznak,
- információk számszerűsítése elmarad és
- az egyes vezetési szintek inkonzisztens, gyakran egymásnak ellentmondó információt kapnak.

Az információ szükséglet meghatározása függ:

- a társadalmi, gazdasági környezettől,
- a vállalat szervezeti és jogi formájától,
- a vállalat méretétől,
- a vállalat profiljától,
- az információ fajtájától, ütemességétől (rendszeres, eseti) és
- a költség/haszon meghatározástól.

Az információ szükséglet meghatározását interjú technikával mérjük fel. Egy nyomdaipari nagyvállalat controlling rendszerének kialakításánál felsővezetői az alábbi tizenegy információt emelték ki egy team értekezleten.

2. táblázat Információ szükséglet meghatározása

Az információ igény megnevezése	Termelési igazgató helyettes	Műszaki igazgató helyettes	Marketing igazgató helyettes	Gazdasági igazgató helyettes	Igazgató
1.Szabad kapacitás	havi napi		havi napi		havi
2. Kapacitás kihasználás	havi	havi			
3.Tárgyieszköz állomány (gép)		havi		havi	
4.Általános állományi létszám költséghely bontásban	havi	havi		havi	
5.Költséghelyenkénti közvetlen költség ráfordítás:					
- óra önköltség (idő)	havi	havi	havi	havi	
- közvetlen anyag	havi	havi	havi	havi	
6.Fenntartási költség		havi			
7.Likviditás	heti	heti	heti	napi	havi
8.Anyagbeszerzés (program szerint)	heti		heti		
9.Termelés számbavétel	havi	havi		havi	havi
10.Termékenkénti közvetlen:					
-anyagköltség	havi	havi	havi	havi	havi
-közvetlen bér					
-fedezet, fedezeti hányad	havi	havi	havi	havi	havi

A beszámolási controlling modul célja, hogy a vállalat összes vezetési szintjét szabványosított, könnyen érthető, egységes, a döntés szempontjából lényeges információkkal lássa el.

A beszámolók döntésorientált rendszerének a vezetés szempontjából lényeges információkat kell szolgáltatnia a döntéshozók számára. Az információk a vezetés szempontjából akkor megfelelőek, ha azok a tervezést és az ellenőrzést kielégítően támogatják.

A beszámolók ezen feladatoknak eleget tevő rendszerének a következő követelményeket kell kielégítenie:

- A beszámolónak szignalizáló hatásúaknak kell lenniük. A beszámolók tartalma adjon impulzusokat a szükséges és helyes döntésekhez. A beszámolók kialakítása a beszámoló ezen központi rendeltetésére irányul.
- A beszámolóknak a vállalaton belüli kommunikációt kell rendszerezetté tenniük.

A beszámoló rendszer felépítésének és általános egységességének kell létrehoznia a controlling szempontjából lényeges kommunikációs folyamat csatornáit.

Egy ilyen, a controlling szempontjainak megfelelő beszámoló rendszer ezen alapelveinek a gyakorlatba való átültetése a következő négy jellemző figyelembevételével történik:

- A beszámoló/jelentések rendszerének strukturális felépítése.
- Az egyes beszámoló alakja.
- Az egyes beszámoló tartalma.
- A beszámoló címzettjei és periódusossága.

A beszámoló különböző fajtáit tervezzük a hazai gyakorlatban:

- likviditási beszámoló,
- mérleg- és eredménybeszámoló,
- terv-tény költségfelhasználás, eltérés elemzés és
- beruházási beszámoló.

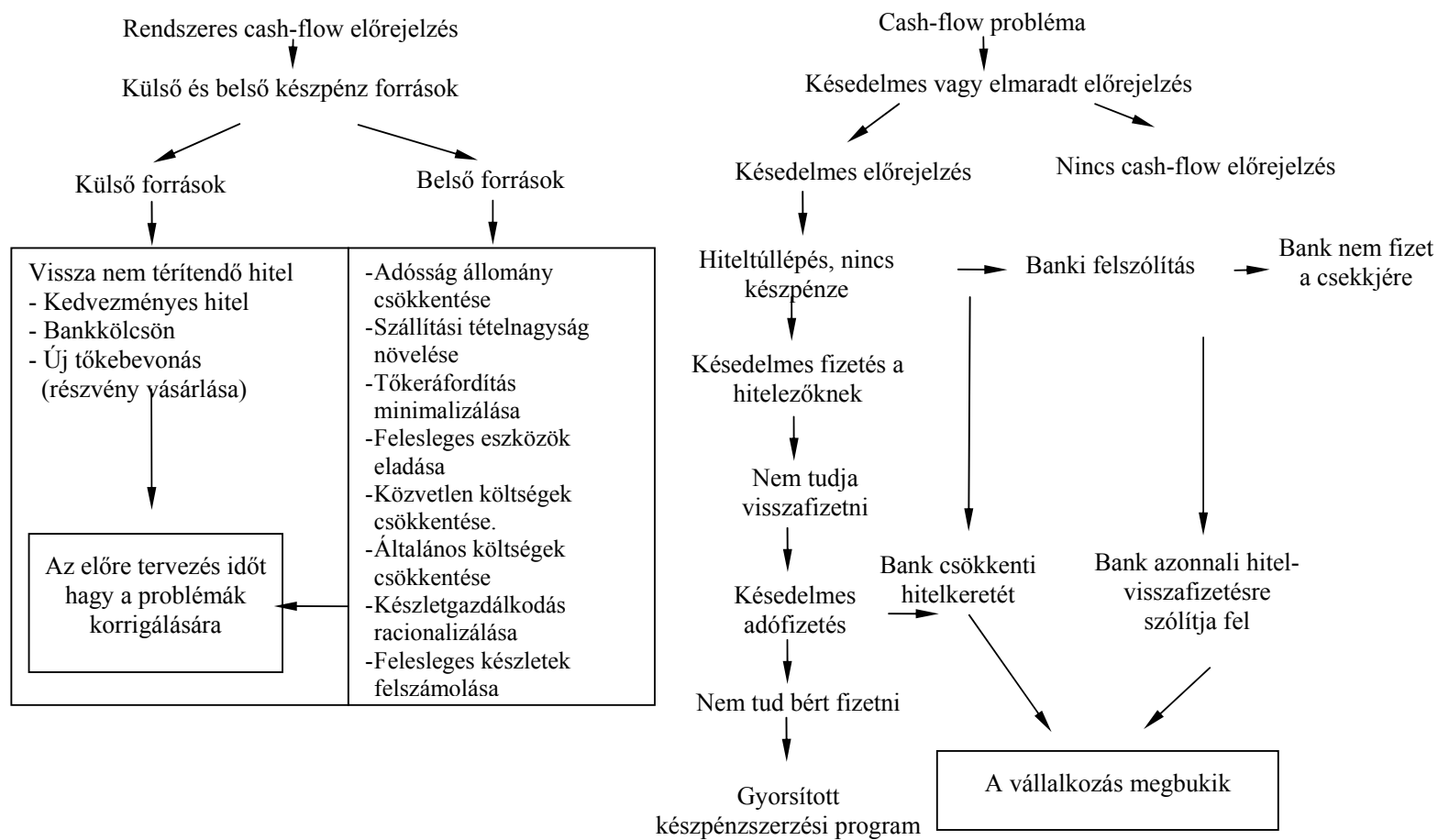
A vállalkozások számára a fizetőképességük alakulása legalább olyan fontos, mint a nyereség.

A mai gazdasági viszonyok között, a likviditás tervezés és beszámoló elkészítése több problémát okoz. Egy angol statisztika szerint likviditási gondok miatt tönkrement vállalkozások 60%-a nyereséges volt.

A rendszeres cash-flow előrejelzés lehetőséget kínál a problémák időbeli megoldására, a külső és belső erőforrások feltárására. A késedelmes vagy elmaradt előrejelzés a vállalkozás csődjét eredményezhetik.

A likviditás tervezésnek és beszámolónak azonos tartalmúnak kell lenni. Készülhet havi, heti vagy akár napi bontásban. A likviditási tervben a bevételek és kiadások elemeit határozzuk meg. A záróegyenleg negatív eredménye felhívja a figyelmet a likviditási problémára (10. ábra).

10. ábra Pénzforgalom elemzése (cash-flow probléma)



A számviteli törvény előírja, hogy a kiegészítő mellékletben és az üzleti beszámolóban a vállalkozó cégének teljesítményét elemezni köteles. Az új számviteli törvény lehetővé teszi, hogy a magyar vállalkozások is alkalmazzák a nemzetközileg elfogadott elemző módszereket. Erre kényszeríti őket az a tény, hogy a hazai vállalkozók az üzleti életben külföldi partnerrel is kapcsolatba kerülnek, akik a vállalkozás teljesítmény mutatóira rákérdeznek.

Az elemzés eszközei lehetnek:

- dinamikai vizsgálatok és trendek felvázolása,
- adott időszak adataiból megoszlási viszonyszámok, aránypárok képzése.

A vállalati mérleg és eredmény-kimutatás adatai alapján elemezhetjük a vállalat:

- vagyoni helyzetét,
- pénzügyi helyzetét és
- jövedelmezőségének alakulását [Bujtás, 1993.].

A tényleges költségfelhasználás ismeretében el kell végezni a terv-tény összehasonlítást, amely a controlling központi művelete, az alábbiak szerint [H. Daniel, H. Kreiser, 1992.]:

- Az eltérések számítása történhet abszolút értékben, relatív értékben, az eltérések jelentőségének megítélése szempontjából
- Az eltérések analízisével meg kell állapítani az okot, el kell végezni az alkalmazott eszközök felülvizsgálatát, fel kell tárni a tervezés hibáit és indokolt esetben új célt kell megfogalmazni.

Elsőként a vállalati globális eltéréseket kell meghatározni, ezt tovább bontjuk területekre, osztályokra, költséghelyekre.

Az eltérés analízissel az eltérések okait tárhatjuk fel:

- A fejlődés helytelen megbecsülése a tervezés időszakában, például a költségeket túl alacsonyra terveztük.
- Helytelen vagy nem pontos adatok kerültek feldolgozásra a tervezésnél vagy a tényleges felhasználásnál.

Az eltérések elemzésével a standard költségszámítás foglalkozik. A beszámolóban a költségek költségnemek szerinti alakulását vizsgáljuk az idő függvényében.

A beruházási beszámoló a döntés megvalósítását követi nyomon, lépései a beruházások gazdaságossági vizsgálatánál meghatározottak szerint történhet.

A mutatók és mutatószám-rendszerek alkalmazása fontos vezetési eszköz, a beszámolók szerves részét alkotják. A mutatók elsődleges szerepe abban áll, hogy azok a tervezés, irányítás és ellenőrzés funkciójának végrehajtását támogató eszközök, segítségükkel elvégezhető az eltérés-elemzések.

A mutatók szerepe a controllingban azt jelenti, hogy

- a tervezés, irányítás és az ellenőrzés segédeszközei,
- a vállalati és nemzetgazdasági, vagy ágazati összehasonlítás eszközei,
- a management információk szerves alkotórészei.

A mutatók, illetve mutatószám-rendszerek kialakításánál az alábbi szempontokat kell figyelembe venni:

- a mutatóknak mérhetőeknek kell lenniük,

- azonos időhorizontra kell elkészíteni a terv-tény összehasonlításnál,
- a kontinuitást biztosítani kell,
- költség/haszon vizsgálatot az információ bővítésnél figyelembe kell venni.

A controlling tartalmánál fogva átfogja a vállalalkozási tevékenység egész folyamatát. A kiemelt felhasználási területek:

- marketing tevékenység,
- pénzügyek,
- beszerzés,
- termelés,
- logisztika,
- értékesítés,
- költség- és teljesítmény-elszámolás és
- beruházás.

A controlling szervezet kialakítását vizsgálva külföldön - különösen Németországban, Ausztriában - középvállalkozások sem képzelhetők el controlling szervezet nélkül, mert az a menedzsmentnek garanciát nyújt arra vonatkozóan, hogy a vállalkozás helyzete a tervek szerint alakul és a veszélyek, problémák még időben felszínre kerülnek, amikor még a szükséges korrekciókat meg lehet tenni. Privatizáció során, illetve ha hazai vállalatok külföldi könyvvizsgáló cégekkel kerülnek kapcsolatba, akkor azok rendre keresik a controlling szervezetet, funkciót, mert ha létezik ilyen szervezet, könnyebb a dolguk.

A controlling szervezet kialakítása külső és belső tényezőktől függ. A szervezet kialakításánál néhány fontos kérdést kell tisztázni:

- A vállalatnál milyen szervezet látta el a controlling feladatokat?
- Milyen feladatköröket kell a controlling funkció keretében ellátni?
- A külső és belső tényezők ismeretében milyen követelmények fogalmazhatók meg a controller személyével kapcsolatban?

A környezettel kapcsolatos külső tényezők:

- piaci környezet,
- tudományos- technikai környezet,
- társadalmi-gazdasági struktúra és
- kulturális környezet.

A vállalkozással kapcsolatos belső tényezők:

- a vállalat nagysága (méret),
- a tevékenységi kör (profil),
- az alaptevékenység technológiai hatása,
- az információtechnológia hatása,
- a vállalat múltja, hagyományai,
- telepítés helyzete (telephelyek száma, és elhelyezkedése) és
- szervezeti felépítése.

A szervezetek működését és vezetését befolyásoló tényezők együttesen határozzák meg a controlling szervezet helyét a vállalati struktúrában, valamint a szervezet feladatait.

A szervezet kialakításánál kompromisszum szükséges. Hiba lenne a jelenlegi, hagyományos számviteli és tervezési apparátust a divat kedvéért controllingnak nevezni.

A szervezetbe illesztés legtöbb esetben önálló egység létrehozása útján történik. A nemzetközi és hazai gyakorlatban kialakított szervezetek bár hasonló vonásokat mutatnak, nem tanácsos a másolás. Minden vállalat maga alakítja ki a szervezetét, a sajátosságoknak megfelelően. Általában 150-200 fő állományi létszám esetén alkalmazunk egy controlling szakembert.

Látni kell azt is, hogy a rendszer kiépítése idő és költségigényes (hardver, szoftver háttér). Rossz úton jár az a vállalati menedzsment, amely csak elégtelen működés esetén keres új utakat. A controlling a múlt hibáit a jövőépítés szempontjából vizsgálja. A vállalatok döntő többsége funkcionális szervezeti

formában működik. A funkcionális szervezetek nem igazán adaptívak, struktúrájuk, a stratégiához való igazodásuk nehézkes. [VVK, 2004.]

A controlling rendszerelméleti megközelítése rendkívül szerteágazó feladatot jelent az elméleti és a gyakorlati szakemberek számára.

3. A CONTROLLING AZ INFORMÁCIÓ MENEDZSMENT SZERINTI VEZETÉSI FUNKCIÓ

A controlling értelmezését illetően lényegében két fő iskola különböztethető meg: az angolszász és a német. Ezen kívül léteznek még többé-kevésbé elterjedt és egyedi sajátosságokat hordozó controlling felfogások, amelyeket inkább irányzatoknak lehet tekinteni. A továbbiakban az angolszász és a német iskola mellett a magyar controlling felfogást vizsgáljuk.

Robert N. Anthony a vezetői számvitel és a menedzsment kontroll nemzetközi professzora a kontroll kifejezés alatt olyan tevékenységet ért, melynek célja: megbizonyosodni afelől, hogy rendben folyik-e a stratégiák megvalósítása. Anthony már 1965-ben foglalkozott a menedzsment kontroll fogalmával. A következő évtizedekben üzleti, kormányzati és különböző nonprofit szférában szerzett tapasztalatot.

A menedzsment kontroll tevékenység magába foglalja az ehhez szükséges tervezést is. Bár a tervezési és ellenőrzési tevékenységet néha mint egymástól független folyamatokat tekinti, mindkettő kapcsolódik a menedzsment kontroll funkcióhoz.

A kontroll nem jelenti szükségszerűen a tervek szigorú betartatását. A költségvetés is egy terv, de – megfelelő jóváhagyással – a menedzserek eltérhetnek a költségvetéstől, ha az abban meghatározottaknál jobb módot találnak a stratégiák megvalósítására. [R. N. Anthony, 1993.]¹⁰

Anthony a stratégiai tervezéstől és a tevékenységellenőrzéstől a menedzsment kontrollt elhatárolja:

A menedzsment kontroll az a folyamat, amelynek során a menedzserek befolyásolják a szervezet többi tagját annak érdekében, hogy azok megvalósítsák a szervezet stratégiáit. [R. N. Anthony, 1988.]¹¹

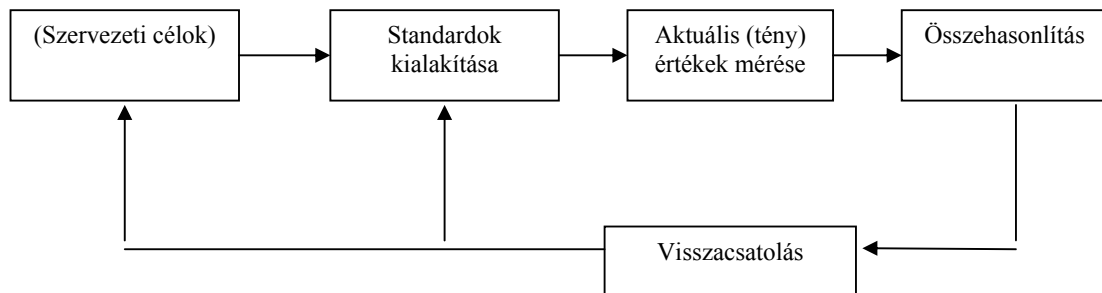
¹⁰ R. N. Anthony: Menedzsment kontroll. BKE Vezetési és Szervezési Tanszék, Budapest 1993.

¹¹ R. N. Anthony: The Management Control Function Harvard Business School Press 1988.

Rendszerértelmezésében megkülönbözteti a fizikai folyamatok (anyag és energia) áramlását az információáramlástól, könyvében a rendszer szót információáramlás vonatkozásában használja.

Anthony felfogásában a kontroll folyamat négy lépésből áll. Az első lépésben a kívánt teljesítmény paramétereit adjuk meg. A második fázisban szükség van olyan eszköz meghatározására, amely alkalmas az érzékelésre és az információ továbbítására. Harmadik lépésben az ellenőrző egység a tényadatokat összehasonlítja a standarddal, majd az utolsó lépés a visszacsatolás, a korrekció.

11. ábra A kontroll folyamat elemzése [Anthony, 1993]



Anthony felfogásában a menedzsment-kontroll vezetési funkció, amelyet megkülönböztet a stratégiai és operatív kontrolltól

3. táblázat A kontroll különböző szintjeinek összehasonlítása [Anthony 1993., p. 164.]

	Stratégiai kontroll	Menedzsment-kontroll	Operatív kontroll
A probléma jellemzői	Nehezen meghatározható, strukturálatlan, sok alternatíva, tisztázatlan oksági kapcsolatok.	Vannak példák, többször visszatérő feladatok, korlátozott számú alternatíva, részben programozható.	Előírt szabályok, matematikai modellek használata.
Időtáv	Az iparág jellegétől függően akár több évtized is lehet.	Az elkövetkező néhány év, a hangsúly a következő időszakon van.	Közvetlen jövő.
A kontroll-folyamat jellemzői	Kevés formális elemzés történik, nagyrészt egyéni ítéleteken alapul, van idő az alapos munkára, szabályozatlan.	Több formális elemzés.	Nem kritizálható előírások követése
		Vannak határidők, kevés iteráció, ritmusos.	Ismétlődő.
Értékelés	Szubjektív és bonyolult, az értékelés csak hosszú távon lehetséges.	Kevésbé bonyolult. Legalább évenkénti értékelés.	Általában világosan meghatározott szempontok, azonnali értékelés.
Mi áll a középpontban?	A vizsgálandó részterület, a hosszú távú terv (program) nem hierarchikus.	A programok és a felelősségi központok egyaránt, hierarchikus.	Egyedi tranzakciók.
			Nem hierarchikus.
Határidők	A gyorsaság általában nem lényeges.	A gyorsaság általában fontosabb a pontosságnál.	Azonnali.

Anthony menedzsment kontroll modellje vezetési funkciót takar, a stratégia alkotás és a feladat-kontroll között helyezkedik el.

A magyar szakirodalomban a menedzsment kontroll fogalmát a controlling fogalmával szinonimaként használják. [Bodnár, 1999], [Dobák, 1999]

4. A NÉMET ISKOLA CONTROLLING KONCEPCIÓI

A controlling elterjedése Németországban – és ezzel Európában - az 1950-es évek végén kezdődött. A kezdeti visszafogott fejlődés után a 60-as években vett lendületet a controlling funkció és a controller megjelenése a német vállalatoknál. Eleinte inkább csak a nagyvállalatok, majd a közepes és kisvállalkozások is rájöttek a controlling hasznosságára a vállalkozás eredményének növelése terén.

A hasznosság és az eredmény növelése a német gazdasági gondolkodásban olyan hajtóerőt jelentett a controlling számára, hogy ez a vezérelv rendkívül sok funkciót és szerteágazó jelleget kölcsönzött neki. Erre vonatkozó felmérések szerint [Schneider, 1991] a controlling feladatai közé mintegy 70 tételt soroltak, példaként néhányat itt kiemelve, fontossági illetve gyakorisági sorrendben, az alábbiakat:

- eltéréselemzés,
- halmozott eredménytervezés,
- jelentések,
- halmozott költségtervezés,
- fedezeti számítás,
- operatív vállalati tervezés,
- finanszírozás,
- szervezés és irányítás,
- adózás,
- biztosítási és jogi ügyek.

A controlling német szakirodalma a kezdeti időszaktól kifejezetten gyakorlati, üzemgazdasági oldalról közelítette és vizsgálta a controlling funkcióit, és azt az üzemgazdaság részének tekintette. Ezért könnyen belátható, hogy a controlling a

kezdeti időkben elsősorban mint eszköz és módszertan jelent meg a mindennapokban és a szakirodalomban.

1990-ben a Zeitschrift für Betriebswirtschaft folyóiratban megjelent három ismert professzor, Küpper, Weber és Zünd 12 tézise a controllingról, a controlling értelmezéséről és önazonosításáról. Anélkül, hogy a tézisek részletes ismertetésébe belemennénk, csak címszavakban idézzük a tézisek lényegét, amelyek a controlling helyének és szerepének keresését jelzik a 90-es évek elején. Íme tehát a tézisek címszavai:

- A controlling mint elmélet és gyakorlat a vezetést segíti a célok elérésében;
- A controlling funkció (amelyet a controller funkciók gyakorlásával teljesít);
- Operatív és stratégiai controlling;
- Controlling szervezet;
- A controlling értelmezése;
- Decentralizált controlling;
- Controlling eszközök;
- Controlling viselkedés (ahogyan a controlling szellemében a vezető viselkedik);
- Controlling a gyakorlatban;
- Controlling kutatás;
- Controllingtan;
- A controlling mint az üzemgazdaság résztudománya;

A tézisekről és a controlling fogalmának és szerepének értelmezéséről ugyanezen folyóirat Controlling című külön számában 1991-ben megjelent több gyakorlati és elméleti szakember hozzászólása, valamint kiegészítő írása. Ekkor már önálló hangsúlyt és szerepet kap a stratégiai controlling, a funkcionális controlling, miközben változatlanul a controlling gyakorlati, tehát az üzemgazdasághoz közelálló értelmezése és alkalmazásai álltak előtérben.

Figyelemre méltó azonban, hogy mind az elméleti, mind a gyakorlati megközelítések és megfogalmazások egyúttal a vezetéshez szorosan kötődő

fogalomnak tekintik a controllingot, legyen az eszköz, vagy funkció, vagy a kettő együttes használata.

Ez a szemlélet mind a mai napig széles körben uralkodik, miközben a controlling fejlődésének vagyunk tanúi nemcsak a tengerentúlon, hanem Európában is.

A tudomány oldaláról vizsgálva a controlling üzemgazdasági aspektusait megállapítható, hogy még az üzemgazdaságtan részeként sem általánosan elismert független szakterület, amelyet jól jellemez, hogy sok egyetemen nincs controlling tanszék és a controlling szakkönyvek jó része is inkább üzemgazdasági vagy számviteli jellegű. [Küpper, 1995]

A német controlling koncepciók alapfeltevéseként a 90-es évek közepén a controlling az üzemgazdaság önálló fejezete, amelyet a fejlődés három tényezője jellemezhet. [Küpper, 1995] Az első szerint úgy tűnik, hogy a controlling több már ismert feladatkör, szakterület új, modern megnevezése. Így rokonítják a számvitel, valamint az üzemgazdaság egyes - főleg új - fejezeteivel, funkcióival. A másik fejlődési jellegzetesség szerint a controlling több szakterület gyűjtő fogalmaként jelenik meg. Ebben az értelemben a controlling már nem az üzemgazdaság egy része, hanem annál több. A gyakorlat és a tudomány – beleértve a kutatást és az oktatást is – számára ez az értelmezés nagy kihívást jelent, mert önálló szakterületeket átfogó, mintegy interdiszciplináris jellegűvé és tartalmilag felettebb széleskörűvé válhat. A harmadik fejlődési irány a controllingot mint új probléma halmazt állítja elénk. Annak érdekében, hogy a gyakorlat és az elmélet művelőinek ne kelljen teljesen új kérdésekkel kezdeni a controlling megközelítését, azonosíthatók azok a problémák, amelyeknek a kezelése eddig nem kapott elég hangsúlyt. Ezeknek a problémáknak a hathatósabb megfigyelése és kezelése a vállalatok számára előnyös lehet. Így nem tűnik olyannak, mintha csupán a régi bort új tömlőbe töltenénk. Tulajdonképpen ez a fejlődési pálya a controlling önálló szakterületként való megjelenését mutatja.

A controlling önálló szakterületként történő kezelésének három alapfeltételét jelölte meg Küpper, az alábbiak szerint:

- önálló probléma felvetés
- elméleti megalapozás
- gyakorlati hitelesítés

Ez a kritériumrendszer értelemszerűen minden új szakterület létrejöttére igaz, mondhatni általános érvényű szabály. A controlling fejlődése a '90-es években és napjainkban is tulajdonképpen ezt az utat járja. Jelen szakdolgozatnak is az a célja, hogy bármilyen csekély mértékben is hozzájáruljon a controlling fejlődéséhez, a fenti három kritérium teljesítésének igazolásához.

A controlling koncepciók fejlődésének vizsgálata a német nyelvterületen azt mutatja, hogy elsősorban a gyakorlati orientáció dominált, és a vele párhuzamosan folyó elméleti kutatások a controlling hasznosságának elméleti igazolását és a benne rejlő további lehetőségek kutatását szolgálták.

A controllinghoz rendelt feladatok sokfélesége következtében nem alakult ki olyan egységes koncepció, amely a fenti hármast követelmény rendszert maradéktalanul kielégítette volna. Az elvégzett gyakorlati vizsgálatok és kutatások csak támpontokat szolgáltattak a controlling koncepció kialakításához. Azok a kérdések, amelyek a controlling szervezet működésével kapcsolatban felmerülnek, a controlling funkciók ismertető jegyeit keresik. A controlling funkciók jellemzőinek meg kellene jelenniük a controlling szervezetekben, és ezek egybeesése lenne kívánatos.

A controlling koncepció megalkotása szempontjából tehát a controlling funkciók, a controlling tárgyának elemzése a fontos.

A másik vizsgálati szempont a gyakorlati tapasztalatok alapján a controlling célkitűzéseinek meghatározása. Ezen a területen olyan célok fogalmazódnak meg, mint például a nyereség orientáció, a koordináció, vagy az egyes vezetési funkciók támogatása. A célok megjelenhetnek a vállalati célok egész halmazán,

vagy csak bizonyos célok támogatásában. A controlling célok meghatározásában megkülönböztetnek közvetlen és közvetett controlling célokat.

Mindezen felvetett vizsgálati szempontok alapján a német iskola controlling koncepcióit két összeállításban mutatjuk be, a koncepciót alkotó szerzők szerinti bontásban.

Az első összefoglaló táblázat a német iskola képviselőit az általuk megjelölt controlling célok szerint jellemezve mutatja be. [in Spremann, Zur, 1992]

Az összeállításból kitűnik, hogy a controlling közvetlen célját egyöntetűen mint információs célt jelölnék meg, és a koordinációs cél is csaknem minden szerzőnél megjelenik. További közvetlen célról nincs említés. A közvetett célok meglehetősen hiányosak még ebben az időben, inkább csak jelzés értékű az eredménycél és a vállalati célok általában történő megemlítése.

A német iskola első pillanatfelvétele azt a képet mutatja, hogy a controlling gyakorlat-orientált eszköz a vállalatvezetés kezében, amely elsősorban a vezetés információval való ellátását és a koordinációt szolgálja. A hivatkozott műben a német szerzők véleményét összegzi Schildbach oly módon, hogy a controlling a vállalatvezetés ésszerű, delegálható eleme. Külön foglalkozik a koordináció és a controlling viszonyával, amely az előbbi meghatározás szerint természetes, hiszen a koordináció klasszikus, fayoli vezetési funkció. A koordináció delegálásával kapcsolatban azonban a különböző vezetői szinteket eltérő módon kell kezelni.

A controlling a vezetési rendszer alrendszereként jelenik meg Klaus Dellmann tanulmányában, amelyben gondolatmenetét a következő 14. ábra alapján vezeti le. [in Spremann, Zur, 1992]

Az üzemgazdaságtan rendszerelméletéből kiindulva a vállalatot mint rendszert alapvetően két alrendszerre bontja, a végrehajtó és a menedzsment rendszerre. A menedzsment rendszerben két alrendszer jelenik meg – és ez jelenti az újat a kor

német szakirodalmában – a közvetlen vezetési alrendszer és a controlling alrendszer.

A közvetlen vezetés szorosan személy-orientált, az emberi kapcsolatokra és együttműködésre irányul. Ezt az alrendszert a vezetési alelvek, az érdekeltségi és ösztönzési rendszer, a szervezés és szervezet valamint a személyzet fejlesztése alkotja.

4. táblázat A német iskola controlling koncepciói I.

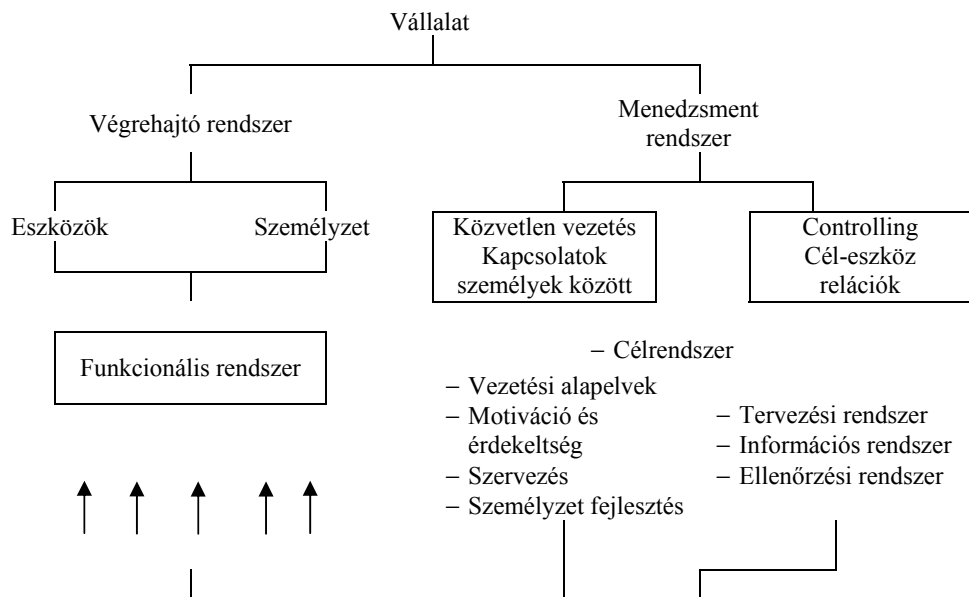
CONTROLLING CÉLOK KONCEPCIÓK	KÖZVETETT CONTROLLING CÉLOK		KÖZVETLEN CONTROLLING CÉLOK	
	Minden vállalati cél	Bizonyos vállalati célok	Koordinációs cél	Információs cél
BAUMGARTNER, 1980	Vállalati célok	-	A vállalatvezetés koordinációs képességének biztosítása	A vállalatvezetés alkalmazkodó-, befogadó- és reagáló képességének biztosítása
HAHN, 1991	-	Eredményorientáltság	A tervek, az irányítás és az ellenőrzés koordinációja	A vállalati folyamatok eredményorientált tervezésének, irányításának és ellenőrzésének ellátása illetve biztosítása információs oldalról
HORVÁTH, 1990	Vállalati célok	-	A vállalatvezetés koordinációs képességének biztosítása	A vállalatvezetés alkalmazkodó- és reagáló képességének biztosítása
KÜPPER, 1990	Célorientált, központi controlling célok	-	Koordináció a vezetési rendszerben	Illeszkedési, innovációs és szerviz funkciók
MÜLLER, 1974	-	-	-	Az információ szükséglet és kínálat összehangolása
REICHMANN, 1990	-	Eredménycél	-	Információ előállítás és feldolgozás a tervezéshez, koordinációhoz és ellenőrzéshez
SCHWEIZER/FRIEDL, 1992	A vállalat célrendszere	-	A vállalatvezetés koordinációja	A vállalatvezetés információ ellátásának biztosítása
WEBER, 1991	-	-	A teljes vezetési rendszer információ ellátásának bizt.	

A controlling mint a menedzsment alrendszere ebben a felfogásban a cél-eszköz kapcsolatok kialakítását és szabályozását jelenti a vállalat hosszú és rövid távú céljainak figyelembe vétele mellett.

A közvetlen vezetési és a controlling alrendszer a menedzsment rendszer két tartópillére. A vállalati célrendszer egybekapcsolja és egy irányba mozgatja a két alrendszert. A controlling alrendszer szabályozó funkciót valósít meg, átveszi a vezetés tervező, információ ellátó és ellenőrző funkcióit. A controlling alrendszert a végrehajtó rendszerrel a közvetlen vezetési alrendszer kapcsolja össze.

Érdekes módon ebből a modelltől hiányzik a koordináció, amely pedig éppen a korai német iskolára jellemző módon minden más szerzőnél erőteljes hangsúlyt kapott.

12. ábra A controlling mint a menedzsment alrendszere [in Spremann, Zur, 1992]



Jürgen Weber a controlling és a vezetéselmélet ismert kutatója ebben az időben és helyen a controllingot mint a vállalati gyakorlat fejlődésének eredményét tekinti, amelyet az alkalmazások elterjedésével és a controlling

feladatok kibővülésével is alátámaszt. [in Spremann, Zur, 1992] Szerinte a controlling mint speciális koordinációs feladat a szervezeti munkamegosztás alapján létrejött kapcsolatok és kölcsönös függőségek következményeként szükségszerű. Fő jellemzője a tervezés és az ellenőrzés által meghatározott koordináció, amelynek számos fajtáját és módját vizsgálhatjuk. Az ehhez a feladathalmazhoz használt eszközök a controlling eszközök.

A controlling helyzetét és fejlődését vizsgálva a különböző gazdasági szektorokban és működési körülmények között azt tapasztaljuk, hogy az alapkoncepciók keresése közepette a német gazdaságban viszonylag fejlett szintet mutatott már a 90-es évek elején a bank és biztosítási szektorban a controlling. Ugyancsak korán kialakult és megnőtt a jelentősége a projekt controllingnak. Ezek a speciális fejlődési irányok – véleményem szerint – nagy mértékben hozzájárultak a korábban használt controlling fogalmak, definíciók és mindenekelőtt a gyakorlati és a tudományos fejlődés eredményeinek konvergenciájához.

A tapasztalt konvergencia abba az irányba mutat, hogy a controlling mint vezetési funkció kezdi a gyakorlatban is betölteni ezt a szerepét, amellet, hogy a korábbi információs és koordinációs funkcióját megerősítette, eszköztárát pedig az alkalmazási tartomány kiszélesedésével együtt folyamatosan bővíti.

A német iskola fejlődésében a - már előre jelzett - második összefoglaló áttekintést a következő két táblázatban mutatjuk be. [Küpper, 1995] A táblázatban nem szerepeltetjük azokat a kutatókat, akik már az első összeállításban benne voltak.

A táblázatok áttekintése első látásra azt sugallja, hogy az I. összeállításhoz képest – az új kutatók és koncepciók belépése következtében – az eltelt közel 10 évben - a következő változások figyelhetők meg a német iskolában.

A controlling célok diverzifikálódni látszanak. A koordinációs és információs controlling célok mellett megjelennek további közvetlen célok is. A közvetett

célok maradnak inkább a vállalati célrendszer, elsősorban az eredményesség céljai mellett.

Megjelennek azok a controlling célok és releváns vezetési területek, amelyek a controlling mint vezetési funkció irányába mutatnak. Mindjárt hozzá is kell tenni, hogy ez a változás viszonylag kevés új kutatónál és szűk területen jelentkezik. A vezetési funkciók közül továbbra is a koordináció áll a középpontban, de az operatív tervezés és az ellenőrzés funkcionális támogatása a controlling szemlélet minőségi változására utal.

5. táblázat A német iskola controlling koncepciói II.

CONTROLLING CÉLOK KONCEPCIÓK	CÉLORIENTÁCIÓ	KOORDINÁCIÓ	TÁMOGATÁS	ALKALMAZKODÁS	INNOVÁCIÓ Illetve RACIONALITÁS	SPECIALIZÁCIÓ
BOTTLER		Adatfeldolgozás koordinálása				
HARBERT	Nyereségcél	Integráció és koordináció	A vezetés tehermentesítése		Ésszerű döntések biztosítása	Specializáció
KRÜGER	Sikercél					
LINK	Célrendszer kifejlesztése és alkalmazása	Információ- gazdálkodás integrálása	Szolgáltató funkció			
MATSCHKE/KOFF	Célrendszer irányultság	Részrendszerek integrációja és koordinációja	Szolgáltató funkció	Bizonytalanság csökkentése		
SERFLING		Koordinálás	A vezetés támogatása	Alkalmazkodás		
STROBEL			A vezetés tehermentesítő javítása			Szervezeti önállósodás
ZIENER	Sikercél	Koordinációs képesség növelése	Vezetés támogatása			
ZÜND		Koordináció		Alkalmazkodás	Innováció	

6. táblázat a német iskola controlling koncepciói II. (folytatás)

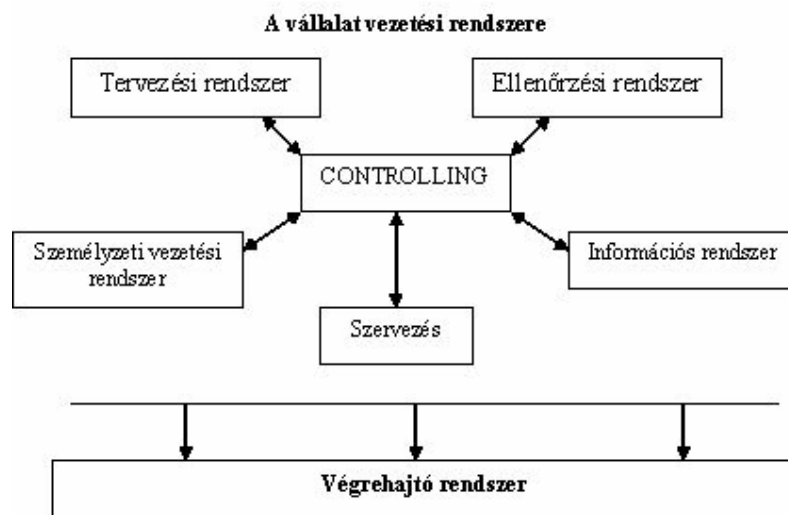
RELEVÁNS VEZETÉSI TERÜLETEK KONCEPCIÓK	OPERATÍV TERVEZÉS	STRATÉGIAI TERVEZÉS	IRÁNYÍTÁS	ELLENŐRZÉS	INFORMÁCIÓS RENDSZER
BOTTLER	Tervezési keretek motiváció koordináció			Cél elérés figyelése, információs folyamatok gazdaságossága	Adatfeldolgozási folyamat
HARBERT					
KRÜGER	Eredménytervezés tervkoordináció		Felügyelet: előnyök	Felügyelet: felülvizsgálat	
LINK					Információ gazdaság
MATSCHKE/KOFF					Vezetéstámogató információk meghatározása, előállítása, átadása
SERFLING					Információ ellátó rendszer
STROBEL	x	x	x	x	x
ZIENER	A tervezés adminisztrációja			Az ellenőrzés adminisztrációja	Információ ellátás
ZÜND					Információ előállítás, átadás

Küpper a hivatkozott könyvében a német iskola koncepcióinak áttekintése alapján saját controlling koncepcióját a következő témakörökben fejti ki [Küpper, 1995]:

- nyereségcél-orientált,
- információ-orientált,
- tervezés- és ellenőrzés-orientált, valamint
- koordináció-orientált és
- controlling koncepció.

Javaslatára szerint egy koordináció-orientált controlling rendszer állna a vállalat vezetési rendszerének középpontjában, amely a végrehajtó rendszert vezeti, irányítja. A javasolt struktúrát a következő ábra szemlélteti. [Küpper, 1995]

13. ábra A vállalat vezetési rendszerének tagolása [Küpper, 1995]



A controlling európai fejlődését jól nyomon követhetjük Peter R. Preißler professzor munkásságán és aktivitásán, akivel a 90-es évek közepétől Magyarországon többször is találkoztunk az általa vezetett controlling szemináriumokon (a német RKW és a magyar MVA szervezésében). Mint kutató és mint gyakorlati szakember, tanácsadó, a controlling teljes eszköztárát a vállalati vezetés szolgálatába állítja, az eredmény-orientáció elsődlegességét és a controlling funkciók vezetési funkciókkal való szoros kapcsolatát hangsúlyozza.

Ennek megfelelően jelenik meg a controlling rendszerben a tervezés, a terv-tény összehasonlítás, a koordináció és az információs rendszer szerepe, valamint a vállalati célrendszerben a stratégiai és operatív célok. Az eredménycélok eléréséhez felhasználja a költség és nyereségszámítás, a gazdaságossági mutatószám rendszer és a tőkemegtérülés minden gyakorlati megoldását. [Preißler, 1998] Preißler controlling felfogása és kutatási eredményei párhuzamosságot és bizonyos hasonlóságot mutatnak Horváth Péter professzor tevékenységével, aki a német iskola magyarországi képviselője lett.

A német iskola hagyományait és fejlődési útját követi több közép-európai egyetem és kutató műhely a controlling fogalmának és funkcióinak meghatározásában, illetve az erre irányuló kutatásokban. Csak példaként említve, osztrák, svájci, lengyel, szlovén és szlovák kollégák, - akikkel a 90-es évek közepe óta rendszeres kapcsolatban állunk a MER (Management, Entwicklung, Razvoj) közös kutatási programban – kutatásai és állásfoglalása ebben a kérdésben közel állnak egymáshoz. Ennek ellenére a fejlődés az üzemgazdasági, számviteli modelltől a menedzsment modell felé nem egyöntetű és nem is azonos szinten halad. Az itt folyó kutatások dokumentáltsága meglehetősen korlátozott, többnyire konferencia előadások és work-shoptok alkalmával nyílt mód a nézetek megismerésére.

A térségben kialakult képet a controllingról a 90-es évek közepén tükrözi Josef Mugler professzor (Wirtschaftsuniversität Wien) könyve, amelyben az üzemgazdaságtan fő fejezeteit - az alapismeretek után - a stratégiai menedzsment, a controlling, a marketing és az erőforrás menedzsment bontásban tárgyalja. A controllingot az üzemgazdaság részeként, szakterületileg a hagyományos számviteli információs rendszerrel szemben a jövőorientált számvitel alkalmazójaként fogalmazza meg. Ez a nézet közelebb áll a korabeli német szakirodalom hagyományos irányzataihoz. [Mugler, 1993]

Az együttműködés során világossá vált az is, hogy a 90-es évek vége felé az angolszász és az innovatív német szakirodalom megosztotta a közép-európai menedzsment műhelyeket a controlling szerepét és funkcióit illetően. Ebben a váltásban – számomra egyértelműen – úgy tűnik, hogy a magyar controlling

kutatás és fejlődés gyors ütemű, és a controlling mint önálló szakterület kialakulása felé mutat.

Ha megpróbálnánk röviden, címszavakban összefoglalni a német controlling iskola fejlődését és eredményeit, akkor a következő főbb megállapításokat lehet tenni:

A controlling

- szigorúan és elsősorban gyakorlati alapú,
- célrendszerében az eredmény-orientáltság dominál,
- üzemgazdasági szemlélettel rendelkezik,
- elméleti megalapozottsága is üzemgazdasági eredetű,
- fő funkcióját a koordináció és az információs rendszer jelenti,
- fogalmának és funkciójának fejlődése a vezetési funkciók irányába mutat.

5. A CONTROLLING MAGYARORSZÁGON

A hazai controlling rendszerelemek és rendszerek elterjesztésében, kutatásában számtalan neves hazai kutató vett részt.

A hazai controlling definíció és modell elterjesztésében Horváth Péter és Dobák Miklós és Bodnár Viktória érdeme vitathatatlan. A magyarországi eredmények történelmi áttekintéssel, csak hosszú távon vizsgálhatók.

A stratégiai vezetői számvitel alapgondolata H. Fayol művében megtalálható. A számvitelt Fayol ki akarta mozdítani alapvetően a múltat regisztráló tevékenységéből a következők szerint: „A számvitel a vállalat általános tájékoztató szervezete legyen. Tudassa minden időpontban, hogy hogyan állunk, és a számok szerint hová tartunk. Ezért a világos és egyszerű számvitel, amely a vállalat gazdasági helyzetéről mindig pontos áttekintést képes nyújtani, felbecsülhetetlen eszköze a vezetésnek.”[H. Fayol, 1918.].¹² A mű magyarországi fordításának elvülhetetlen érdemei vannak a munkásság megismertetésében [Tari, 1984 p. 38.] Hasonló módon vélekedik Ladó: Eszerint a számviteli munkát nemcsak a könyvvitelre, a mérlegre koncentráló információs tevékenységnek tekintette, hanem olyannak, amely a különféle vezetési funkciók gyakorlását segíti elő, így pl. a kereskedelmi, a biztonsági funkciót. [Ladó, 1979. p.134]

¹² Henri Fayol (1984): Ipari és általános vezetés Tervezés-szervezés-közvetlen irányítás-koordinálás-ellenőrzés. KJK, Budapest. a könyv eredeti címe: Administration industrielle et générale Dunod, Páris, 1918. A stratégiai vezetői számvitel kifejezést használja Cooper-Kaplan, 1987, Cooper-Kaplan 1988, Cooper 1990, Johnson – Kaplan 1987.

Ladó László a vezetői számvitel területén ÁKFN struktúrák elemzésével iskolateremtő művet alkotott A controlling rendszer elemeinek vizsgálata kiváló hazai szakemberek munkásságában fellelhető.¹³

Illés Mária könyvében írja: „Többször megfogalmazódott az az igény, hogy az elmélet olyan módszertani háttérrel dolgozzon ki, amelyik bármely gazdasági szabályozórendszer mellett megállja a helyét.” [Illés, 2000, p 14.]

Az elméleti kutatókban, gyakorlati szakemberekben permanens törekvés és igény jelentkezik olyan vezetési elvek, módszerek és standardok kidolgozására, amelyek a gazdasági tisztánlátást segítik a mikroszférában.

A normák vagy küszöbértékek döntés-előkészítés során történő alkalmazásának a szükségessége egyébként is könnyen belátható. A gyakorlatban általában – a nagy idő- és munkaigény miatt – csupán korlátozott számú döntési változat kimunkálására nyílik mód. Ha ezek várható hatásait módszeresen összehasonlítjuk, megállapíthatjuk, hogy melyikük a legjobb. Azonban még a legjobbnak tűnő változat is lehet gazdaságtalan, netán veszteséges. A normák vagy küszöbértékek ilyen esetekben is segítik a tisztánlátást, illetőleg a gyors eligazodást. [Illés, 2000, p. 14.]

A "Versenyben a világgal" kutatási program közreműködő kutatói az alábbi fejezetekben foglalják össze mondanivalójukat:

- a vállalatok helyzete és teljesítménye,
- stratégiák és stratégiai menedzsment,
- szervezeti és vezetési jellemzők,
- a vállalatok működése és kapcsolatrendszere,
- a vállalati gazdálkodás módszertana.¹⁴

¹³ Ladó [1981], Bordáné [1986], Mészáros [1997], Dobák [1988], Marosi [1988], Szintay [1989], Bordáné [1990], Botos [1990], Radó [1990], Kapitány [1991], König [1991], Koltai [1992, 1994], Körmendi [1993], Jenei-Ugrai [1994], Francsovcics [1995], Bodnár [1997], Wimmer [2000], Lázár [2003]

¹⁴ A kutatási programot a BKE három tanszéke a Vállalatgazdaságtan, Marketing és a Vezetésszervezés hozta létre, az első felmérést 1996-ben, a második felmérést 1999. évben végezték. Az alábbi adatbázist és a munkaközi anyagot Czákó Erzsébet kutató központ igazgatója bocsátotta rendelkezésemre. A jelen, 2004. évi felmérést Chikán Attila irányította. Közreműködők: András Krisztina, Antal Zsuzsa, Balaton Károly, Bartók István, Berács József, Bodnár Viktória, Buzády Zoltán, Chikán Attila, Czákó Erzsébet, Demeter Krisztina, Dobák Miklós, Drótos György, Helei Andrea, Incze Emma, Jenei István, Juhász Péter, Kiss János, Kolos Krisztina, Kovács Klaudia, Lesi Mária, Milicz Ákos, Móricz Péter, Neményi Máté, Szántó Richárd, Tóth Krisztina, Wimmer Ágnes, Zoltayné Paprika Zita

A vizsgált vállalati kör a működés sikere szempontjából a hagyományos vállalati funkciókat tartja meghatározónak.

A mintavétel és a felmérés első fázisa 1996-ban zajlott le. A felmérést a Versenyképesség Kutató Központ 1999-ben megismételte. A 2004. évi versenyképesség alakulását vizsgáló kutató program tartalmában, méretében és adatbázisában hasonló. A vállalatok 1992 előtt is működtek, 50 főnél többet foglalkoztattak, és a kettős könyvvitel szabályai szerint vezetik könyvüket. Értékelhető kérdőívet 319 vállalattól nyertek a kérdező biztosok. A mintába bevont vállalatoknál arányeltolódás következett be a kis és közepes méretű vállalatok javára. Ezt az arányeltolódást követi az eszközérték és az értékesítési árbevétel eloszlása. További jellemző, hogy hazai piacra termelő vidéki vállalatok jellemzők. A adatszolgáltatók a külföldi piacokon kedvezőbbnek ítélik meg a működés feltételeit a hazai piachoz képest. Külpiaci sikereiket a termékminőségnek és a szolgáltatásnak tulajdonítják. Áraik nyereségtartalmát kedvezőtlenebbeknek ítélik meg a versenytársakénál. A válaszadók kevésbé jó teljesítményét a többi versenytárhoz viszonyítva első helyen az integrált információs rendszer hiányában jelölik meg. A fejleszteni kívánt terület a költséghatékonyság javítása. A tanulmány készítői megállapítják, hogy az alacsony jövedelmezőség a növekedés korlátja.

A teljesítmény mérése, versenytársakkal való összehasonlítása a versenyképesség egyik kulcstényezője, versenyelőny forrása a költség, a minőség és az időtényező. A számvitel hagyományos funkciója nem elégíti ki a döntéstámogatást.

A pénzügyi teljesítménymérés általában rövid távú célokat helyez előtérbe, így nem mindig felel meg a stratégiai céloknak.

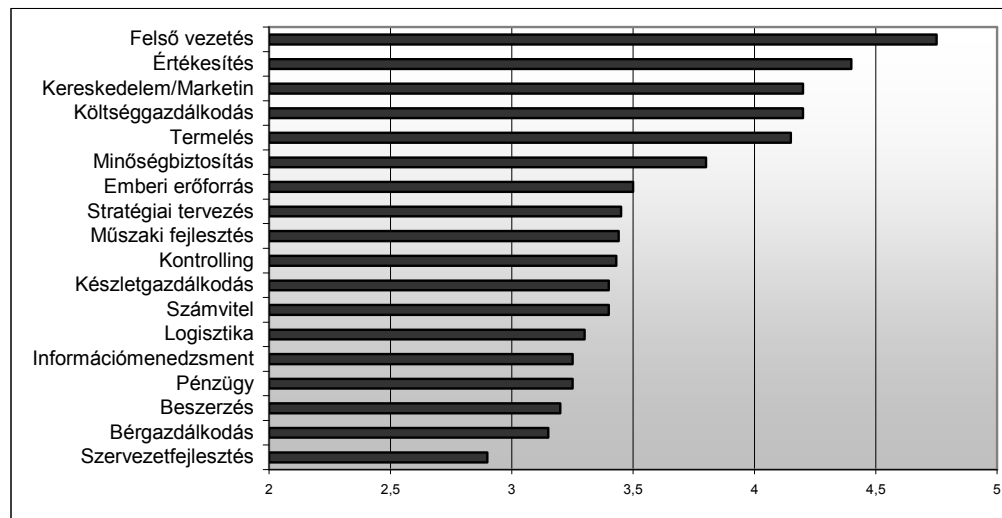
A vállalati szinten értelmezett pénzügyi mutatók nehezen alkalmazhatók az egyes tevékenységek hatékonyságának megítéléséhez.

A külső célokra készülő számviteli jelentések nem alkalmasak a vezetői döntések megalapozásához szükséges információk biztosítására [Csányi-Dolgos-Wimmer, 1999]¹⁵

A 2004. évi mintában közepes méretű feldolgozóipari, hazai piacra termelő vállalatok szerepelnek elsősorban. A versenyképesség szempontjából a legfőbb fejlesztési területnek a költséghatékonyságot jelölik meg. A megkérdezett felsővezetők kevésbé tartják fontosnak a vállalati működés korszerűségét is kifejező funkciók, mint a controlling, az információmenedzsment és logisztika sikerhez való hozzájárulását.

A vállalatvezetők véleménye szerint az összvállalati működés sikere szempontjából a felső vezetés és az értékesítés játssza a legfontosabb szerepet.

14. ábra Az egyes funkciók szerepe az összvállalati sikerben[VKK, 2004.]¹⁶

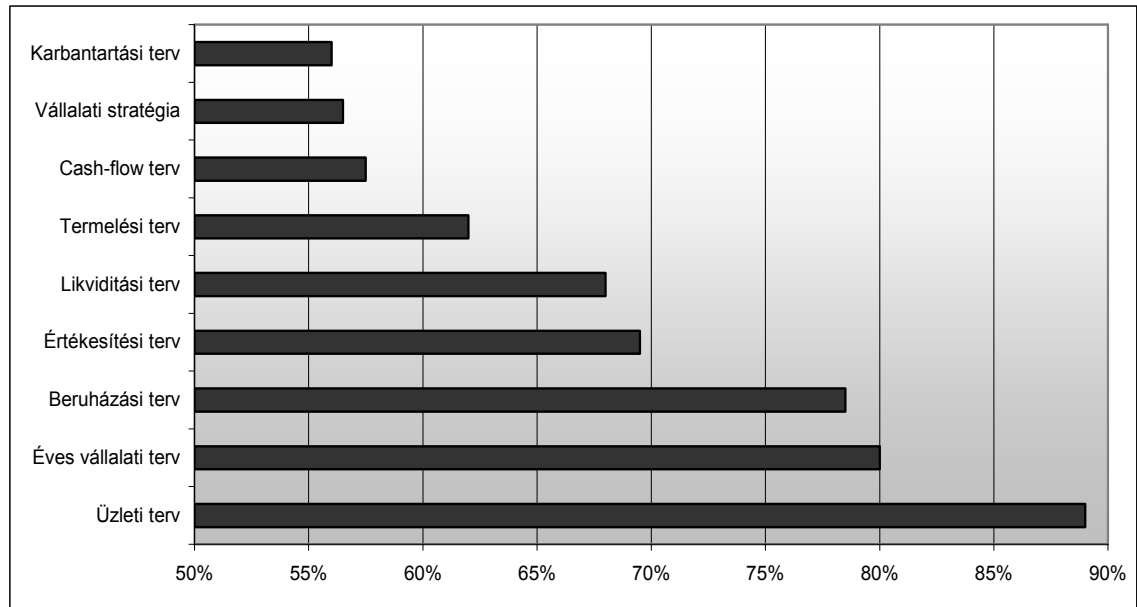


A költség-gazdálkodás, az értékesítés sikerét reálfolyamatok és információtechnológiai folyamatok befolyásolják.

¹⁵ Csányi Tamás – Dolgos Olga – Wimmer Ágnes: Költség-gazdálkodás, teljesítménymérés és hatékonyság a magyar vállalati gyakorlatban, Versenyben a világgal, 1999.

A leggyakrabban használt tertvtypusok [VKK, 2004.]¹⁷

15. ábra A leggyakrabban használt tertvtypusok a válaszadók százalékában



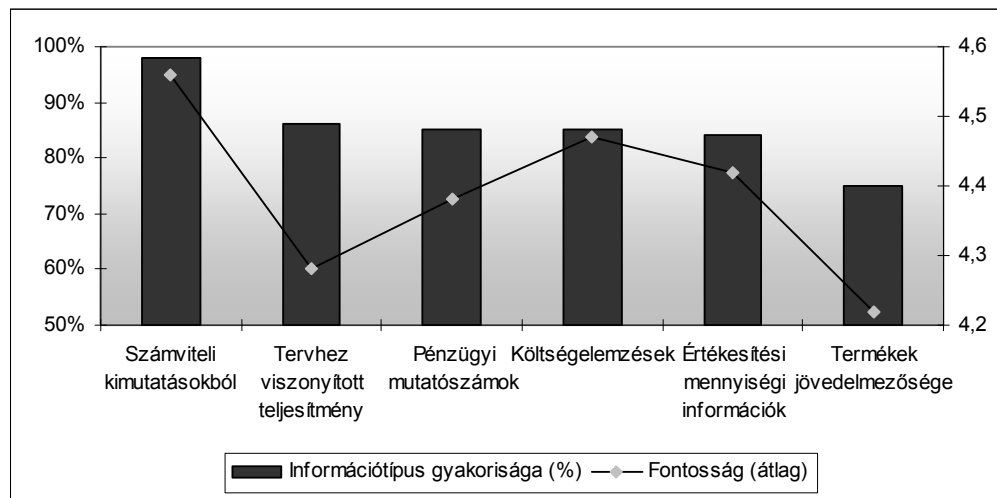
A controlling mint módszer a 2004. kutatási program eredményei szerint az alábbiak szerint változott:

- a jelentési kötelezettséget a controlling rendszerek teljesítik (terv-tény eltérés)
- a havi rendszerességgel készített beszámolók a legjellemzőbbek,
- a beszámolók mintegy 50%-a intézkedést javasol,
- a controlling jelentésekben szereplő információk forrása (97,3%) a számvitel,
- a controlling jelentésekben sokkal kisebb arányban szerepelnek a reálfolyamatokra vonatkozó információk mint a számviteli és pénzügyi elemzésekben

¹⁶ Versenyképesség Kutató Központ: Fókuszban a verseny – gyorsjelentés a 2004. évi kérdőíves felmérés eredményeiről, Budapest, 2004 p. 43.

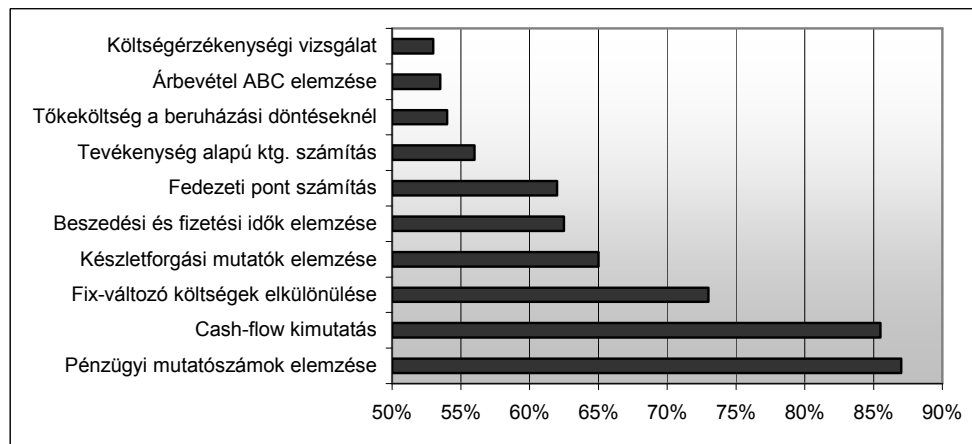
¹⁷ Versenyképesség Kutató Központ: Fókuszban a verseny – gyorsjelentés a 2004. évi kérdőíves felmérés eredményeiről, Budapest, 2004. p. 43.

16. ábra A controlling jelentésekben szereplő információk típusa és fontosságuk a vállalati döntéshozatalban [VKK, 2004.]¹⁸



- a beszámolók információtartalma és különböző elemzési módszerek szinkronban vannak, pénzügyi és számviteli mutatószám-rendszerek
- a leggyakrabban használt elemzési eszközök:

17. ábra A leggyakrabban használt elemzési eszközök és kimutatások [VKK, 2004.]¹⁹



- A controlling integrációs funkciója a beszerzés és értékesítés területén korlátozottan működik, a fejlődés üteme lelassult.

¹⁸ Versenyképesség Kutató Központ: Fókuszban a verseny – gyorsjelentés a 2004. évi kérdőíves felmérés eredményeiről, Budapest, 2004. p. 51.

¹⁹ Versenyképesség Kutató Központ: Fókuszban a verseny – gyorsjelentés a 2004. évi kérdőíves felmérés eredményeiről, Budapest, 2004. p. 52.

II. A KUTATÁSI ÉS VIZSGÁLATI MÓDSZEREK

A controlling területén végzett kutatómunkám módszerei között az empirikus és az elméleti megközelítések egyaránt megtalálhatók. Az alkalmazott kutatási módszereket három főcsoportba sorolom:

- interdiszciplináris jellegű (több szakterületet érintő) elméleti kutatás, amelynek segítségével megalapozom az egyes problématerületek vizsgálatát,
- gyakorlati tapasztalataim és empirikus kutatási eredmények feldolgozása,
- tudományos alapokon, de az empirikus tapasztalatokra támaszkodva elméleti és módszertani megállapításokat teszek a controlling rendszerek továbbfejlesztésének területén.

A rendszerelméleti problématerületen belül szakirodalmi kutatással világítottam rá a controlling rendszerfogalom használatának korlátaira és problémáira. A különböző irányzatok (iskolák) összevetése alapján fogalmaztam meg a controlling rendszer fogalmát és összetevőit.

A controlling rendszerértékelési problématerületen belül létező módszerek továbbfejlesztésével alakítottam ki a vizsgált területre alkalmazható kritériumrendszer-összemérési módszeremet.

A controlling fejlődését gyakorlati (pl. logisztika, termelés, szolgáltatás, projekt, bank, kórház, főiskola) tapasztalatok alapján, az elméleti és empirikus megközelítésmódok kombinálásával vizsgáltam.

A fentiekén túlmenően a kialakított módszerek, modellek gyakorlati alkalmazási példái alapján határoztam meg a további következtetéseket.

1. KUTATÁSI KÖRNYEZET ÉS MÓDSZEREK

Az 1990-es évek elején a szomszédos országokban és itthon szerzett tapasztalatok alapján a Szervezési és Vezetési Intézet kutatócsoportja nagy súlyt helyezett a vállalkozások kutatásra és fejlesztésre.²⁰ Az Intézet oktatás-fejlesztési és kutatási programjába állította a vállalkozásokat, ezen belül is kiemelten a kis és közepes vállalkozások (KKV) kutatását.

A controlling helyét és szerepét a vállalkozásokban az 1993-ban indított K+F tevékenység keretében vizsgáltam és tevékenyen részt vállaltunk a gyakorlati megvalósításokban is.

A kis és középvállalkozások kutatása és fejlesztése során többféle módszert alkalmaztunk. A lehetséges módszerek közötti választást nagymértékben befolyásolta az a körülmény, hogy külső anyagi források nem, vagy csak igen szűkösen álltak rendelkezésünkre.

A vizsgálati minta meghatározása és kiválasztása szintén ennek megfelelően alakult. Ebben a vonatkozásban azonban egy kedvező körülmény a javunkra szolgált: a hallgatók származása és így ismeretségi köre is országos kiterjedésű. Ennek megfelelően az általuk kiválasztott és vizsgált vállalkozások - legalábbis földrajzi értelemben - lefedik az egész országot.

A Szervezési és Vezetési Intézet kutatási programját az alábbi tevékenységek és eredmények jellemzik:

- új tantárgy kialakítása és bevezetése az oktatásba,
- irodalom kutatás,
- tanácsadási tevékenység,
- felmérések készítése a KKV körben,
- publikációs tevékenység.

1992-ben a Budapesti Műszaki Főiskola jogelőd Bánki Donát Műszaki Főiskolán bevezettük a Controlling című tantárgy oktatását a szervező és informatika szakon.

²⁰ A kutatási témát a Szervezési és Vezetési Intézet vezetőjeként kezdeményeztem, a kutatócsoport vezetője Kadozca György, a team tagjai: Bencsik Mária, Dobi Sándor, Enyedi Miklósné, Jancsók Ferenc, Keszthelyi András, Kőszegi Andorné, Sütő László, Szabó György.

A vállalkozások körében számos felmérést is készítettünk. A felméréseket a kutatásban részt vevő kollégákkal közösen végeztük. Az oktatással párhuzamosan bevontuk a hallgatókat a kutatási programba azáltal, hogy az évközi gyakorlati feladatukat egy vállalkozás adott témaköréhez kapcsolódva határoztuk meg.

Miután évente több mint 150 hallgató tanult az elmúlt évtizedben Controllingot, így a vállalkozások felmérése és a controlling kutatása nagy számú minta alapján volt elvégezhető.

A felméréseket gyorsesztt egészítette ki. A gyorseszt módszer lényege: elsősorban szervezési, vezetési módszerek alkalmazását feltáró kérdőív, amelyet a megismert vállalkozás tölt ki. A kérdésekre adott válaszokat személyes interjúval egészítettük ki.

Az elmúlt négy évben interjúk és tanulmányok alapján mintegy 400, a gyorsesztek alapján mintegy 200 vállalkozás vizsgálatát végeztük el.

A kis és középvállalkozások kutatási témái:

- kis- és középvállalkozások üzemgazdaságtana kutatási program a BMF-en
- átvilágítás és üzleti értékelés a kis- és középvállalati körben
- a controlling szerepe a kis- és középvállalkozások menedzsmentjében
- kis- és középvállalkozások válságmenedzsmentje
- válságelkerülő és válságkezelő módszerek Magyarországon
- kis- és középvállalkozások változás menedzsmentje
- változás menedzsment és szinergia – egy magyar vállalat példáján
- változás menedzsment tapasztalatok és aktualitások Magyarországon
- a családi vállalkozások helyzete Magyarországon
- a családi vállalkozások versenyképessége
- controlling, outsourcing, globális versenyképesség
- globalizáció és a KKV versenyképessége

A felsorolt témákhoz nemzetközi fórumokon is megjelent publikációk tartoznak, amelynek szerves részét képezik a disszertáció saját forrásmunkái.

A kutatás egyik iránya: a globalizációnak a kis- és középvállalkozások versenyképességre gyakorolt hatása hogyan jelenik meg a vállalkozás vezetése, szervezése és szervezete változásában.

Az életképesség illetve versenyképesség tényezői közül kiemeljük a szervezési, vezetési módszerek alkalmazását, vizsgáljuk a modern módszerek megvalósítási lehetőségét az említett szektorban. Ebben a tekintetben a controlling helye és szerepe a vállalkozások versenyképességének alakulásában egy külön fejezetet alkot.

A felmérésekben részt vevő vállalkozások összetétele jó közelítéssel megfelel a tevékenység szerinti országos átlagban mért összetételnek.

Lényeges momentum, hogy jelenleg a mezőgazdasági vállalkozásokat nem vizsgáljuk.

Hangsúlyozni szeretném, hogy a kutatás folyamatban van, részeredményeket már korábban is közzétettünk, és a controllingra vonatkozóan tett megállapítások is csak egy szeletét képezik egy későbbi összefoglaló jelentésnek.

A disszertáció a különböző kutatási módszerekkel eddig nyert eredmények sajátos szintézisét adja.

A Szervezési és Vezetési Intézet empirikus vizsgálata mellett lehetőségem volt a Versenyképesség Kutató Központ empirikus vizsgálatának és következtetéseinek megismerésére. Az eredmények felhasználására az I. fejezet 5. pontjában hivatkoztam.

III. CONTROLLING RENDSZEREK A GYAKORLATBAN

A gyakorlati vizsgálataim azokra a controlling rendszerekre vonatkoznak, amelyeket a kutatásaim során vizsgáltam, kialakításukban, bevezetésükben részt vettem, és alkalmasak arra, hogy a controlling rendszerekről tett elméleti megállapításaim gyakorlati érvényességét alátámasszák.

A válogatás szempontja volt a gazdasági és társadalmi szféra sokszínűségének reprezentálása, a szakterületi sajátosságok különbözősége mellett a controlling rendszerek hasonlóságának vagy eltéréseinek vizsgálata, bemutatása. Ennek megfelelően a kutatásaim során a következő controlling rendszereket vizsgáltam.

Az általános vállalati funkciókhoz kapcsolható controlling rendszerek:

- logisztika controlling,
- projekt controlling és a
- termelési controlling.

A szervezetek belső és külső működési tényezőit vizsgálva az alábbi rendszereket elemeztem:

- közszolgáltatás területe,
- kórház controlling,
- felsőoktatási rendszerek controllingja.

A logisztika-controlling összekapcsolását a logisztikai rendszer szerkezetének vizsgálata is bizonyítja. Az anyagi folyamatok megjelenése mellett az információkezelés is a rendszerhez tartozik. Az anyag és készletgazdálkodási modellekkel a rendszerváltás előtti vállalatoknál foglalkoztam, témavezetőként és közreműködőként. (Cepel Művek Transzformátor Gyár, Könyvkötő Szövetkezet) Irodalmi kutatásaim alapján tettem javaslatot a logisztika-controlling összekapcsolására, következtetéseimet publikáltam. A termelési controlling területén a Ganz KK Kft-nél közreműködőként vettem részt a Capitaly Kft.

megbízásából, míg a controlling rendszer bevezetésének egyik irányítója voltam az Atheneum Nyomdában.

A projekt-controlling a nemzetközi szakirodalomban már a '80-as években megjelent. Elsősorban informatikai projektekkel foglalkoztam, ahol mint felhasználó, egy közszolgáltató vállalat sajátosságait ismertem meg. A Közterület-fenntartó Rt-nél közszolgálati controlling bevezetésében vettem részt. A controlling rendszerek különleges tulajdonságait a Mercantil Banknál tárhattam fel, ahol az általános modellemre a bank támaszkodott. A felsőoktatási (főiskolai) controlling-modell koncepcióját a Budapesti Műszaki Főiskola rektora és akadémiai vezetése megbízásából készítettem el.

Az egészségügyi controlling területén több tanítványom diplomamunkájának készítését irányítottam, a mutatószámok kialakításában részt vettem.

A felsorolt empirikus tapasztalatok mellett támaszkodtam a versenyképességet kutató központ kérdőíves felméréseinek eredményeire, valamint a Budapesti Műszaki Főiskola Szervezési és Vezetési Intézetének kis-és közép vállalkozások területén végzett kutatásaira, és kérdőíves felmérés tapasztalataira.

Ebben a fejezetben egy-egy példát mutatok be, amely reprezentálja a vállalati általános funkcióhoz kapcsolódó controlling rendszereket, amint egy közszolgáltatás területén bevezetett empirikus példát.

1. LOGISZTIKA CONTROLLING²¹

A logisztika nyersanyagok, félkész termékek és késztermékek, és az ezekkel összefüggő információk szállítási pontról fogadási pontra történő hatékony, a költségek szempontjából kedvező mozgatásának és tárolásának tervezési, végrehajtási és ellenőrzési folyamata.

Ma már ezt a klasszikusnak tekinthető meghatározást némiképpen módosítani lehet és kell.

Chikán az alábbiak szerint határozza meg a fogalmat:

Logisztika az a vállalati tevékenység, mely biztosítja, hogy a vállalati folyamatok zavartalan lebonyolításához szükséges termékek megfelelő helyen és időpontban, a szükségleteknek megfelelő mennyiségben, minőségben és választékban rendelkezésre álljanak. [Chikán, 1992. p. 273.]

A logisztikai rendszer az anyagi áramlások és készletek, valamint a rájuk vonatkozó információk és irányítási struktúrák rendszere.

18. ábra A logisztikai rendszer szerkezete [Chikán, 1992. p. 274.]



A logisztikai irányítás és egyáltalán a logisztika hatékonysága csak úgy tervezhető, mérhető és értékelhető igazán, ha a logisztikai teljesítmények és költségek a controlling rendszerben kerülnek meghatározásra és felhasználásra.

²¹ A logisztika-controlling területén tett elméleti megállapításaim empirikus vizsgálaton alapulnak, amelyen a '80-as és '90-es években részt vettem.

A vállalatok controlling rendszere tehát a vállalati főfolyamatra építi fel a controlling moduljait (tervezés, végrehajtás, ellenőrzés, koordináció), amelyek egy szabályozási körnek megfelelő teljes rendszerré kapcsolódnak össze.

A logisztikai rendszerek bonyolultsága és az irántuk megnyilvánuló növekvő teljesítmény követelmények megerősítik a logisztika területén a tervezés - irányítás - ellenőrzés - koordináció szükségességét.

Ezeket a feladatokat a logisztika controlling váltja valóra, amelynek célja kettős:

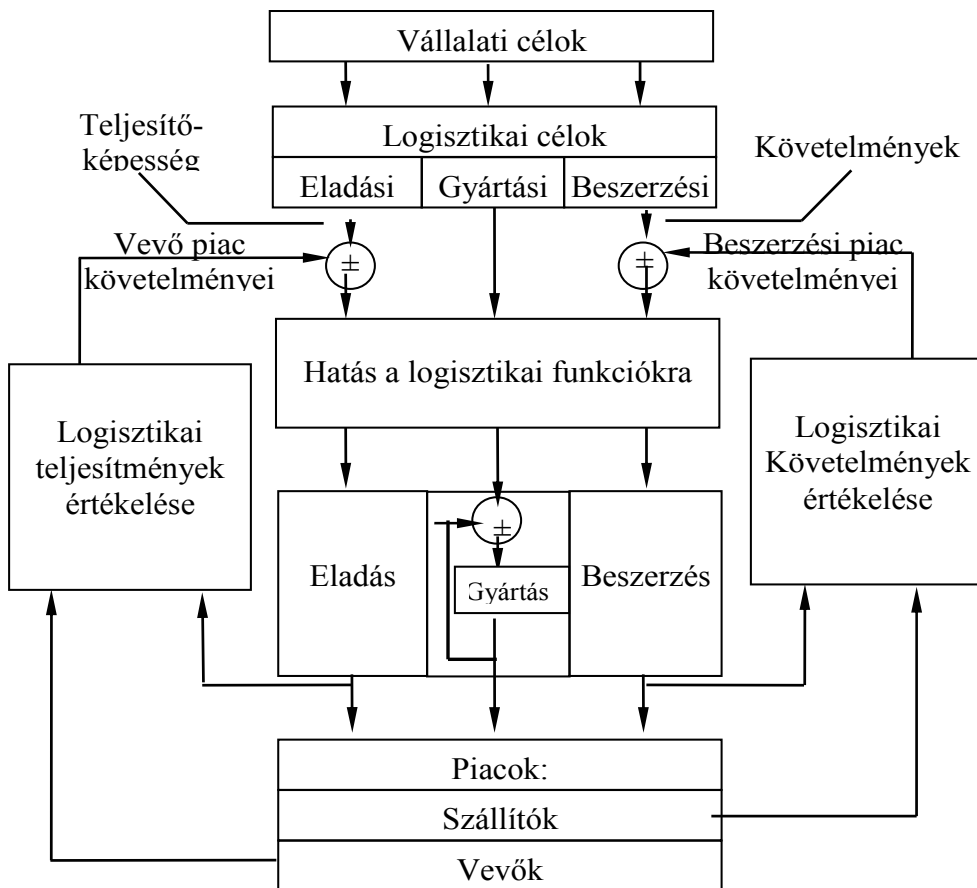
- állandó gazdaságossági kontroll a költségek és teljesítmények terv-tény összehasonlítása felett, valamint,
- a döntés előkészítő információk megszerzése, rendezése és szolgáltatása.

A logisztikai események és folyamatok lehetőleg mindig aktuális állapotjelzését kiterjedt költség és teljesítmény mérési, valamint a logisztikai jellemzők rendszere teszi lehetővé. Az említett szabályozási körnek megfelelő működést a logisztika controlling tevékenységeinek áttekintése során érzékelhetjük.

1.1. A logisztika controlling tevékenységei

A logisztika controlling folyamatát egy többlépcsős szabályozási körfolyamathoz lehet leginkább hasonlítani, amelynek tevékenységeit a következőkben tekinthetjük át (lásd 19. ábra).

19. ábra A logisztika-controlling tevékenységei [Francovics, Kadocsa, 1994.]



Célkitűzés, tervezés

A logisztikai célok a vállalati célrendszerben értékesítési, gyártási és beszerzési célokat jelentenek, amelyek valós operatív és mennyiségileg meghatározott tervek formájában öltnek testet.

A tervek kialakításában figyelemmel kell lenni a kitűzött célok mennyiségi és időbeni vetületeire és azok megengedett eltéréseire.

Tényhelyzet mérése

A logisztikai területek mindenkori állapotának rögzítése, mérése megköveteli a gyártás előrehaladásának, az értékesítés volumenének, valamint a beszerzési rendelések helyzetének naprakész ismeretét. Ilyen módon tisztában lehetünk a logisztikai teljesítőképesség alakulásával és a tervcélok elérése érdekében támasztott gyártási és beszerzési követelményekkel.

Terv - tény eltérés elemzése

A terv és tény adatok közötti eltérést csak abban az esetben kell elemezni, ha az előre megadott tűréshatárokat túllépi. Az elemzés során fel kell tárni az eltérések valódi okait, majd ezt követően döntés előkészítő információkat, intézkedési tervet kell előterjeszteni.

Beavatkozás, intézkedés

Az elemzések eredményeként összeállított javaslatok megfontolásával kell döntést hozni a folyamatokba történő beavatkozásra, amely a logisztika területén legfőképpen irányulhat:

- a beszerzési és készlettervek módosítására,
- rendelésállományok (külső-belső, vevő-szállító) módosítására,
- pénzügyi források átcsoportosítására,
- gyártási folyamat átütemezésére.

Eredmények ellenőrzése, visszamérés

Az ellenőrző jelentésnek tartalmaznia kell a döntéshozók által kitűzött célok elérésének fokát, mértékét bemutató dokumentációt, és egyúttal egy esetleges célkitűzés - megváltoztatási javaslatot.

Ezáltal összezárul a logisztika controlling szabályozókör, amely szükségszerűen újból kezdetét veszi.

1.2. A logisztika controlling bevezetésének előfeltételei

A logisztika controlling szabályozóköri működésének alapfeltétele, hogy rendelkezésre álljanak a szükséges adatok és információk, továbbá azok feldolgozásához és értékeléséhez megfelelő módszerek.

További feltételt jelent a controlling szervezet és ezen belül a logisztikai controller helyzetének és a vállalati rendszerben történő működtetésének megszervezése. Az adatszolgáltatás és információáramlás megvalósítása érdekében korszerű megoldásként jöhet számításba a vállalati szintű adatbázis.

A logisztika controlling az adatbázis tartalmi követelményei közül kiemelten az alábbiakkal szemben támaszt feltételeket:

- normatívák,
- költségnemek,
- költség helyek.

A normatívák, normák köre a termelési szférában közismert, szerepük is általánosan elfogadott. A controlling feladatok ellátásához nélkülözhetetlen a standard költségek kimunkálása, amely a közvetlen költségek tervezett fajlagos felhasználásának kidolgozását jelenti. A standard költségek a controlling adatbázis alapját képezik.

A költség számításban a költségnemek és a költség helyek megfelelően differenciált bontása szükséges, amely a logisztikai teljesítmény mérését lehetővé teszi.

Az adatfeldolgozás és információközvetítés módszerei közé tartoznak a:

- normatívák képzésének módja,
- logisztikai költségek kalkulációs módszere,
- mérési eljárások,
- elemzési, értékelési módszerek,
- beavatkozó döntések algoritmusai és rendje.

A felsorolt módszerek és eljárások a szakirodalomban fejezetenként kidolgozottak és legtöbbször a gyakorlatban is ismert. Alkalmazásuk a logisztika-controlling területén az adatbázis és a módszerek controllingorientált rendszerbe szervezését teszi szükségessé. Ez elsősorban a vállalati döntési és információs rendszer felülvizsgálatát és szükség szerinti kiegészítését, továbbfejlesztését igényli.

1.3. Logisztikai teljesítmények és költségek

A logisztika-controlling alapja a logisztika területét átfogó teljesítmény- és költségmérés. A teljesítmények és költségek adatainak megfogalmazása és kimutatása igen nagy körültekintést igényel.

A logisztikai költségszámítás felépítése tulajdonképpen nem okoz alapvetően új költségszámítási problémát.

A feladat az, hogy a logisztikai folyamatok és azok elemei - amelyeket a teljesítmény mérés szempontjából meg kell fogalmazni - visszatükröződjenek a költségnemek, költséghelyek és költségviselők megfelelő bontásában.

A logisztikai teljesítmények és költségek elemzésének felépítése céljából speciális logisztikai költséghelyeket kell kialakítani és az üzemi elszámolásba beépíteni.

A lehetséges logisztikai költséghelyek lehetnek például az áruátvétel, a beérkező anyagraktár, az üzemen belüli szállítás, készáruraktár, csomagoló, expedíció.

Ezek a költséghelyek a vállalati költség-elszámolási rendbe minden további nélkül beépíthetők.

A speciális logisztikai költséghelyek kialakításának különösen két előnye mutatkozik:

- Nyilvánvalóvá válik, hogy az anyagbeérkezéstől a késztermék kiszállításig hol keletkezik logisztikai teljesítmény és ezáltal logisztikai költség. Ezen a módon - többek között - a termékkalkulációhoz fontos információk nyerhetők.
- Az egyes logisztikai teljesítmények költségeinek meghatározása és elszámolása láthatóvá teszi az eddigiekben az üzemi általános költségek között elszámolt költségcsomagot. Az elkülönített kimutatás révén nyilvánvalóvá válnak a gyenge pontok, amelyeket egyébként költséges, külön vizsgálatokkal lehet feltárni.

Ezen túlmenően az így nyert információk segítségével növelhető a logisztika gazdaságossága, például az addig hiányzó bázisadatok alapján megválasztható új eljárások alkalmazása révén.

Végül a logisztikai költségek kimutatása a logisztikai teljesítményeket fogadó költséghelyek költségérzékenységét is növeli.

A logisztikai teljesítmények tulajdonképpen szolgáltatások, és mint ilyenek nehezebben mérhetők például a megmunkálási teljesítményekhez képest, a gyártási folyamatokban. Gyakran az sem egészen egyértelmű, hogy mit értünk logisztikai teljesítményen. Ehhez járul még hozzá az a tény, hogy a logisztikai teljesítmények rendkívül heterogén jellegűek, amelyeknek a hatása az egész üzemre szétterjed.

Teljesítmény adatok nélkül nem lehet felépíteni sem a logisztikai költségszámítást, sem pedig megvalósítani a logisztika-controllingot a maga sokoldalú feladatmegoldásaival.

Annak érdekében, hogy a teljesítmény követelmények költségei az elviselhető keretek között tarthatók legyenek, a mindenkori anyag- és árumozgásokat kísérő adatrendszereket a lehető legpontosabban, az adatok hasznosságára irányulva kell vizsgálni és működtetni. Ez elsősorban a tervező és irányító rendszert, valamint az üzemi (raktári) adatrögzítést érinti.

Az érintett információk köre igen széles, és sokrétűen felhasználható adatokat tartalmaz, azonban ma még általában nem beszélhetünk komplex megoldásokról.

Teljesen új adat előkészítő és feldolgozó rendszer kiépítése nagyobb hatásfokú logisztikai teljesítménymérés érdekében csak kivételes esetekben megtérülő ráfordítást jelent.

1.4. A logisztika-controlling bevezetése

A logisztika-controlling kiépítésében minden vállalatnak a maga útját kell járni. Az alkalmazott módszerek és megoldások azoktól a tényezőktől függenek, amelyek a vállalat jelenlegi helyzetét és jövőbeni kilátásait a leginkább meghatározzák az adott területen, így például:

- a logisztikai rendszer fejlettségi szintje,
- a logisztika versenypolitikai jelentősége a vállalat számára,
- a controlling filozófia,
- a költségszámítás helyzete és fejlesztési elképzelései.

A logisztika-controlling bevezetést nem célszerű egy lépésben végrehajtani. Különösen nagyobb vállalatoknál ajánlott a fokozatos alkalmazás, amelynek során lépésről-lépésre, pontosan és megbízhatóan végrehajtott mintaalkalmazások segítségével a szisztematikus tervezés és ellenőrzés, valamint a magasabb szintű teljesítmény és költség eredmények nagyobb haszna egyértelműen igazolható.

A logisztika-controlling fejlesztését, elterjedését leginkább az hátráltatja, hogy hiányoznak azok a referenciák, jó példák, amelyek egy ilyen fejlesztés hasznáról a vállalatok vezetését meggyőznék, bemutatva az elérhető költség-megtakarítást, vagy fedezeti összeg növekedést. A külföldi szakirodalomban éppen ezért rendszeresen közreadják azokat a fejlesztési eredményeket és gyakorlati tapasztalatokat, amelyek - bármilyen kicsiny lépést jelentsenek is - előrevisznek a controlling, illetve a logisztika-controlling alkalmazása területén.

A logisztika-controlling bevezetése az adott vállalat karakterisztikájától függően bonyolult, többlépcsős folyamat, amelyre általános receptet adni igen nehéz lenne. A feladatot - Weber nyomán - némileg leegyszerűsítve, példaként felvázolhatók az egymást követő lépések az alábbiak szerint: [Weber, 1989]

Alapok, információszükséglet elemzése

- Vezetői célkitűzés: a logisztika-controllinggal szembeni elvárások megfogalmazása (pl. a controlling rendszer általában, a szükséges információk köre, struktúrája, gyakorisága).
- A logisztika területén meglévő tervezési, ellenőrzési és információs struktúrák elemzése (pl. az adott teljesítmény meghatározások).

Az eszköztár kialakítása

- Tervezési, ellenőrzési és információs eszközök kidolgozása a logisztikai stratégia kialakításához és a vállalati stratégiába történő beillesztéséhez (pl: portfólió elemzés).
- Tervezési, ellenőrzési és információs eszközök kidolgozása az operatív vállalatirányítás keretében (pl. paraméterek, jellemzők összeállítása).

Az eszközök fokozatos alkalmazásba vétele

- A stratégiai eszköztár egy-egy fontos elemének pontosítása és példaértékű megvalósítása (pl.: logisztikai stratégia kidolgozása és bevezetése).
- Az operatív eszköztár egy-egy fontos elemének pontosítása és példaértékű megvalósítása (pl.: logisztikai költségszámítás felépítése).

Megvalósítási javaslat

- A bevezetésre kerülő logisztika-controlling koncepció végleges megfogalmazása.
- Bevezetési terv elkészítése.
- A bevezetésre kerülő logisztika-controlling koncepció költség-haszon elemzésének elkészítése.

1.5. A logisztikai controller

A controlling szervezet - legyen az centralizált, vagy decentralizált - a szakterületi controllerek között a logisztikai controller helyét és szerepét is meghatározza, és a vállalati controlling szabályzatban rögzített módon biztosítja működését, a logisztika-controlling feladatainak végrehajtását.

A logisztika-controlling bevezetésekor számolni kell a következő problémával: a controllerek beállítása és a vállalat szervezeti rendszerébe történő beillesztése jelentősen megváltoztatja a fennálló szervezeti struktúrát és működési rendet.

Nemcsak az a kérdés, hogy a hierarchia melyik szintjén helyezkedjen el a controller, hanem az is, hogy milyen felelősséggel és hatáskörrel legyen felruházva.

A probléma megoldása így egyfelől strukturális, másfelől koordinációs és irányítási területen igényli a vállalatvezetés döntését.

A logisztikai controller feladatait a logisztikai információrendszer irányítására és működtetésére vonatkoznak, továbbá az együttműködésre a logisztika ellenőrzésére a végrehajtás során.

A logisztikai controller feladatait fő vonalakban az alábbiakban foglalhatjuk össze:

Együttműködés a logisztikai tervezéssel

- A logisztikai tervezés egységes rendszerének kialakítása és fejlesztése.
- Az elemzések eredményeinek előkészítése a logisztikai célok rögzítéséhez.
- A logisztikai célok kidolgozása.
- A célrendszer kialakítási folyamat összehangolása az üzemi logisztika területén.

- A tervezési peremfeltételek és tervek felülvizsgálata az egyes célokkal való egybeesés tekintetében.
- Az optimális logisztikai terv meghatározása.

A logisztikai információrendszer irányítása

- A logisztikai információrendszer kialakítása és fejlesztése.
- A meglévő információk elemzése és bemutatása a logisztikai célok szempontjából.
- Az információszükséglet és felhasználás összehangolása a logisztika területén.
- Az információk továbbítása a logisztika funkcionális területeire, a vállalat egyéb szervezeteihez, valamint a külső felhasználókhoz.
- A logisztikai tervezés egységes rendszerének kialakítása és fejlesztése.
- Az elemzések eredményeinek előkészítése a logisztikai célok rögzítéséhez.
- A logisztikai célok kidolgozása.
- A célrendszer kialakítási folyamat összehangolása az üzemi logisztika területén.

A logisztika ellenőrzése

- A tényadatok meghatározása.
- A célok elérési mértékének rögzítése, a terv-tény állapotnak az üzemen belüli, a szervezeti egységek közötti, valamint idősoros összehasonlítása, területen igényli a vállalatvezetés döntését.

A controlling rendszer működtetése nemcsak a controller feladata, hanem szoros együttműködést követel a controller és a vezetés között, azaz meg kell találni a megfelelő kapcsolati formát a hierarchiában döntéshozó vezető és a controller, mint vezető tanácsadó között.

A controlling bevezetése a szervezetfejlesztés klasszikus esetét idézi, amelyben a szervezet tagjainak a szervezeti és kommunikációs struktúráknak, valamint a strukturális szabályozásnak egy tervszerű, közép- és hosszútávon hatékony megváltoztatása megy végbe.

Mindez természetesen hatással van a személyi magatartásformákra, a készségek és képességek fejlődésére és az egyéni pozíciókra.

A hagyományosan robbanásszerűen kialakított új struktúra módszere ebben az esetben nem bizonyul megfelelőnek, a tervszerűen felépített, gondosan előkészített és fokozatosan bevezetett megoldás lehet csak sikeres.

2. KÖZSZOLGÁLTATÁS CONTROLLING

A mintaként választott ismert közszolgáltató vállalat, a Fővárosi Közterület - Fenntartó Rt controlling rendszerének megtervezése és kialakítása során szerzett tapasztalatokat foglalom össze az alábbiakban.²²

2.1. A controlling szükségessége, célja. A controlling audit

Az controllinggal szemben támasztott fontosabb vezetői elvárások az alábbiak voltak:

- információs rendszer összehangoltabb, hatékonyabb működése,
- megalapozottabb és gyorsabb döntések megteremtésének lehetősége,
- egyes szakterületeken költségmegtakarítás,
- átláthatóbb, hatékonyabb működés,
- mindezek szoros következményeként a gazdálkodás mutatóinak javulása.

A controlling rendszer kiépítésének előkészítéseként controlling előkészítő audit keretében szakterületenként vizsgáltuk a controlling funkciók, feladatok jelenlegi működési mechanizmusát.

A tapasztaltakat az alábbi funkcionális tagoltságban, csoportosításban összegeztük:

- tervezési folyamatok,
- teljesítmények, ráfordítások mérése és ellenőrzése,
- tervadatok és feladatok értékelése,
- folyamatok szabályozottsága,
- információs rendszer,
- szervezeti egységek kapcsolata,
- ösztönzés.

²² A munkában a Capitaly Kft. megbízásából vettem részt.

Mindezen tevékenységek összehangolt együttműködése alapfeltétele a controlling rendszer kialakításának. Az audit főbb megállapításai a következőkben összegezhető.

- Az egyes szakterületeken a tervezés az adott ágazat jellegzetességének, egyedi sajátosságának felel meg és bázis szemléletű.

A tervezés folyamatában alapvetően meghatározó a rendelkezésre álló források összege.

Az éves terv időszakos bontásban, természetes mértékegységen, naturáliákban és forintban mért adatokban, írásban készül. A naturáliákban kifejezett tervadatok (tonna, laza köbméter, négyzetméter) átváltása elsősorban gyakorlati tapasztalatokra és időszakonként végzett próbamérésekre épül.

Vannak olyan szakterületek, ahol a tevékenység jellegéből eredően csak éves keretszámok tervezhetők, konkrétumok, időszakos bontás nem adható meg, hiszen a feladat olyan, nem tervezhető külső feltételektől függ, mint például az időjárás, a lehullott hó mennyisége, de ide sorolhatók a járműjavítás területén a rendkívüli meghibásodások is.

- A teljesítmények, ráfordítások mérésének, ellenőrzésének lehetősége általában biztosított. Az ellenőrzés részben a folyamatba épített, részben a vezetői ellenőrzés útján valósul meg.

A hulladéklerakónál a beérkező hulladék mennyiségének mérési eredménye közvetlenül gépi adatrögzítésre kerül.

A kulcsfontosságú területeken naponta, írásban történik a teljesítmények jelentése. Ezek azonban csak naturáliákban mért információk, amelyek elsősorban operatív intézkedések megalapozására alkalmasak.

A teljesítések ellenőrzése megoldott. A folyamatos vagy nagyobb átfutási idejű munkavégzéseknél a rendszeres ellenőrzések mellett szűrőpróbaszerű ellenőrzéseket is alkalmaznak.

- A tervadatok teljesülésének mérése az adott egység, ágazat szintjén naturáliákban, az utókalkulációban pedig értékben történik.

A tervtől történő eltérés észlelése - elsősorban ezalatt a költséginformációkat értve - későn történik meg, az ilyen információk lassú és időben eltolódó visszacsatolása miatt. Ez az időbeli eltolódás kizárja az operatív beavatkozás lehetőségét. Ilyenkor már csak oknyomozó vizsgálat és elemzés végezhető a tapasztalatok leszűrése és azok későbbi hasznosítása érdekében.

Az operatív döntések egy részének meghozatalához (pl. beszerzések, megrendelések) fontos információ a társaság pillanatnyi pénzügyi helyzetének ismerete, amelyről a szervezeti egységek csak informális csatornákon és utánjárással juthatnak hozzá.

A szervezeti egységek gyűjtik és feldolgozzák a saját működésükhöz és döntéshozatalukhoz szükséges információkat és szolgáltatják részben ugyanezeket az adatokat némileg eltérő csoportosításban a vállalatirányítás felé is.

A tervfeladatok teljesülését, annak előrehaladását a kialakított és jól működő beszámolási rendszerből nyert információkból a felső vezetés folyamatosan és tisztán látja.

- A társaság működése szabályozott. A szabályozottságot elsősorban a belső szabályzatok biztosítják, amelyek összhangban vannak a társaságra, illetve annak egyes szervezeti egységeire vonatkozó törvényekkel, rendeletekkel.

A társaság ISO 9002 minősítéssel rendelkezik.

- Az információs rendszer részben szabályzatok, részben hagyományok, részben ad hoc utasítások alapján működik.

Fontos szerepet kaptak a másodlagos információs csatornák. A társaságnál és a tulajdonos Önkormányzatnál egyaránt tapasztalható az információ áramlás lassúsága.

A jelenlegi információs rendszer a társaság gyenge pontja volt. Korszerűsítése időközben indított integrált információs rendszer fejlesztésével megkezdődött.

- A társaságon belül alkalmazott számítógépes adat- és információ feldolgozás nem egységes koncepción, hanem helyi, egyedi megoldásokon alapult. A helyi, lokális hálózatok szűk kör igényeit elégítik ki. A hálózatok önállóak voltak, közöttük sem fizikailag, sem pedig adatbázis koncepció szinten nem volt kapcsolat, így egyrészt párhuzamos munkavégzés (pl. adatfelvitel) folyt, másrészt párhuzamos adatfeldolgozás és többszörös adattárolás (redundancia) is történt.

Az információs rendszer fejlesztési projekt keretében a számítástechnikai háttér egységes kialakítása HW és SW szinten a megvalósítás útján halad.

- Az egymással függőségi viszonyban lévő szervezeti egységek kapcsolata eltér az egymástól független, mellérendeltségi viszonyban lévő szervezetek kapcsolatától, amely értelemszerűen indokolt lehet.

Az alacsonyabb hierarchiai szinteken lévő szervezetekben az évtizedes "félkatonai" jellegű működés jelei tükröződnek, inkább a munkahely féltése érezhető, mint az adott cél elérésében való közös érdek. Ezt az állapotot erősítette az információs rendszer hiányossága, esetenként tapasztalható torzulása.

Az egymástól független szervezetek kapcsolatát a jó együttműködés jellemzi.

- A társaság vezető munkatársai érdekeltségi rendszere szorosan kötődik az adott szakterület tervfeladatainak teljesüléséhez, valamint a szervezet által elért gazdálkodás mutatószámaihoz, ezen belül elsősorban a költségkeret betartásához.

2.2. Az FKF Rt controlling rendszer kialakítása

Az FKF Rt szervezési karakterisztikájához igazodva olyan controlling rendszer kialakítását javasoltuk, amelynek megtervezése és kialakítása folyamatosan, a szükséges feltételek megteremtésével, egymáshoz kapcsolódó részrendszerekből, modulokból felépítve valósítható meg.

A tervezett és javasolt controlling rendszer alapvetően két részrendszerből áll:

- folyamat controlling,
- pénzügyi controlling.

A két részrendszer egymásra épül, - a pénzügyi controlling alapja a folyamat-controlling, és a kettő kölcsönhatásban eredményezi a hatékony vezetői munkához szükséges, egységes controlling rendszert.

A rendszer kialakításához szükséges a mellékletben nagyvonalakban felsorolt fejezetek részletes kimunkálása és bevezetése. Az egyes fejezetek főbb jellemzői és a velük szemben támasztott követelmények az alábbiakban foglalhatók össze.

A controlling rendszer alapja a vállalati információs rendszer, amely a controlling információ bázisát adja, nélküle a controlling rendszer nem működik.

A tervezési rendszert a folyamatokra, a költségekre és a pénzmozgásra lehetőleg egységes, de legalábbis jól összehangolt módszer és eljárás szerint kell kialakítani és működtetni. Erre épül a controlling minden további funkciója.

A tervezéshez, majd a további lépésekhez nélkülözhetetlen a folyamatok és események pontos mérése természetes mértékegységben, majd megfelelő adatok és algoritmus szerint értékben. Ez azt jelenti, hogy az erőforrás és teljesítmény normákra építve a társaság jellegzetességeihez jól igazodó kalkulációs és önköltség számítási módszert kell kialakítani.

A jelentések és beszámolók rendszere a controlling köznapi értelemben vett központi, jellegzetes fejezete, amelyben meg kell határozni az egyes vezetői szintekhez tartozó jelentési kötelezettségek tartalmát és gyakoriságát az egész társaságra nézve. A hatékony vezetői munkának ez igen fontos eszköze.

Az értékelés és beavatkozás a controlling rendszerben a visszacsatolást valósítja meg, ennek a rendjét is szabályozni kell.

A controlling rendszer és az egész társaság hatékony működésének elősegítésére szolgál az ösztönzési és érdekeltségi viszonyok megfelelő kialakítása, amely ugyancsak szorosan összeköti a folyamat- és a pénzügyi controllingot.

A moduláris felépítés azt jelenti, hogy az FKF Rt jelenlegi és a reorganizációs tervben majd megfogalmazásra kerülő - esetlegesen eltérő - üzletági, divizionális, de mindenképpen a funkcionális működésnek jól körülhatárolható szervezeti egységeire, mint modulokra felépíthető controlling rendszert javasoltunk. A folyamat-controllingra ez a megoldás teljesen kézenfekvő, de a pénzügyi controlling is kialakítható úgy, hogy teljesítse az ily módon megfogalmazott moduláris felépítés követelményeit.

2.3. A controlling rendszer kialakításának lehetőségei és feltételei

A javasolt felépítésű controlling rendszer kialakításának lehetőségeit - az elvégzett audit megállapításaival alátámasztva - a következőkben lehet összefoglalni:

- a folyamat-controlling elemei részben megtalálhatók,
- személyi alkalmasság a folyamat-controllinghoz kedvező,
- adatok előállítása és kezelése a pénzügyi controllingot támogatja,
- a szervezet működési rendje alkalmas új rendszer fogadására,
- együttműködési készséget tapasztaltunk.

A folyamat controlling, mint alrendszer kialakítása szempontjából kedvező lehetőségnek, adottságnak tűnik a társaság tevékenységi körével és jogállásával összefüggésben kialakult információszolgáltatás és működési rend. Az események regisztrálása általában, a tervezés és értékelés pedig egyes profilszegmensekben már controlling jegyeket visel, - de nem képez rendszert.

A "félkatonai" szervezet és működés megjelölés, amellyel találkozni a társaságon belül, a személyi és szervezeti alkalmasságot erősítő tényező.

A pénzügyi controlling, mint a másik alrendszer kialakítása szempontjából megállapítható, hogy az adatok előállítás és kezelése támogatja a controllingot.

A szervezet működési rendje a főfolyamatokban kialakult, alkalmas lehet az új rendszer fogadására. A reorganizációtól várható, ésszerű szervezeti és működési változások a controlling kialakításának szükségességét tovább erősítik, megvalósítását pedig a már említett moduláris jelleg miatt nem hátráltatják.

Az előkészítő munka során általában segítőkészséget tapasztaltunk, sőt várakozást a controlling hatékonyságot növelő, információ ellátást javító hatása iránt.

A controlling rendszer kialakításának és bevezetésének feltételei - az előbbieken méltatott kedvező lehetőségek mellett is - számos feladatot rónak a társaságra és a controlling rendszert kimunkáló team tagjaira. A feltételek teljesítése nélkülözhetetlen a controlling sikeréhez. Ezeket a feltételeket a következők szerint lehet összefoglalni:

- elkötelezettség a vezetés részéről a teljes projekt befejezéséig,
- személyi és szervezeti feltételek megteremtése,
- egységes és dokumentált információs rendszer,
- új információs kapcsolatok kialakítása,
- számítógépes információs rendszer támogatás,
- költséghelyek és költségviselők felülvizsgálata,
- kalkulációs módszer és gyakorlat hozzáigazítása a controllinghoz,
- controlling ösztönzési és érdekeltségi rendszer.

A vezetés részéről az elkötelezettséget természetesnek és a továbbiakra is meghatározónak tekintettük.

A továbblépéshez feltétlenül szükség volt azon személyi és szervezeti feltételek megteremtésére, amelyek a controlling információs rendszer

kialakításához, majd a controlling rendszer bevezetéséhez és működtetéséhez szükségesek.

A vállalati és a controlling információs rendszer nem választható el egymástól. Tehát ahhoz, hogy a controlling rendszer felépüljön, alkalmassá kellett tenni az információs rendszert arra, hogy kiszolgálja az új igényeket is.

A controlling funkciók teljesítéséhez, különösen a pénzügyi controlling területén, áttekintést és korrekciót igényeltek a kalkulációs módszer és gyakorlat, az önköltségszámítás rendje, valamint előtérbe került a költséghelyek és költségviselők felülvizsgálata és hozzáigazítása a controlling rendszerhez.

Az elvárt hatékonyság növekedés megkívánta, hogy kialakításra kerüljön a controlling ösztönzési és érdekeltégi rendszer, amelyet éppen ezért a controlling rendszer szerves részének tekintünk.

20. ábra FKF Rt. controlling rendszere

FKF Rt controlling rendszere (nagyvonalú tervezet)

Folyamat controlling	Pénzügyi controlling
- információs bázis - tervezési rendszer	- információs bázis - költség és likviditás tervezés
- mérés - normák, normatívák	- kalkuláció - költséghelyek - önköltségszámítás
jelentések, beszámolók vezetői szintek, tartalom, gyakoriság	jelentések, beszámolók vezetői szintek, tartalom, gyakoriság
beavatkozás rendje	beavatkozás rendje
- ösztönzés és érdekeltég	

IV. AZ ELÉRT TUDOMÁNYOS ÉS GYAKORLATI EREDMÉNYEK

1. ELMÉLETI MEGÁLLAPÍTÁSOK

Amikor 1995. évben először megjelent a Controlling – Elmélet és módszertan című könyvem, abban több olyan állítás szerepelt, amelyek az akkori kutató műhelyek és iskolák publikációival összehasonlítva a controllingról alkotott nézeteiben különbözött azoktól. A hazai irodalomban úttörőnek számító Horváth Péter controlling felfogásához képest is törekedtem az önálló controlling gondolkodásmód kialakítására és a controlling gyakorlat és elmélet praktikus ötvözésére. Az addig összegyűjtött gyakorlati tapasztalataim és elméleti kutatásaim összegzése mellett az a cél is vezérelt, hogy az oktatásban a diákok kezébe jól tanulható könyvet adjak, és a hazai controlling helyzetén változtassak.²³

A controlling kutatásban azóta eltelt tíz év tapasztalatait – mind a gyakorlati, mind az elméleti területen – arra használtam fel, hogy a controllingról tett megállapításaimat, állításaimat igazoljam, – és ezt ebben az értekezésben igyekeztem összefoglalni. A következőkben összefoglalom az elméleti és

²³ A Fókuszban a verseny 2004. évi kérdőíves felmérés szerint:

A tevékenységi funkcióknak az összvállalati sikerhez való hozzájárulását illetően a megkérdezett vezetők a felső vezetés és az értékesítés szerepét tartják a legfontosabbnak, ez megfelel a hagyományos felfogásnak. Rendkívül elgondolkodtató ugyanakkor, hogy a legkevésbé fontosnak tartott tényezők közé kerültek azok a viszonylag új, a vállalati működés korszerűségét (is) kifejező funkciók, mint a controlling, az, az információmenedzsment és a logisztika. Ez volt a helyzet az előző felmérés idején is, felettébb érdekes és sajnálatos a változás hiány. Ugyanakkor az emberi erőforrás menedzsment fejlesztése sokkal fontosabb lett a vezetők számára. [VVK, 2004. p 5.].

gyakorlati körütekintés és kutatás főbb megállapításait, mint a tudományos és gyakorlati tevékenység eredményeit.

A német iskola képviselői a controlling közvetlen célját a 90-es évek elején egyértelműen mint információs célt jelölik meg, és ezzel párhuzamosan mint koordinációs cél is minden szerzőnél jelentkezett. Az első pillanatfelvétel azt a képet mutatja, hogy a controlling gyakorlatorientált eszköz a vállalatvezetés kezében, amely elsősorban a vezetés információval való ellátását és a koordinációt szolgálja.

A controlling mint a menedzsment alrendszere ebben a felfogásban a cél-eszköz kapcsolatok kialakítását és szabályozását jelenti a vállalat hosszú és rövid távú céljainak figyelembe vétele mellett.

A közvetlen vezetési és a controlling alrendszer a menedzsment rendszer két tartópillére. A vállalati célrendszer egybekapcsolja és egy irányba mozgatja a két alrendszert. A controlling alrendszer szabályozó funkciót valósít meg, átveszi a vezetés tervező, információellátó és ellenőrző funkcióit. A controlling alrendszert a végrehajtó rendszerrel a közvetlen vezetési alrendszer kapcsolja össze.

Az elmúlt tíz évben a controlling célok diverzifikálódni látszanak. A koordinációs és információs controlling célok mellett megjelennek további közvetlen célok is. A közvetett célok maradnak inkább a vállalati célrendszer, elsősorban az eredményesség céljai mellett.

A controlling koncepció:

- nyereségcél-orientált,
- információ-orientált,
- tervezés- és ellenőrzés-orientált, valamint
- koordináció-orientált.

A controlling fejlődésével kapcsolatosan az alábbi megállapítások tehetők.

1. hipotézis

A controlling

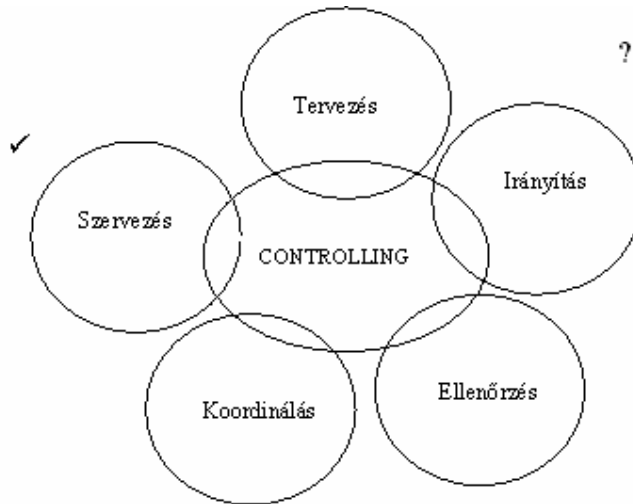
- szigorúan és elsősorban gyakorlati alapú,
- célrendszerében az eredmény-orientáltság dominál,
- üzemgazdasági szemlélettel rendelkezik,
- elméleti megalapozottsága is üzemgazdasági eredetű,
- fő funkcióját a koordináció és az információs rendszer jelenti,
- fogalmának és funkciójának fejlődése a vezetési funkciók irányába mutat.

1. tézis

Empirikus vizsgálatok és elméleti (szakirodalmi) kutatások azt igazolják, hogy a controlling magába foglalja a tervezés, a koordináció és az ellenőrzés funkcióit, és tapasztalati jelek utalnak arra, hogy az irányításban is szerepet játszik. A szervezés területén való jelenléte a controllingnak még nem bizonyított. A fejlődés az üzemgazdasági modelltől a menedzsment modell felé azt jelzi, hogy a controlling mint integráló vezetési funkció az ábrán vázolt új modell irányába fejlődik.

Az empirikus kutatások eredményeiből ez az elméleti megközelítés valószínűsíthető.

21. ábra A controlling mint vezetési funkció



A controlling

- szigorúan és elsősorban gyakorlati alapú,
- célrendszerében az eredmény-orientáltság dominál,
- üzemgazdasági szemlélettel rendelkezik,
- elméleti megalapozottsága is üzemgazdasági eredetű,
- fő funkcióját a koordináció és az információs rendszer jelenti,
- fogalmának és funkciójának fejlődése a vezetési funkciók irányába mutat.

A controlling a vállalatvezetés támogatására szolgáló koordináló és információszolgáltató rendszer, amely a vállalat irányítására cselekvési alternatívák tervezésén, ellenőrzésén és fejlesztésén keresztül valósul meg.

A controlling rendszer mint vezetési funkció a vállalati alaptevékenységekre hat. Amennyiben elfogadjuk azt az állítást, hogy a controlling szabályzó, koordináló, ellenőrző funkcióját alaptechnológiai és információtechnológiai folyamatoknál ellátja.

Kutatásaim során arra a megállapítására jutottam, hogy a controlling mint vezetési funkció integráló jellegű. A történeti fejlődés tendenciáját közvetve kirajzolódni látszik a controlling, mint vezetési funkció jövőképe, amelyet a 34. ábra szemléletet.

A szakirodalom és a gyakorlati tapasztalatok és azt igazolják, hogy a controlling magába foglalja a tervezés, a koordináció és az ellenőrzés funkcióit, és tapasztalati jelek utalnak arra, hogy az irányításban is szerepet játszik. A szervezés területén való jelenléte a controllingnak még nem bizonyított. A fejlődés az üzemgazdasági modelltől a menedzsment modell felé azt jelzi, hogy a controlling mint integráló vezetési funkció az ábrán vázolt új modell irányába fejlődik.

Az empirikus kutatások eredményeiből ez az elméleti megközelítés valószínűsíthető.

A controlling eszköz és módszertan jellege a kutatási elméletek empirikus tapasztalatok alapján bizonyítható. A német iskola képviselői, kiemelten Horváth Péter, kiváló magyar szerzők Dobák [1990], Drótos [1992], Horváth [1990] több, mint egy évtizede bizonyították, az empirikus tapasztalatok is ezt bizonyítják.

2. hipotézis

A controlling az információ menedzsment szerinti vezetési funkció, a vállalati események tervezésére, ellenőrzésére, elemzésére és irányítására szolgáló vezetési eszköz.

A controlling a vállalatvezetés támogatására szolgáló koordináló és információszolgáltató rendszer, amely a vállalatirányításra cselekvési alternatívák tervezésén, ellenőrzésén és fejlesztésén keresztül valósul meg.

2. tézis

A controlling kettős értelmezése:

- az információ menedzsment szerinti vezetési funkció,
- a vállalati eredmények tervezésére, ellenőrzésére, elemzésére és irányítására szolgáló vezetési eszköz.

A vállalati tevékenységet H. Fayol [1918] hat csoportba sorolta, a vezetési tevékenységet (tervezés, szervezés, közvetlen irányítás, koordinálás, ellenőrzés) külön vizsgálta.

Az empirikus kutatási rendszer összehasonlító tapasztalatait a 10. táblázatban foglaltam össze.

3. hipotézis

A controlling rendszer mint vezetési funkció a szervezeti (vállalati) alaptevékenységekre hat. Amennyiben elfogadjuk azt az állítást, hogy a controlling szabályzó, koordináló, ellenőrző funkcióját alaptechnológiai és információtechnológiai folyamatoknál ellátja.

3. tézis

7. táblázat Controlling rendszerek összehasonlító jellemzése

Controlling rendszerek összehasonlító jellemzése							
	Logisztika	Termelő	Szolgáltató	Projekt	Bank	Kórház	Főiskola
1. Controlling mint vezetési funkció érvényesülése							
Tervezés	Integrált vez.	Integrált vez.	Önálló vez.	Integrált vez.	Önálló vez.	Önálló vez.	Integrált vez.
Szervezés	Szakterületi	Önálló vez.	Szakterületi	Szakterületi	Szakterületi	Szakterületi	Szakterületi
Irányítás	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Szakterületi
Koordináció	Integrált vez.	Integrált vez.	Önálló vez.	Integrált vez.	Önálló vez.	Integrált vez.	Önálló vez.
Ellenőrzés	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.	Integrált vez.
2. Controlling eszköz és módszertan alkalmazása							
Stratégiai terv	Jó	Jó	Erős	Közepes	Jó	Közepes	Közepes
Operatív terv	Erős	Jó	Erős	Erős	Erős	Jó	Erős
Végrehajtás	Erős	Erős	Erős	Erős	Jó	Jó	Jó
Mutatószámok	Jó	Erős	Jó	Jó	Erős	Erős	Közepes
Értékelés	Jó	Jó	Jó	Erős	Jó	Jó	Jó
Jelentés	Erős	Erős	Erős	Jó	Jó	Jó	Közepes
Visszacsatolás	Erős	Erős	Erős	jó	Közepes	Közepes	Közepes
3. Controlling mint információ forrás tartalma							
Reálfolyamatok	RST+ gyártás	Gyártás	Szolgáltatás	Info projekt	Szolgáltatás	Szolgáltatás	Szolgáltatás
Értékfolyamatok	ÁKFN	ÁKFN, önkgt.	ÁKFN, önkgt.	Önköltség, N	Be-Ki, NY	Eü., Pü.	Pénzügyi
Input tényezők	Beszerezés	Beszerezés	Beszerezés	Alvállalkozók	Forrásteremtés	Eü., Pü.	Pénzügyi
Output tény.	Értékesítés	Értékesítés	Értékesítés	Értékesítés	Kihelyezés	Eü., Pü.	Pénzügyi

4. hipotézis

A logisztikai rendszer – controlling rendszer integrált működésének vizsgálata alapján feltételezhető, hogy az információ menedzsment legfontosabb eleme a logisztikai költség és a logisztika teljesítmény kapcsolata.

4. tézis

A logisztikai-controlling stratégiai szintű kezelése a piaci versenyképesség fontos feltétele.

Meghatározó fontosságú a cél- és feltételrendszerének az összvállalati stratégia szerinti alakítása, amely a termék (szolgáltatás) versenyképességéről dönt.

A vállalati működésben a költségcsökkentés versenykritériumát komplexen, a termék (szolgáltatás) versenyszínvonalával kell mérni.

A modern logisztika-controlling menedzsment lényege az anyagi folyamat integrált kezelése, a szervezet és az információs rendszer fejlesztése.

2. A KUTATÁS GYAKORLATI TAPASZTALATAINAK ÖSSZEGZÉSE

A szemléltetésként korábban bemutatott hazai gyakorlati alkalmazások hasznos tapasztalatokkal szolgáltak a kutatási eredmények gyarapítása illetve igazolása tekintetében.

A több mint évtizedes kutatás eredményének tekinthető főbb megállapításokat a gyakorlat igazolta, igazolja napjainkban is.

A példaként vett gyakorlati alkalmazások közül több már évek óta működik, több még jelenleg is a fejlesztés és bevezetés fázisában tart. Miután minden érintett gazdasági szektorból a hivatkozott példákon túl további alkalmazásokat is vizsgáltunk, a levont következtetések érvényességét nagyobb – igaz, önkényesen választott - minta támasztja alá.

A controlling rendszerek összehasonlító jellemzését a következő, 10. táblázat tartalmazza. Az áttekinthetőség azt kívánta, hogy egy oldalon jelenjenek meg az összevethető megállapítások, ezért egyes rovatokban a szaknyelvben elfogadott rövidítéseket voltam kénytelen alkalmazni. A táblázat alapján a következő főbb megállapításokat szeretném kiemelni.

A controlling mint vezetési funkció érvényesülése azt jelenti, hogy a vezetési rendszerben a többi funkcióval integráltan jelenik meg. Az egyes klasszikus vezetési funkciók megjelenése lehet integrált, szakterületi, vagy vezetői szinten önálló. A szakterületi és az önálló vezetési funkciók nem integrálódtak, ezektől a controlling funkció is elkülönülten valósult meg.

A vizsgálatok alapján megállapítható, hogy a controlling kifejezetten az ellenőrzési funkcióval teljes mértékben integráltan jelent meg, míg az esetek többségében a tervezés, az irányítás és a koordináció is az integrált funkciók közé tartozik. Egyértelmű, hogy a szervezési funkció legtöbb esetben szakterületi jellegű és egyáltalán nem mutat integrált vonást. A koordináció az anyagi

folyamatokban és a kórházi szektorban jelenik meg integrált funkcióként, míg a többi esetben megőrizte önálló jellegű vezetési funkcióját.

A feldolgozott vállalati rendszerek ismeretében megállapítható tehát, hogy a controlling mint vezetési funkció, többségében integrált funkcióként jelenik meg.

A controlling eszköz és módszertan alkalmazását a controlling folyamat által érintett folyamatokban a hagyományos 1-5-ig osztályozás szerint minősítettük, mint erős, jó közepes, gyenge, elégtelen. Megállapítottuk, hogy a controlling eszközök alkalmazása az operatív tervezésben és a végrehajtásban a legjobb, az átlagosnál jobb a jelentés készítésben és a visszacsatolásban, valamint jó a mutatószámok felépítésében és alkalmazásában. A stratégiai tervezésben viszonylag a leggyengébb a controlling eszközök és módszerek alkalmazása. Természetesen a szóban forgó controlling rendszerekben mindegyikben van jól felépített eszközrendszer, és valamennyi rendszer konzisztens.

A controlling mint információ forrás tartalma általános értelemben kiterjed nemcsak a pénzügyi, számviteli információkra, hanem a reálfolyamatokra, természetes mértékegységben is. Ez a megállapítás különösen érvényes a vizsgált esetek többségére, kivétel a kórház és a főiskola, ahol a pénzügyi controlling dominál.

Az alkalmazott információs rendszerek hordozói a controlling rendszer információinak, ezért megállapítható, hogy a controlling mint a vezetés információ forrása a gyakorlatban is működőképes.

IRODALOMJEGYZÉK

- Aebach, Horst – Weber, Jürgen [1992]: Controlling Selbstverständnis – Instrumente – Perspektiven, Gabler, Wiesbaden
-
- Akadémiai Kiadó [1985]: Magyar Értelmező Kéziszótár. Akadémiai Kiadó, Budapest
-
- Anthony, Robert N. [2003]: Management Accounting: A Personal History. Journal of Management Accounting Research.
-
- Anthony, Robert, N. [1988]: The Management Control Function. Harvard Business School Press, Boston.
-
- Bakacsi Gyula [1996]: Szervezeti magatartás és vezetés. Közgazdasági és Jogi Kiadó, Budapest.
-
- Bauer András - Berács József [1992]: Marketing. Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Budapest.
-
- BKÁE szerzőkollektívája [2000]: Versenyben a világgal, 1999. Jelentés a magyar vállalati szféra versenyképességéről a Gazdasági minisztérium számára. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Versenyképességi Kutatóközpont.
-
- Bodnár Viktória – Drótos György [2000]: A közszolgálati szervezetek struktúrális jellemzői, tipikus szervezeti formák. Egyetemi jegyzet, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszék.
-
- Bodnár Viktória [1997a]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat – hazai tapasztalatok. A controlling vezetési megközelítése. Vezetéstudomány (No. 3-12)
-
- Bodnár Viktória [1997b]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat – hazai tapasztalatok. A controlling célra használt számviteli információ. Vezetéstudomány (No. 5, 3-11)
-
- Bodnár Viktória [1997c]: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat – hazai tapasztalatok. A controlling hazai gyakorlata. Vezetéstudomány (No. 7&8, 20-30).
-
- Bodnár Viktória [1999.]: Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság. Doktori értekezés. Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Gazdálkodástudományi PhD. Program
-
- Balaton Károly – Dobák Miklós [1983]: Mennyiségi és minőségi módszerek az empirikus szervezetkutatásban. Egyetemi Szemle 1-2. szám
-
- Balaton Károly – Dobák Miklós [1986.]: A mérnöki szemlélettől a társadalmi megközelítésig. (A vezetés-szervezés és szervezetelmélet kialakulása és újabb irányzatai.) Közgazdasági Szemle, 6. szám
-
- Bordáné Dr. Rabóczki Mária [1993/7-8.]: Controlling és a belső elszámolási, beszámolási rendszerek. A vezetői teljesítmények értékelése. Számvitel és Könyvvizsgálat
-
- Bordáné Dr. Rabóczki Mária [1994/1.]: A mérleg és eredménykimutatás elemzése. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
-
- Bordáné Rabóczki Mária [1986]: Nyereségtervezés és –elemzés – vállalatvezetés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.
-
- Bordáné Rabóczki Mária [1989.]: A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.

- Bosnyák János [1993/7-8].: A költségszámítás néhány elméleti és gyakorlati vonatkozása. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
- Brealey/Myeres [1992.]: Modern vállalati pénzügyek I. Nemzetközi Bankárképző Központ Budapest.
- Bujtás László [1993]: Milyen mutatókat lehet kiszámítani a mérlegből és eredménykimutatásból? Számvitel és Könyvvizsgálat Budapest. 1993/3.
- Chikán Attila – szerk. [1983]: Készletmodellek. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Chikán Attila [1992.]: Vállalatgazdaságtan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Chikán Attila és szerzőtársai [1983]: Készletezési modellek. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Chikán-Fábr-Nagy [1978].: Készletek a gazdaságban. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Csath Magdolna [1990]: Stratégiai vezetés - vállalkozás. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Csikós Istvánné - Juhász Tibor - Kertész Tamás [1990]: Controlling az eredményes szervezet és vállalatvezetés eszköze (1-2, 3-4, 5-6, 9-10, 11-12) (IFUA)
- Csikós Istvánné – Juhász Tibor - Kertész Tamás [1993]: Operatív controlling I. (Novorg)
- Csikós Istvánné – Juhász Tibor - Kertész Tamás [1993]: Operatív controlling III. (Novorg)
- Csikós Istvánné – Juhász Tibor - Kertész Tamás [1993] Pénzügyi controlling.
- Csontos Sándor [2000.]: A controlling rendszer alkalmazhatósága a kis- és középvállalati szférában, a bevezetés lehetőségei az IKESZ Kft-nél
- Debold Sz. [1992]: Controlling. Navigátor a sikeres vállalkozáshoz. Oktatási segédlet. Budapest.
- Dobák Miklós – szerk. [1991.]: Vezetés és szervezés I-II. Aula Kiadó. Budapest.
- Dobák Miklós – szerk. [1996]: Szervezeti formák és vezetés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Dobák Miklós [1991]: Controlling. Aula Kiadó. Budapest. pp. 245-565.
- Dobák Miklós és munkatársai [1992]: Szervezeti formák és koordináció. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Drótos György [2000]: Információs rendszerek a közszolgálati szervezetekben. Egyetemi jegyzet. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszék.
- Drucker, Peter [1991]: A hatékony vezető. Park Kiadó. Budapest.
- Farkas Ferenc – Karoliny Máronné – Poór József [1997]: Személyzeti /emberi erőforrás-menedzsment. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Farkas Ferenc [1990]: Tanulmány a nonprofit szervezetek menedzsmentjéről. Vezetéstudomány (Vol 20., No. 5., 5-11)
- Fayol, H. [1916]: Administration industrielle et générale. Dunod. Páris.
- Fayol, H. [1984]: Ipari és általános vezetés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Ferenczi Sándor [1974.]: Költségszámítás és elemzés. Műszaki Könyvkiadó. Budapest.
- Fésűs Károly [1983]: Az állóeszközgazdálkodás szervezése. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
- Fésűs Károly [1987]: A vállalati szervező munka fejlesztése. Műszaki Könyvkiadó. Budapest.
- Fiáth Attila [2002.]: Értékközpontú vállalat irányítás. PhD. értekezés.

-
- Francsovcics Anna - Dr. Kadocsa György [1994.]: Logisztika-Controlling. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1984]: Költségek tervezése és elemzése. Magyar Eszperantó Szövetség Kiadó. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1986/3.]: Változatok a műszaki fejlesztő iroda önelszámolási és érdekeltségi rendszerére (társszerző) Vezetés – Szervezés. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1987/1.]: Termelési logisztika és termelésirányítás. Vezetés – Szervezés. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1987/2.]: Logisztikai koncepción épülő gyártásirányítás a Szerszámgépipari Művekben Vezetés – Szervezés. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1993/VIII-IX.]: Adalékok a logisztika – controlling kiépítéséhez Ipargazdaság, Budapest (társszerző).
-
- Francsovcics Anna [1994.]: Logisztika - controlling (szerzői kollektíva) Logisztika évkönyv NAN-navigátor Kiadó. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [1995.]: A controlling bevezetésének tapasztalatai az Atheneum Nyomdában. Controlling Konferencia. Kecskemét.
-
- Francsovcics Anna [1996.]: The Roll of Controlling in Management of Small and Medium Enterprise MER '96 Konferencia. Portoroz.
-
- Francsovcics Anna [1997/9.]: A controlling mint management eszköz a kis- és középvállalkozásokban. Gép. Budapest (társszerző: Dr. Kadocsa György)
-
- Francsovcics Anna [1995.]: Controlling Elmélet és Módszertan. Ligatúra Kiadó. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [2001.]: Logisztikai költségek csökkentése controlling szemléletben (szerzői kollektíva) Logisztikai évkönyv. Magyar Közlekedési Kiadó. Budapest.
-
- Francsovcics Anna [2001.]: Vállalati gazdaságtan. Amicus Kiadó. Budapest. (társszerző Dr. Kadocsa György)
-
- Francsovcics Anna [2003.]: The evaluation of success of project-controlling International Conference on Management, Enterprises and Benchmarking. Budapest. (társszerző: Dobi Sándor)
-
- Francsovcics Anna [2004]: Projekt-controlling, a projekt sikerének értékelése. A VIII. Ipar- és Vállalatgazdasági Konferencia. Pécs.
-
- Füstös László – Meszéna György – Simonné Mosolygó Nóra [1986]: A sokváltozós adatelemzés statisztikai módszerei. Akadémiai Kiadó. Budapest.
-
- Garrison H.Ray [1985]: Managerial accounting. Business Publications. INC. Plano. Texas.
-
- Görög Mihály [2001]: Általános Projektmenedzsment. Aula Kiadó. Budapest.
-
- Horváth Péter. – Dobák Miklós [1990]: A controlling a sikeres vezetés eszköze Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
-
- H.Daniel-H.Kreiser [1992]: Controlling II. rész: Terv/tény összehasonlítás. Budapest.
-
- H.Daniel-H.Kreiser [1992]: Controlling I. rész: Alapok és tervezés. Budapest.
-
- Hajdu Ottó – Hunyadi László – Vita László [2001]: Statisztikai elemzések. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Statisztika Tanszék.
-
- Hanyecz Lajos [1997.]: Controlling a vezetés eszköze és módszere.
-
- Hegedűs József [1991]: Befektetési és finanszírozási döntések előadásai. Budapest.
-
- Horak, Christian [1993.]: Controlling in Nonprofit-Organisationen
-
- H. T. Johnson és R. S. Kaplan [1987]: Relivance Lost: Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business School Press. Boston.
-
- Illés Mária [2000]: A közszolgáltató vállalatok gazdasági szabályozása. Aula Kiadó.
-

Budapest.

Illés Mária [2002]: Vezetői gazdaságtan. Kossuth Kiadó.

Iványi Attila Szilárd [1990.]: Innovációs stratégia és módszertan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Jacocca [1992.]: Egy menedzser élete. Gondolat. Budapest.

Kadocsa György [1993.]: Az ipari üzemgazdaság alapjai. AMICUS. Budapest.

Kadocsa György [1994.]: Logisztika. Kandidátusi értekezés. Budapest.

Kadocsa György [1994.]: Logisztikai költségek és teljesítmények. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.

Kapitány András [1991/3.]: Controlling: a szervezet és funkció kapcsolata. Ipargazdaság. Budapest.

Kaplan, Robert S. – Atkinson, Anthony A. [2003] Vezetői üzleti gazdaságtan. Panem-Business Kft.

Kaplan, Robert S. – Cooper, Robin [2001]: Költség és Hatás. Panem-IUFA Horváth & Partner.

Kaplan, Robert S. – Norton, David P. [2000]: Balanced Scorecard. KJK Kerszöv. Budapest.

Kaplan, Robert S. – Norton, David P. [2002]: A stratégiaközpontú szervezet. Panem Könyvkiadó. Budapest.

Kirchknopf György, Aranyosi Imre, Diebold Vezetési és Technológiai Tanácsadó Kft. [2001. VIII. évf. 4.]: Korszerű, számítógéppel támogatott kórházi controlling megoldások.

Kiss Nóra Judit – Révész Éva [2000]: Controlling a közszolgálati és nonprofit szférában. Egyetemi jegyet, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszék.

Kiss Norbert Tamás [2003]: A vezetői számvitel szerepe a közszolgálati szervezetekben. Szakdolgozat, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszék.

Kleinebeckel [1993.]: Pénzügyi és likviditási irányítás. SALDO. Budapest.

Koltai Tamás [1994/10.]: A tevékenység alapú termékkalkuláció elvi alapjai és gyakorlati bevezetése. Számvitel és Könyvvizsgálat, Budapest

Koltai Tamás [1992/1.]: A standard költségszámítás és a vezetői döntés. Számvitel és Könyvvizsgálat Budapest.

Kopányi Mihály – szerk. [1993.]: Mikroökonómia. Budapesti Közgazdasági Egyetem.

Kopányi Mihály [1993]: Mikroökonómia. Műszaki Könyvkiadó.

Kormos Albert [1994/3.]: A nulla alapú költségtervezésről. Számvitel és könyvvizsgálat. Budapest.

Könczöl Erzsébet [1989.]: Vállalati stratégia. In : Chikán Attila: Vállalatgazdaságtan.

Könyvvitel II. [1991.] BKE jegyzet Bába Ágnes: Költségszámítás. AULA Kiadó. Budapest.

Könyvvitel II. [1991.] BKE jegyzet. Dr. Ujvári Géza: Önköltségszámítás. AULA Kiadó. Budapest.

Körmendi Lajos [1996]: Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában.

Körmendi Lajos [1998.]: Controlling a hazai szervezetek gazdálkodási gyakorlatában.

Körmendi Lajos [2002.]: A controlling tudományos megközelítése és alkalmazása.

Küpper, Hans-Ulrich [1995]: Controlling Konzeption. Aufgaben und Instrumente. Schäffer-Poeschel Verlag. Stuttgart.

Ladó László [1980]: Szervezélmélet és –módszertan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.

Ladó László [1981]: Teljesítmények és ráfordítások. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó,

Budapest.

Ladó László [1981.]: Teljesítmények és ráfordítások. Tervezés, mérés, értékelés. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Ladó László [1986]: Szervezélemélet és –módszertan. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Ladó László [1992/3.]: A vezetői döntéshozatal és számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó területéről. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.

Lázár László [2000]: A költségek a vezetés szolgálatában. PhD értekezés-tervezet. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem. Gazdálkodástudományi PhD. Program.

Lázár László [2003]: Értékek és mértékek – a vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben. PhD. értekezés. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem. Gazdálkodástudományi PhD. Program.

Loveridge R.-Pitt M. [1990.]: The strategic Management of Technological Innovation. John Wiley and Sons. England.

Mann R./Mayer E. [1993.]: Controlling kezdők számára. SALDO. Budapest.

Marosi Miklós [1981]: A célszerű vállalati szervezet. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Marosi Miklós [1988]: A szervezés és irányítás nemzetközi fejlődése – magyar gyakorlata. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Mátyás Antal [1993]: A modern közgazdaságtan története. Aula Kiadó. Budapest.

Mészáros Tamás [1984.]: A sikeres vállalati tervezés szervezési feltételei. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Mészáros Tamás [1987.]: A múlt és a jövő a vállalati tervezésben. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.

Meszéna György – szerk. [1985]: Módszerek a beruházási tevékenység kvantitatív elemzéséhez. Tankönyvkiadó.

Meszéna György [2000]: Többváltozós adatelemzés matematikai statisztikai módszerei. Gazdálkodástani Ph.D. program.

Mikula János [1992]: A vezetői számvitel (controlling) kialakításának és működésének kézikönyve. TRIORG, Budapest.

Mintzberg, H. [1989] : The Structuring of organizations. Prentice-Hall. Inc, New Jersey.

Misan E.J. [1982]: Költség-haszon elemzés. Cost-Benefit-Analysis. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest.

Mugler, Jozef [1993]: Betriebswirtschaftslehre der Klein- und Mittelbetriebe Springer-Verlag, Wien, New York.

Otley, David T. – Berry, Anthony J. – Brodabent, Jane [1995]: Research in Management Control: An Overview of its Development. British Journal of Management (Vol. 6, Special Issue, 31-44)

Pilcsik Katalin [1996.]: Controlling egy változó környezetben

Preißler, P [1993]: Controlling-Lehrbuch und Intensivkurs 4. kiadás München, Wien.

Preißler, P [1998]: Controlling, München.

Quinn, Mintzberg B.,-James, R.M. [1988]: The Strategy Process. Concepts, Contexts and Cases. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J.

-
- Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen KPHG Deutsche Treuhand Gruppe A hazai könyvvizsgálók továbbképzését szolgáló tanfolyami segédlet. (Ladó 5, 1992.)
-
- Román Zoltán []: A lisszaboni stratégiai célok és a kis- és középvállalatok a jelölt országokban (Közgazdasági Szemle I. évfolyam július-augusztus (691-7010))
-
- Roóz József [1991]: Költségelszámolás. AULA. Budapest.
-
- Roóz József: Vezetés-módszertan [2001] Perfect. Budapest.
-
- Salamon Károly [1993/9]: A controlling szerepe a vállalati hatékonyságának javításában. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
-
- Samuelson A.P.,-Nordhaus W. [1990]: Közgazdaságtan II. Mikroökonomia. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó. Budapest.
-
- Schröter K. [1988]: A korszerű vezetés nélkülözhetetlen eszköze a controlling. Előadás. SZVT. Budapest.
-
- Schröter K [1992/10]: Operatív controlling. Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
-
- Schröter K.[1992/7-8]: Mennyibe kerül a minőség? Számvitel és Könyvvizsgálat. Budapest.
-
- Schulte, Heinz-Werner [1988.]: Controlling in Kreditgenossenschaften.
-
- Spremann, Klaus/Eberhard Zur (Hrsg) [1992]: Controlling Grundlagen – Informations systeme – Anwendungen Grabler. Wiesbaden.
-
- Susánszky János [1984]: A racionalizálás módszertana. Műszaki Könyvkiadó. Budapest.
-
- Swainson J.- Törő György [1992]: Controlling értelmezése és gyakorlata az angolszász vállalati kultúrában. Előadás. Controlling konferencia. Kecskemét.
-
- Szerzői kollektíva [1992] Számvitel, adózás és vállalkozás. (A számviteli törvény a gyakorlatban) Láng kiadó. Budapest. (3 fejezet Dr. Ladó László: A vezetői információrendszer Controlling)
-
- Szintay István: A stratégiai menedzsment befolyásolási eszközei. Vezetéstudomány, 3-4. szám.
-
- Sz. Kis László [1993]: Szervezeti változások vezetése. In: Bakacsi Gyula – Balaton Károly – Dobák Miklós – Máriás Antal (szerk.): Vezetés - Szervezés I-II. AULA Kiadó. Budapest.
-
- Vezetés - Szervezés I. [1991]: BKE Vezetési és Szervezési Tanszék AULA Kiadó. Budapest
-
- Virág Miklós [1996]: Pénzügyi elemzés, csödelőrejelzés. Kossuth Kiadó.
-
- Vogel I [1988].: Korszerű üzemgazdasági módszerek a bankreform szolgálatában. SALDO Budapest.
-
- Weber [1990.]: Logisztik-Controlling Stuttgart.
-
- Weber, Joachim [1991]: Controlling im international tätigen Unternehmen
-
- Weber, Jürgen [1989.]: Controlling in öffentlichen Institutionen
-
- Wimmer Ágnes [2000]: A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában. Ph.D. értekezés. Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem. Gazdálkodástudományi PhD. Program.
-
- Witt, Frank - Jürgen [1994.]: Controlling kis- és középvállalkozások számára Springer Hungarica Budapest.