DOKTORI ÉRTEKEZÉS

BODNÁR VIKTÓRIA:

CONTROLLING, AVAGY AZ INTÉZMÉNYESÍTETT EREDMÉNYCENTRIKUSSÁG —

a magyarországi üzleti szervezeteknél bevezetett controlling rendszerek összetevői és rendszer szintű jellemzői

Témavezető:

Dr. DOBÁK MIKLÓS

Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem

Gazdálkodástani PhD Program

1999

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS — A KUTATÁS CÉLJA

A controlling — bármely definícióját fogadjuk is el — a szervezetek vezetéséhez szorosan kapcsolódó fogalom, amely tervezési és kontroll elemeket foglal magába. Mivel a vezetés több eleméhez is kapcsolódik (tervezés, kontroll), a controlling nem egy homogén rendszer, hanem több, különböző alrendszerből áll össze. Mind a tervezésben, mind a kontroll során kiemelt szerepet kap a döntéshozók számára releváns információ, ami ebben az esetben elsősorban a vállalatok működési folyamatainak pénzértékben való kifejezésére, a számvitelre épül. Ezen belül is a controlling bázisa a vezetők információs igényeinek megfelelően kialakított vezetői számviteli rendszer. A controlling funkciója, hogy lehetővé tegye a szervezeten belüli döntésekben az eredményorientáltság érvényesülését, a mindennapi döntések összekapcsolását a szervezetek piaci, üzleti sikerességével.

A társadalmi-gazdasági átalakulás előtti évtizedekben a magyarországi vállatok vezetői számára a siker alapvetően más tartalommal bírt, az eredményes működés a maihoz képest eltérő vezetői szemléletet és irányítási eszközöket tett szükségessé. A piacgazdaságba való átmenet így a hazai üzleti vállalkozások vezetői — és tulajdonosai — számára is alapvető elvárásként támasztotta az eredményorientált irányítást lehetővé tevő controlling rendszerek kiépítésének igényét.

Kutatásunk célja az volt, hogy feltárjuk: az elmúlt évtizedben a hazai üzleti szervezetek által bevezetett és működtetett controlling rendszerek milyen jellemző sajátosságokkal bírnak. Mivel a controlling a szervezetek irányításához kapcsolódó fogalom, illetve eszközrendszer, és a szervezetek irányításának kérdése nem választható el a kontextustól, amelyben a szervezetek működnek, a kutatás során nem hagyhattuk figyelmen kívül, hogy a vizsgált vállalatok milyen környezetben működnek, és milyen belső adottságokkal rendelkeznek. A kontextus vizsgálata abból a szempontból volt fontos számunkra, hogy képet kaphassunk arról, hogy a külső környezet jellemzői és a belső adottságok hogyan függnek össze a kialakított controlling rendszerek jellegzetességeivel. A controlling gyakorlat megítéléséhez ugyanis — meggyőződésünk szerint — elengedhetetlen a kontextus lehetséges hatásainak figyelembe vétele.

A controlling kutatás fő irányvonalát követő kutatók mind nemzetközi, mind hazai viszonylatban elsőorban a rendszer egyes összetevőinek önmagukban való

vizsgálatára, illetve e jellemzőkkel kapcsolatos normatívák megfogalmazására koncentráltak. Kevés olyan kutatási eredmény született, amely a rendszer egészének szintjén értelmezhető sajátosságokat helyezte volna a középpontba. Ezért kutatásunk fontos célja volt az is, hogy a controlling rendszerek egészének jellemzésére alkalmas fogalom-, illetve összefüggésrendszert alkossunk, egy olyan értelmezési keretet alakítsunk és próbáljunk ki, amely alkalmas lehet arra, hogy a későbbiekben a kutatók releváns és tesztelhető hipotéziseket fogalmazhassanak meg a controlling rendszerek rendszer szintű sajátosságaira, azok lehetséges magyarázataira és értékelésére vonatkozóan. Ahhoz, hogy egy ilyen fogalmi kerethez eljuthassunk, a releváns hazai és nemzetközi szakirodalom feldolgozásán, a már létező fogalomrendszerek megismerésén túl mindenképpen szükség volt a hazai vállalatainknál bevezetett controlling rendszerek minél szélesebb körű és minél részletesebb megismerésére. Így kapcsolódtak össze kutatásunk különböző céljai.

A kutatás irányultsága tehát alapvetően eltért a Magyarországon ezt megelőzően folytatott controlling kutatások fő irányvonalától. Az eddigi kutatások legfőbb célja ugyanis az volt, hogy feltárja az egyes controlling eszközök (alrendszerek) hazai vállalatok gyakorlatában való alkalmazásának lehetőségeit, megismerje a controlling rendszer egyes összetevőinek (alrendszereinek) jellegzetességeit, és értékelje azokat aszerint, hogy mennyiben felelnek meg az elméletalkotás fő áramába tartozó német és amerikai modelleknek. Jelen kutatás során az élenjáró koncepciókat elsősorban nem arra használtuk, hogy a hazai controlling rendszerek értékelésének alapjául szolgáljanak, hanem arra, hogy segítségükkel megadhassuk a kutatás kiinduló értelmezési keretét.[1] Ez a fajta közelítés a controlling hazai kutatásában lényegében előzmény nélkülinek tekinthető.

[1] Ez a közelítés lényegében megfelel Glaser és Strauss úgynevezett "grounded theory" logikájának [Glaser-Strauss, 1967].

1. A CONTROLLING ÉRTELMEZÉSE

A controlling, kutatási területként és gyakorlati eszközrendszerként egyaránt szerteágazó elméleti bázisra épül. Ezért nem könnyű feladat a fogalom értelmezése. Könnyen abba a csapdába eshetünk, hogy túlságosan tágan — vagy éppen túlságosan egyoldalúan — közelítjük meg a vizsgálandó jelenséget. A több évtizedes múltra visszatekintő elméleti és gyakorlati munkában azért kirajzolódni látszanak bizonyos domináns tendenciák: ezek mentén megtehető a controlling fogalom értelmezése.

Egy adott fogalom meghatározása lényegében egyet jelent a legfontosabb tartalmi elemeinek beazonosításával. A controlling definiálása kapcsán azért ütközünk nehézségekbe, mert az idők során számos, egymással részben átfedő és részben — sokszor lényeges pontokon — eltérő értelmezés látott napvilágot. Nem túlzás azt állítani, hogy erre a területre is jellemző az „ahány ember, annyi definíció" jelenség.[2] A sokszínűség ellenére ugyanakkor valóban tetten érhetők olyan közös tartalmi elemek, amelyeket a szerzők a fogalom körülírásakor rendszeresen kiemelnek. E fejezet célja, hogy megválaszoljuk a controlling fogalom kapcsán leggyakrabban előforduló értelmezési kérdéseket, visszanyúlva azok elméleti gyökereihez.

A controlling kapcsán felmerülő értelmezési kérdések között a leggyakoribb a controlling és a vezetés közötti kapcsolatra vonatkozik. Azzal kivétel nélkül minden szerző egyetért, hogy a vezetés és a controlling között a kapcsolat szoros. Az eltérő értelmezések között a legfőbb különbség abban ragadható meg, hogy az egyes elméletalkotók a controllingot a vezetés részének tekintik, vagy a vezetést támogató eszközrendszerként értelmezik. Elsősorban az angolszász nyelvterületen elterjedt „management control" kifejezés arra utal, hogy a tervezés és a kontroll a vezetés

[2] A terület elméletalkotói az idők során maguk is többször megváltoztattáka "controlling", illetve az angolszász nyelvterületen elterjedt "management control" kifejezés definícióját. Horváth Péter, a német nyelvterületen e témában meghatározó elméletalkotó másként határozza meg a fogalmat az első átfogó értelmező könyvében, s másként a kilencvenes évek közepén készült, legújabb, a "controlling" tartalmi behatárolásával foglalkozó művében [Horváth, 1990, p. 15; Horváth et al., 1997, p. 14]. Robert N. Anthony, a téma egyik legismertebb amerikai kutatója 1965-ben megjelent első könyvében szintén más meghatározást ad a "management control" kifejezésre, mint az 1988-ban megjelent, munkásságának összefoglalását célzó, szintetizáló könyvében [Anthony, 1965, p. 5; Anthony, 1988, p. 10]. Mindkettőtől eltérő — és szintén Anthony nevéhez fűződő — meghatározással találkozhatunk, ha az ő közreműködésével írt vezetői számviteli, vagy a "management control" rendszerekről szóló tankönyveket vesszük alapul [lásd például: Anthony-Welsch, 1977, p. 445, Anthony-Govindarajan, 1998, p. 6].

része. Ennek az értelmezésnek a legfontosabb tartalmi elemeivel foglalkozik az 1.1. fejezet.

Más szerzők — elsősorban a német nyelvterületen — a controllingot egy olyan eszközrendszerként értelmezik, amelynek alapvető rendeltetése a tervezés és a kontroll, valamint a vezetői döntésekhez szükséges információellátás összehangolása es támogatása. Ebben a közelítésben tehát a „controlling" egy eszközrendszer, amelynek kialakításáért és működtetéséért a „controller", illetve a „controlling egység" a felelős. A controlling vezetést támogató eszközrendszerként való értelmezésének legfontosabb jellemzőit az 1.2. fejezetben tárgyaljuk.

Akár vezetési funkcióként, akár vezetést támogató eszközrendszerként értelmezzük, a controlling mindenképpen olyan jellegű tevékenységeket takar, amelyek a szervezetek irányításában egy összefüggő láncolattá állnak össze. A tervezés, a végrehajtás irányítása és nyomonkövetése, az értékelés, valamint a visszacsatolás újra és újra lejátszódó ciklusának vezetéselméleti gyökerei a kibernetikai „szabályozás" fogalomig nyúlnak vissza. A controlling és a szabályozás közötti fogalmi kapcsolatot az 1.3. fejezetben tárgyaljuk.

Mivel a controlling alapvetően a szervezetek gazdasági teljesítményére koncentrál, legfontosabb információs bázisának a számviteli rendszer, ezen belül is a vezetők szempontjai szerint kialakított, úgynevezett vezetői számviteli rendszer tekinthető. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy a vállalatok kétféle számviteli rendszert működtetnének. Az egységes számviteli rendszernek azok az elemei kapcsolódnak elsősorban a controllinghoz, amelyek a szervezet tevékenységeinek, egységeinek, illetve termékeinek (szolgáltatásainak) költségei és teljesítményei tervezését és értékelését szolgálják. Emellett a vezetők tervezési és kontroll tevékenységük, illetve az ezekkel kapcsolatos döntéseik során számos egyéb forrásból származó, sokszor nem is számszerűsíthető, nem formális rendszereken keresztül hozzáférhető információt is felhasználnak. Mindazonáltal a controlling legfontosabb információs bázisa a vezetői számvitel. Ennek jellegzetességeit az 1.4. fejezetben mutatjuk be.

A controlling értelmezésének legaktuálisabb kérdése a szervezetek stratégiai irányításával való kapcsolata. A nyolcvanas évek végéig minden elméletalkotó egyetértett abban, hogy a controlling (illetve a management control) alapvetően a szervezetek operatív irányításához kapcsolódó tevékenység, amely jellemzően a következő, legfeljebb egy éves időszakra koncentrál. Az elméleti modellekben

következetesen szétválasztották egymástól a stratégiai tervezést, illetve — az újabb modellekben — a stratégia-alkotást és controllingot (management control-t), mondván, hogy ez két egészen eltérő szempontrendszer szerint, egészen eltérő eszközrendszerrel operáló irányítási alrendszer. A nyolcvanas évek második felében azonban egyre nagyobb teret nyert az a vélemény, amely szerint a stratégiai irányítás szintjén is szükség van a célok minél konkrétabb megfogalmazására, a célok teljesülésének, a stratégiák megvalósulásának mérésére, valamint a szisztematikus visszacsatolásra. A controlling koncepciónak, illetve eszközrendszernek a stratégiai irányítás szintjére történő kiterjesztését a szakirodalom „stratégiai controlling"-ként jelöli.[3] A stratégia és a controlling közötti lehetséges kapcsolódási pontokat az 1.5. fejezetben mutatjuk be.

1.1. Controlling mint vezetési funkció

A controlling kapcsán felmerülő értelmezési kérdések között a leggyakoribb a controlling és a vezetés közötti tartalmi kapcsolatra vonatkozik. Az alapvető dilemma, hogy a controllingot vezetési funkcióként, vagy vezetést támogató eszközrendszerként értelmezzük. A vezetés tartalmi behatárolásával foglalkozó elméleti modellek szinte mindegyikében — különösen a vezetést funkcionális oldalról közelítőkben — a vezetők által ellátandó feladatok között ott találjuk a tervezést és a kontrollt, igaz, az idők során eltérő jelentéstartalommal. A tervezés és a kontroll tehát vezetési funkciók. Az első vezetéssel kapcsolatos modellekben a tervezés és a kontroll még határozottan elválik egymástól, és mind a tervezés, mind a kontroll a maihoz képest más tartalommal bír. A korai vezetéstanoktól a hatvanas évek közepére jutunk el a tervezés és kontroll, mint összekapcsolódó vezetési funkciók mai értelmezéséig, a "management control" fogalomig. E közelítés elsősorban a terület amerikai kutatóira jellemző, legjelesebb képviselői a Harvard Business School kutatói: Robert N. Anthony, Robert Kaplan, Kenneth Merchant, és Robert Simons.

[3] A "stratégiai controlling" valójában a német nyelvterületen elterjedt kifejezés. Az amerikai kutatók ezt a közelítést a "strategic cost management" [Shank, 1989], vagy a "strategic management systems" [Kaplan-Norton, 1996] témakör részeként tárgyalják, az angol elméletalkotók pedig a vezetői számvitel felől közelítve "strategic management accounting" megnevezéssel jelölik [Bromwich, 1990]. Az egyes közelítések közötti egyezőségekre és különbözőségekre a stratégiai vezetői számvitellel, valamint a controlling és a stratégia kapcsolatával foglalkozó fejezetekben foglalkozunk részletesebben (1.4.1.3., illetve az 1.5. fejezetek).

A tervezés és a kontroll olyan feladatok, amelyeket a vezetőknek mindennapi munkájuk során el kell látniuk, függetlenül attól, hogy mely hierarchia szinten elhelyezkedő, vagy éppen milyen szervezetben működő vezetőről legyen is szó. Különbség az egyes modellek között mindössze abban van, hogy miként határozzák meg a tervezés és a kontroll, mint vezetési funkciók konkrét tartalmát.

1.1.1. A korai vezetéstanok tervezés és kontroll értelmezése

Már a vezetéstudomány, mint önálló diszciplína kialakulásának kezdetén az egyik legfontosabb kérdés, ami a témával foglalkozókat izgatta, a vezetés funkcióinak meghatározása volt. Erre elsősorban azért volt szükség, hogy a terület teoretikusai alátámaszthassák kiinduló tételüket, miszerint a vezetés egy önmagában létező, a szervezetek irányításához elengedhetetlenül szükséges feladat. A vezetés funkcionalista megközelítésének lényege a vezetői munka során elvégzendő jellemző feladatok beazonosítása.

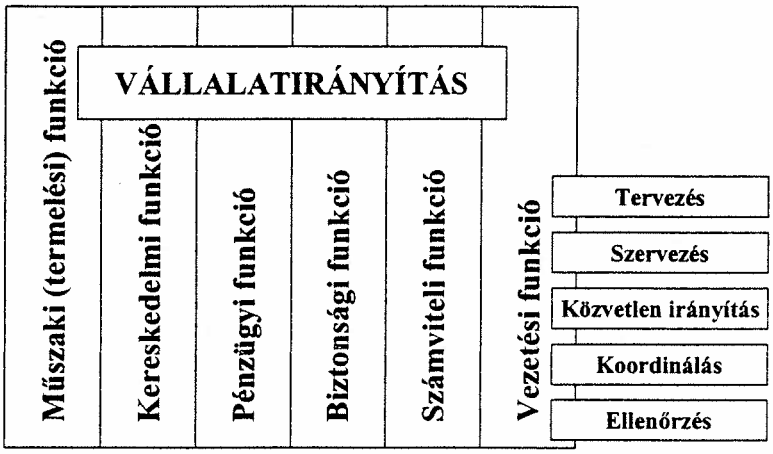
A vezetés funkcióinak meghatározása Henri Fayol 1916-os művéhez, az "Ipari és általános vezetés"-hez nyúlik vissza.[4] Fayol szerint a vállalatok működtetésével kapcsolatos legátfogóbb kategória a vállalatirányítás, amely a vállalat célja felé terelését jelenti a rendelkezésre álló erőforrások lehető legjobb kihasználásával.[5] A vállalatirányítás hat fő területe: a műszaki (termelési) funkció, a kereskedelem, a pénzügyek, a biztonság, a számvitel és a vezetés.[6] A vezetés önálló funkcióként való értelmezésének létjogosultságát az adja, hogy olyan feladatokat foglal magába, amelyeket a vállalatirányítás egyéb elemei nem. A vezetés tehát a vállalatirányítás egyik eleme, amely maga is különböző funkciókból áll össze. Fayol szerint a vezetők munkájuk során tervezési, szervezési, közvetlen irányítási, koordinálási és ellenőrzési feladatokat látnak el.[7]

---

4 Fayol, 1916
5 Fayol, 1986, p. 40.
6 Fayol, 1986, p. 36-38.
7 Fayol, 1986, p. 39.

1. ábra

Fayol irányítási modellje



Lényegében itt találkozhatunk először a tervezéssel és az ellenőrzéssel (kontrollal), mint a vezetési funkciók egyikével. Ebben a modellben a tervezés és az ellenőrzés (kontroll), mint a vezetés két különálló funkciója jelenik meg. A vezetés Fayol által megalkotott funkcionalista modelljét lényegében a mai napig alkalmazzuk, annak ellenére, hogy azóta számos más vezetés-felfogás látott napvilágot.[8] Bár az elméleti modellekben feltüntetett vezetési feladatok száma és összetétele korszakonként kisebb-nagyobb változásokon ment keresztül, a feladatok között mindig helyet kapott a tervezés és a kontroll. A tervezés a legtöbb modellben a vállalat céljainak konkrét számokban, keretekben, feladatokban való megfogalmazását, a kontroll pedig a szabályok és utasítások betartásának felügyeletét jelenti.

Témánk szempontjából külön figyelmet érdemel két amerikai kutató Gulick és Urwick. Ők a vezetési funkciókat Fayolhoz képest kibővítik, az általuk alkotott POSDCORB modellben a következő elemeket különböztetik meg: tervezés, szervezés, a munkatársak kiválasztása, közvetlen irányítás, koordináció, jelentéskészítés és kerettervezés. Látható, hogy ők a kontrollt kihagyták a vezetési funkciók közül, és helyette a vezetői munka tartalmát két újabb elemmel bővítették: a

[8] A legjellemzőbbek áttekintését lásd: Dobák, 1996.

"jelentéskészítés"-sel (reporting), és a "kerettervezéssel" (budgeting).[9] Az ő modelljükben is ott van különálló funkcióként a tervezés.

1.1.2. Anthony menedzsment kontroll modellje

A vezetési funkcióként értelmezett tervezés és kontroll volt az egyik kiindulópontja napjaink egyik legelterjedtebb modelljének, a Robert N. Anthony által kidolgozott elméleti keretnek. Anthony kiinduló definíciója szerint a "management control" az a "folyamat, amely által a vezetők biztosítják az erőforrások eredményes és hatékony elosztását és felhasználását a szervezet céljainak elérése érdekében"[10]. Ez a definíció önmagában túlságosan általános ahhoz, hogy a "management control" tartalmi elemeinek meghatározásához megfelelő támpontot adhasson. Egy azonban mindenképpen kitűnik belőle: Anthony — az előző alfejezetekben bemutatott elődökhöz hasonlóan — a "management control"-t alapvetően vezetési funkciónak tekinti, amelynek legfontosabb tartalmi elemei:

- a programozás,
- a kerettervezés,
- a végrehajtás, valamint
- az értékelés.

Anthony modelljének lényeges jellemzője, hogy a "management control" egyszerre tervezési és kontroll tevékenység. Szerinte ugyanis e kettőt nem célszerű egymástól elválasztani. Fogalmilag ugyan megkülönböztethető lenne egymástól a tervezés (mi legyen?), és a kontroll (mi van?), de mint vezetési tevékenységek, mégis szorosan összekapcsolódnak. Ahogyan ő fogalmaz: "... a szervezetek mindennapi működését tekintve a szétválasztás nehezen értelmezhető: nem találunk olyan szempontot, amely alapján ezt megtehetnénk. Sem a tevékenység tárgya, sem az időbeli orientáltság, sem a szervezeti szituáció, amelyben a vezetők a tervezést és a kontrollt gyakorolják, nem ad egyértelmű támpontot a két tevékenység szétválasztáshoz."[11]

A tervezést és kontrollt, mint vezetési tevékenységeket tehát együttesen kell kezelnünk, ezek egy összefüggő rendszert alkotnak a vezetés részeként ellátandó feladatok között. Ez persze nem jelenti azt, hogy a tervezési és kontroll feladatok egyfélék lennének. Anthony szerint érdemes különbséget tenni a tervezés és kontroll

[9] Gulick-Urwick, 1937, idézi: Dobák, 1996, p. 124.
[10] Anthony, 1965, p. 5.

szintjei között aszerint, hogy azok milyen időtávra vonatkoznak, s hogy mire irányulnak. A szervezet egészének szintjén a vezetők tervezési és kontroll feladataik ellátása során hosszabb időtávot fognak át és általánosabb kategóriákkal operálnak, mint a szervezeti egységekre, folyamatokra, vagy éppen a konkrét feladatokra vonatkozó tervezés és kontroll esetében.

Az eltérő időtávot befogó, eltérő irányultságú, és szisztematikusságát tekintve is különböző tervezési és kontroll tevékenységek szétválasztása Anthony modelljében a "management control" meghatározásának kulcsfontosságú eleme. A vezetők által ellátandó tervezési és kontroll tevékenységek legátfogóbb változata a "stratégia-alkotás", a legkisebb hatókörű pedig a szervezet mindennapi működése során ellátandó egyedi feladatokra koncentráló feladat-kontroll.[12] A stratégiai szinten túlsúlyban vannak a tervezési jellegű feladatok, de azért itt is vannak kontroll elemek: a stratégiai célok, irányelvek teljesülésének figyelemmel kísérése és az ez alapján történő visszacsatolás.[13] A skála másik végpontján, a konkrét feladatok szintjén a kontroll feladatok kerülnek előtérbe, de azért itt is van tervezés: a munkavégzőknek adott utasítást mindenképpen valamiféle tervezésnek (szabályalkotásnak) kell megelőznie. A háromféle tervezési és kontroll funkció — a "stratégia-alkotás", a "management control", és a "feladat-kontroll" — közötti legfontosabb különbségeket mutatja a következő táblázat.[14]

---

11 Anthony, 1965, p. 6.

12 Anthony az idők során többször megváltoztatta a tervezés és kontroll egyes szintjeinek megnevezését. Eredetileg a stratégiai szintet „stratégiai tervezés"-ként jelölte, majd a kilencvenes évek elején megjelent újabb kiadásokban már a „stratégia-alkotás" fogalommal találkozhatunk. A tervezés és kontroll legkisebb kiterjedésű, azonnali, egyedi feladatokra vonatkozó szintjét pedig eredetileg „operatív kontroll"-ként, majd „feladat-kontroll"-ként jelölte. Egyedül a köztes tervezési és kontroll szint megnevezése maradt változatlan: a szervezeti egységekre, illetve folyamatokra vonatkozó, alapvetően egy éves időtávra koncentráló tervezést és kontrollt Anthony mindig „management control"-ként jelölte [Anthony, 1965, p. 24-29; Anthony, 1988, p. 30-40; Anthony-Govindarajan, 1998, p. 7-14].

13 Ebből a szempontból Anthony modellje rokonságot mutat a nyolcvanas években a stratégia-irodalomban széleskörűen elterjedt "stratégiai menedzsment" felfogással, hiszen arra hívja fel a figyelmet, hogy a stratégiai szintű vezetés visszacsatolásos, iteratív folyamat. A "stratégiai menedzsment" felfogásról, és ennek gyakorlati relevenciájáról bővebben lásd: Chikán, 1997, Balaton, 1997.

14 E három vezetői funkció megkülönböztetése természetesen nem jelenti azt, hogy Anthony szerint csak ezek a vezetői funkciók léteznének. Ő mindössze annyit állít, hogy a tervezési és kontroll funkcióknak ezt a három szintjét érdemes megkülönböztetni.

1. táblázat

***A tervezés és kontroll szintjei** [Anthony és Govindarajan (1998) alapján]*

	stratégia-alkotás	***management control***	***feladat-kontroll***
a probléma jellemzői	nehezen meghatározható, struktúrálatlan, 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, vannak határidők, kevés iteráció, ritmusos	nem kritizálható előírások követése, 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 modelljének — a tervezés és kontroll összekapcsolása, valamint ezen belül három szint megkülönböztetése mellett — fontos eleme, hogy rávilágít az eredményorientált tervezés és kontroll két alapvető feltételére. Az egyik, hogy a szervezeten belül létezzenek pontosan körülhatárolt felelősséggel jellemezhető, úgynevezett "felelősségi egységek". A másik, hogy e felelősségi egységek működése, a szervezeti teljesítményhez való hozzájárulásuk mérhető legyen.[15]

[15] A „felelősségi egységek" általában szervezeti egységeket takarnak. Ez azonban nem jelenti azt, hogy minden szervezeti egység szükségszerűen egy felelősségi egység is. Felelősségi egységként ugyanis csak olyan szervezeti egységet érdemes működtetni, amely vezetőjének megfelelő hatásköre van az egység teljesítményének lényegi befolyásolására. Ez pedig inkább a komplexebb feladatokat ellátó, kiterjedtebb hatáskörrel rendelkező, a szervezeti hierarchia magasabb szintjén elhelyezkedő szervezeti egységekre igaz.

Felelősségi egységek nemcsak szervezeti egységek lehetnek. Amennyiben egy szervezetben a célokat és elvárásokat folyamatokhoz kapcsoljuk, s e folyamatok megfelelő ellátásáért felelős vezetők jelölhetők ki, a folyamatok, illetve az azok ellátásában részt vevők is tekinthetők felelősségi egységeknek. Itt is szükséges azonban, hogy a vezető megfelelő hatáskörrel rendelkezzen a teljesítmény lényegi befolyásolására. A leggyakoribb példa a folyamathoz kapcsolódó felelősségi egységre a projekt. A kilencvenes évek eleje óta egyre inkább elterjedő „folyamatorientált irányítás" kapcsán azonban manapság egyre több elméleti modellben hangsúlyozzák a folyamatok, mint a

A "management control" tehát Anthony értelmezésében egy olyan vezetési funkciót takar, amelynek tárgya a szervezet, illetve az azon belüli felelősségi egységek működése, célja pedig az erőforrások eredményes és hatékony felhasználásának biztosítása. Időbeli orientáltságát, kiterjedtségét, és a kezelendő problémák jellegét tekintve a stratégia-alkotás és a konkrét feladatokra irányuló kontroll között helyezkedik el, s az előző kettőhöz hasonlóan tervezési és kontroll feladatokat egyaránt magába foglal.

felelősségi rendszer kialakításának alapjául szolgáló működési egységek jelentőségét, s egyre több szervezet alakítja át felelősségi és irányítási rendszerét ennek a logikának megfelelően.

1.2. Controlling mint vezetést támogató eszközrendszer

Jónehány szerző — elsősorban a német nyelvterületen — a controllingot nem egy vezetési funkcióként értelmezi, hanem egy olyan eszközrendszerként, amelynek alapvető rendeltetése a vezetés részeként végzett tervezés és kontroll, valamint a vezetői döntésekhez szükséges információellátás összehangolása és támogatása.[16] Ebben a közelítésben a "controlling" kifejezés egy olyan eszközrendszert és egyben feladatkört takar, amelynek a rendeltetése a vezetés támogatása, vezetők által végzett kulcsfontosságú tevékenységek: a tervezés, a kontroll és a döntéshozatal koordinálása.
A "koordináció" — a szervezet- és vezetéselméletben általánosan elterjedt megfogalmazás szerint — összehangolást jelent.[17] A szervezetek differenciálódásával, a hatáskörök szükségszerű decentralizálódásával, a környezet bonyolultabbá és változékonyabbá válásával a koordináció egyre nagyobb jelentőségre tett szert a vezetési funkciók között. A különböző feladatokat ellátó egységek, a különböző hatáskörrel rendelkező vezetők, az eltérő szakmai hovatartozású, eltérő szemléletmóddal jellemezhető tagok közötti összhang megteremtése sokféle egészen különböző feladatot foglal magába, ezért a koordinációt, mint vezetői tevékenységet közvetlenül nehéz vizsgálni. Hiszen amikor a vezetők "összhangba hoznak", azt általában nem egy jól megragadható, azonos lépésekből álló tevékenységsorozat végrehajtásával teszik, hanem sokkal inkább különböző mechanizmusokat alakítanak ki és működtetnek az összhang folyamatos biztosítása érdekében. Ezeket a mechanizmusokat "koordinációs eszközök"-nek nevezzük, s megkülönböztethetjük őket aszerint, hogy a vertikális (különböző hierarchiaszinten elhelyezkedő egységek közötti), vagy a horizontális (azonos hierarchiaszinten elhelyezkedő egységek közötti) koordinációt biztosítják; valamint aszerint, hogy milyen az alapvető jellegük.[18] A "koordinációs eszközök" a vezetés olyan elemei, amelyek rendeltetése a különböző tevékenységi területek, funkcionális területek, szervezeti egységek, esetleg egyének közötti összhang biztosítása a szervezet céljainak elérése érdekében.
A "koordináció", illetve a "koordinációs eszközök" értelmezéséből egyértelműen látható, miben áll a kapcsolat a controlling és a koordináció között. A tervezés és a

16 Horváth et al., 1997, p. 15.
17 Drótos, 1992, p. 17.
18 Drótos, 1992, p. 19-23.

kontroll maguk is koordinációs mechanizmusok, a controlling rendeltetése pedig a tervezés és a kontroll támogatása, e koordinációs eszközök közötti összhang megteremtése.

1.2.1. A Horváth-féle controlling értelmezés

A "controlling" tehát — a német nyelvterület mellett Magyarországon is meghatározó szemléletformálónak tekinthető Horváth Péter szerint — alapvetően egy, a vezetést támogató eszközrendszer, melynek rendeltetése, hogy biztosítsa a vezetés részeként végzett tervezés, kontroll és a vezetők számára történő információ-szolgáltatás összhangját. Ebben az értelmezésben a hangsúly a vezetési munka támogatásán van: a vezetők feladata, hogy a tervezés és a kontroll során döntéseket hozzanak, célokat, illetve feladatokat jelöljenek ki, és azokat számon kérjék a munkatársaikon. A controller — illetve a controlling szervezet — feladata pedig az, hogy biztosítsa az e döntések, illetve tevékenységek közötti összhangot, valamint az ezekhez szükséges információt. Az egyes vezetési feladatok közötti összhangot a controller elsősorban azzal tudja biztosítani, hogy a tervezés és a kontroll során használt eszközöket egymással, illetve a szervezet alapvető céljaival, jellemzőivel konzisztensen alakítja ki, működteti, és konzisztens információt biztosít a tervezési és kontroll feladatok ellátásához, a döntések meghozatalához.[19]

Horváth Péter controlling értelmezése két lényeges ponton tér el az eddigiekben bemutatott közelítéstől. Egyrészt abban — mint azt már többször kiemeltük —, hogy nála a "controlling" nem vezetési funkció, hanem a vezetést támogató eszközrendszer. A másik lényeges különbség a két felfogás között, hogy Anthony és követői szerint a "management control" csak egy a vezetők által ellátandó tervezési és kontroll feladatok közül. Vagyis a "management control" ellátását támogató eszközrendszer és információs rendszer tartalmilag nem terjed ki az egyéb tervezési és kontroll feladatok (a stratégiai tervezés és visszacsatolás, valamint a feladat szintű kontroll) támogatására. A "management control" rendszer — akár az eszközök, akár az információ tartalmát nézzük — a rövid-, legfeljebb középtávú célok kijelölésére és az ehhez történő visszacsatolásra terjed ki. Ezzel szemben Horváth Péter és követői

[19] Ebben az értelmezésben tehát a "controlling" nemcsak annyiban kapcsolódik a "koordináció"-hoz, hogy a tervezési és a kontroll önmagukban is koordinációs mechanizmusoknak tekinthetők. A "controlling" kiemelt jelentősége a koordináció biztosítása szempontjából abban áll, hogy ezek között az mechanizmusok között is összhangot teremt.

felfogásában a "controlling" funkció a tervezési és kontroll, valamint az információellátási rendszer összhangját hivatott biztosítani, függetlenül attól, hogy a tervezés és kontroll, valamint az információ milyen időtávra vonatkozik, és a működés egészére, vagy csak valamelyik elemére irányul-e.[20] Vagyis a "controlling" rendszer hatókörébe nemcsak az operatív, hanem a stratégiai tervezés és visszacsatolás, valamint a feladat szintű kontroll támogatása, továbbá mindenféle vezetői döntéshez szükséges információ előállítása és a vezetők felé való közvetítése is beletartozhat.

A kutatásunk során követett értelmezés a Horváth-féle controlling fogalomhoz áll közelebb, a vizsgálat tárgya tehát a controlling, mint a vezetést támogató eszközrendszer. A kutatás elméleti gyökereinek bemutatásakor azonban a legtöbb helyen együtt szerepeltetjük a „controlling", illetve a „management control" kifejezéseket, mert a terület eddigi kutatási eredményeinek, tendenciáinak bemutatására vonatkozó megállapítások csak így helytállóak.

1.2.2. A controlleri feladatkör

Az előző pontban bemutatott „controlling" fogalom értelmezése a „management control" helyett sokkal inkább az angol „controllership" kifejezés értelmezéséhez áll közel.[21] Ez a kifejezés arra utal, hogy a vezetők tervezési és kontroll feladatainak ellátásához — ha a környezet és a szervezet elér egy bizonyos bonyolultsági és változékonysági szintet — szükség van kifejezetten erre specializálódott szakember(ek)re, illetve szervezeti egység(ek)re. A döntések meghozatala természetesen ezek után is a vezető(k) feladata marad, a tervezés és a kontroll megfelelő ellátásáért azonban már nem kizárólag a vezető(k) a felelős(ek). A vezető adja a tervezés és a kontroll tartalmát, a „controller", illetve a „controlling egység" pedig biztosítja az ezek ellátásához szükséges eszközöket, információt, és a közöttük lévő összhangot.

A „controlleri feladatkör" nem volt — sőt, még ma sincs — mindig elválasztva a vezetők személyétől. Amíg a szervezetek kicsik, tevékenységeik homogének, környezetük egyszerű, könnyen átlátható és stabil, addig a vezető egy személyben el tudja látni az összes vezetési funkciót. Amint azonban a szervezet méretének, a

---

20 Horváth et al., 1997, p. 11.

21 Ezt a meglátást támasztja alá az is, hogy a német elméletalkotók munkásságának áttekintését nyújtó, angol nyelven írt "Handbook of German Business Management" című műben a Horváth Péter által írt fejezet címe nem "controlling", nem is "management control", hanem "controllership".

tevékenységek változatosságának, a környezet bonyolultságának és változékonyságának növekedésével a vezetési feladatok is egyre számosabbak és egyre bonyolultabbak lesznek, a vezetőknek segítségre van szükségük. Ilyenkor kerül sor vezetői testületek létrehozására, a vezetésen belül egy-egy területre koncentráló specialisták kijelölésére, vagy a vezetést támogató törzskari egységek kialakítására.[22]
Az Egyesült Államok nagyvállalatainál a két világháború közötti években terjedt el a szervezet gazdasági irányításán belül a „controlleri feladatkör" megkülönböztetése.[23]
A „controller" — vagy akkor még gyakran: „comptroller" — általában az igazgatói testület közvetlen felügyelete alatt működött.
Az ötvenes évek végére, a hatvanas évek elejére az amerikai nagyvállalatok gazdasági irányításában kialakult az az alapvető munkamegosztás, amely — bár az egyes feladatkörök tartalma vállalatról vállalatra kisebb-nagyobb különbségeket mutat — a mai napig jellemzőnek mondható. A „Gazdasági Felsővezetők Intézeté"-nek (FEI) állásfoglalása alapján a „controller" legfontosabb feladatai a következők:

- A kontroll gyakorlásához szükséges terv(ek) elkészítése.

  A működés kézbentartására alkalmas terv létrehozása, a tervkészítés összehangolása és irányítása. A tervezésnek — az üzlet jellege által meghatározott mértékben — ki kell terjednie az eredményre, a tőkebefektetési és finanszírozási programokra, az értékesítéssel kapcsolatos előrejelzésekre, az általános költségekre vonatkozó költségkeretek, valamint a költség standardok meghatározására, továbbá mindazokra a folyamatokra, amelyek a terv alapvető alkotóelemeit adják.
- Beszámoló készítés és a beszámolókban szereplő információk értelmezése.

  A teljesítmény összevetése a működésre vonatkozó tervekkel és standardokkal, továbbá a működés eredményeinek — a teljesítményeknek — az értelmezése minden vállalati vezető, valamint a tulajdonosok számára. Ez a feladat magába foglalja a számviteli politika kialakítását, a működéssel kapcsolatos adatok kezelésének, a speciális beszámolók elkészítésének, valamint a mindezekkel kapcsolatos rendszereknek és eljárásoknak az összehangolását.
- Teljesítményértékelés és tanácsadás.

---

[22] A tágan értelmezett vállalatvezetési munka ellátásában kialakult munkamegosztásról, a vezetői testületekről, valamint a törzskarok szerepéről bővebben lásd: Dobák és mtársai, 1996.

[23] 1931-ben alapították meg az „Amerikai Controllerek Intézeté"-t (Controllers Institute of America), amely később, a gazdasági felsővezetői pozíció differenciáltabbá válásával átalakult, és új nevet vett fel: „Gazdasági Felsővezetők Intézete" (Financial Executives Institute).

Tanácsadás a vezetés minden szintje számára, függetlenül attól, hogy az adott vezető a vállalat által végzett tevékenységek közül melyikért felel, és függetlenül attól is, hogy az alaptevékenység irányítójáról, vagy valamilyen adminisztratív terület vezetőjéről van szó.

- Adóügyintézés.

  A vállalat adózással kapcsolatban alkalmazott szabályainak és eljárásainak kidolgozása, és a végrehajtás irányítása.
- Hatósági beszámolók készítése.

  A különböző hatóságok számára készülő beszámolók elkészítésének összehangolása, illetve a beszámolók készítésének felügyelete.
- A vállalati vagyon védelme.

  A vállalkozás vagyona védelmének biztosítása belső ellenőrzéssel, belső könyvvizsgálattal, valamint megfelelő biztosítási fedezetek segítségével.
- Gazdasági előrejelzés.

  A gazdasági és társadalmi környezetben végbemenő, valamint a kormányzati intézményekhez és a központi szabályozásokhoz kapcsolódó változások előrejelzése, ezek várható hatásának elemzése és értelmezése a vezetők számára.[24]

A „controlleri feladatkör" mellett a gazdasági vezetéshez tartozó feladatok másik csoportját „kincstárnoki feladatkör"-ként (treasurership) definiálták.[25] Napjainkban az adóügyek, valamint a vállalati vagyon védelme kivételével az előzőekben felsorolt feladatok általában részét alkotják a „controlleri feladatkör"-nek, illetve a „controlling egység" feladatkörének. Természetesen egy konkrét szervezet működési területének, környezetének, történetének, személyi állományának, vagy éppen a vezetők ezzel kapcsolatos szemléletmódjának megfelelően a „controlleri feladatkör" tartalma ettől eltérhet, de azért általában azt mondhatjuk, hogy a tervezési, (gazdasági) teljesítmény-mérési és -értékelési, beszámolási, valamint előrejelzési feladatokat a „controller"-ek, illetve a „controlling egység" látja el.[26]

---

24 Lásd: „CIA becomes FEI", The Controller, 1962.

25 A „kincstárnok" feladatai a vállalat működéséhez szükséges, illetve annak vagyonát képező tőke biztosításához (begyűjtéséhez), elosztásához (kihelyezéséhez), az ehhez szorosan kapcsolódó partnerkapcsolatok kezeléséhez, a rövidebb és hosszabb távú vagyonkezeléshez kötődnek. Erről bővebben lásd például: Horváth, 1990, Braeley-Myers, 1990.

26 Még ha néha nem is pontosan így nevezik el a pozíciót, illetve az egységet.

1.3. Controlling mint szabályozás

Akár vezetési funkcióként, akár vezetést támogató eszközrendszerként értelmezzük a controllingot, mindenképpen olyan jellegű tevékenységeket takar, amelyek a szervezetek működésének irányításában egy összefüggő láncolattá állnak össze. A tervezés, a végrehajtás irányítása és nyomonkövetése, az értékelés és a visszacsatolás újra és újra lejátszódó ciklusának vezetéselméleti gyökerei a kibernetikai „szabályozás" fogalomig nyúlnak vissza.

A kibernetika, az általános rendszerelmélet egyik meghatározó kutatási területe alapvetően azzal foglalkozik, hogy a rendszerek „hogyan szabályozzák, illetve reprodukálják magukat, hogyan fejlődnek és hogyan tanulnak".[27] Nem véletlen tehát, hogy a szervezetek irányítását, a vezetést, illetve annak egyes tartalmi elemeit tanulmányozó kutatók munkáiban, az elméleti modellekben gyakran fedezhetők fel a kibernetikáig visszavezethető fogalmak, összefüggések. Különösen így van ez az olyan kutatási területek esetében, amelyek azon a feltételezésen alapulnak, hogy a szervezetek legfőbb jellemzője, hogy célorientált rendszerek. A controlling (illetve a management control) kutatására jellemző ez a fajta megközelítés. A legtöbb elméletalkotó, akár a vezetési, akár a vezetést támogató funkcióként való értelmezést vallja magáénak, egyetért abban, hogy a controlling (illetve a management control) a tevékenység feltételeit, célját, és tartalmi elemeit tekintve sok hasonlóságot mutat a kibernetikai „szabályozás" fogalommal.

A rendszer általában véve egymással kölcsönhatásban álló elemek együttese, amit bizonyos határvonal és működési egység jellemez.[28] Az általános rendszerelmélet szervezetekre való alkalmazása lényegében azon a felismerésen alapul, hogy a komplexitás magasabb szintjein a rendszereknek olyan tulajdonságai merülhetnek fel, amelyeket a részek tanulmányozásával nem lehet előre jelezni, hanem a rendszer

[27] Az eredeti meghatározás szerint a kibernetika "a szabályozás és a kommunikáció vizsgálata gépekben és élőlényekben egyaránt" [Wiener, 1961]. E helyt azért választottunk egy valamivel modernebb meghatározását, mert ez a "controlling", illetve "management control" értelmezésével közvetlenebb módon (értsd: egyszerűbben) kapcsolatba hozható. A kibernetika különböző meghatározásai közötti különbség — meggyőződésünk szerint — sokkal inkább ered a definíció születésének konkrét körülményeiből, mint alapvető tartalmi nézetkülönbségekből. Az alkalmazott definíció kiválasztásában ezért alkalmaztuk az egyszerűség gyakorlatias elvét.

[28] A konkrét definíció Jándy Gézától való [Jándy, 1975]. Nagyon sok más "rendszer" definíció is napvilágot látott az idők során, a választásunk egyszerűsége miatt esett erre a megfogalmazásra.

egésze szintjén kell vizsgálni.[29] Vagyis, a szervezetek világának egyes összetevőit — például a vezetőket, az alkalmazottakat, az egyes működési folyamatokat, a vezetési feladatokat — önmagukban vizsgálva sosem juthatunk el a megismerésig. Az összetevőket együttesen, azok egymás közötti összefüggéseit is szem előtt tartva kell gondolkodnunk a szervezetek működéséről.

A szervezetelméletben elterjedt rendszerfogalom Ludwig von Bertalanffy nevéhez fűződik, aki szerint a szervezetek, mint rendszerek meghatározó jellemzője a célra orientáltság, valamint a környezettel való állandó kapcsolat. Ahhoz, hogy ezek a rendszerek fennmaradhassanak, egyensúlyban kell lenniük a környezetükkel. A kibernetikai kutatások középpontjában ennek megfelelően az a kérdés állt, hogy milyen feltételek mellett és hogyan teremthető meg a szervezetek és az őket körülvevő környezet közötti egyensúly. Az emberek alkotta szervezetek irányításával foglalkozó kibernetikai kutatások legfontosabb, ma is több elméleti modellben visszaköszönő tétele szerint az egyensúly megteremtésének alapvető eszköze a szabályozás. Ahhoz, hogy egy rendszert szabályozhassunk, a következő feltételeknek kell teljesülniük:

- létezzen egy elérendő cél (a rendszer, illetve a szervezet célja);
- álljon rendelkezésre a (működés során végbemenő) folyamat(ok) outputjának mérésére alkalmas olyan eszköz, amelyben kifejezhető a cél teljesülése,
- legyen előre jelezhető a lehetséges beavatkozások hatása, valamint
- legyen megszüntethető a céltól való eltérés.

Amennyiben ezek a feltételek fennállnak, a szabályozás biztosíthatja a rendszer megfelelő működését. A szabályozás részeként ellátandó feladatok, az úgynevezett "szabályozó kör" legfontosabb tartalmi elemei a következők:

- a döntések eredményeinek előrebecslése teljesítménymértékek formájában,
- a tényleges teljesítményről információk gyűjtése,
- a tényleges és az előrebecsült teljesítmény összehasonlítása,
- nem megfelelő teljesítmény esetén a döntési eljárás és a következmények kiigazítása[30].

Látható, hogy az előzőekben bemutatott "szabályozás" fogalom tartalmilag igen közel áll a controlling, illetve a management control értelmezéséhez. Ackoff ugyan e

[29] A konkrét megállapítás Ludwig von Bertalanffy nevéhez fűződik [Bertalanffy, 1960]. Bertalanffy tudományos elismertségét jórészt annak köszönheti, hogy lényegében ő alkalmazott először rendszerelméleti megközelítést az emberek alkotta szervezetek vizsgálatára.

[30] Ackoff, 1970.

folyamat megjelölésére a "regulate" — magyarul: szabályozás — kifejezést használja, de hasonlóképpen elterjedt a kibernetikai szakirodalomban e tevékenységek "control"-ként való elnevezése.[31] Nem véletlen tehát, hogy a kibernetika mindmáig a controlling (illetve a management control) kutatás legnagyobb hatású elméleti gyökerének számít. Bár kissé régi adatokon alapul, de valószínűleg ma is igaz Hofstede megfigyelése, miszerint a controlling (illetve management control) témájú könyvek és cikkek kivétel nélkül kibernetikai alapokon nyugszanak.[32]

A modellalkotás fő áramába tartozó controlling (illetve management control) megközelítések valóban ugyanezen kiinduló feltételezésekkel élnek, még ha sokszor a szerzők ezt nem is fogalmazzák meg egyértelműen: a szervezetek célra orientáltságának, a teljesítmény mérhetőségének, előre jelezhetőségének, és befolyásolhatóságának feltételezése ott húzódik meg minden controlling (illetve management control) koncepció mögött. Van azonban néhány fontos különbség az egyszerű szabályozás, valamint a controlling (illetve a management control) fogalmak között. Ezek között a leglényegesebbek a következők:

- A szabályozás kiinduló feltétele az előre meghatározott cél létezése. A controlling (illetve a management control) tevékenység kapcsán azonban a legtöbb szerző nem előfeltételnek tekinti a szervezeti célokat: a tevékenység része az adott időszakra és az érintett egységre vonatkozó konkrét célok meghatározása a szervezet alapvető céljaiból és stratégiáiból kiindulva. Vagyis a szabályozásnak nem része a célok meghatározása, a lehetséges cselekvési alternatívákról való döntés, míg a controllingnak (illetve a management control-nak) igen.
- A szabályozás modellje — bár explicite nem tartalmaz ilyen tételt — azt sugallja, hogy a tényleges működés tervezettől való eltérése esetén mindenképpen be kell avatkozni. Ez a tétel a controlling (illetve a management control) tevékenység kapcsán nem alkalmazható. A vezetők számára éppen az jelenti a legnagyobb problémát a szervezetek irányítása során, hogy adott esetben eldöntsék, vajon a tervezettől való eltérés valóban kiigazítandó-e, olyan mértékű-e, amely veszélyezteti a szervezet stratégiáinak megvalósítását. Sőt, a szervezeti tanulás legújabb értelmezése szerint még az sem biztos, hogy az adott cél, amit kitűztünk, vagy éppen a stratégia, amit meghatároztunk valóban helyes: elérendő, illetve megvalósítandó. A "kétkörös tanulás" lényege éppen abban áll, hogy a vezetőknek

[31] Lásd például: Anthony, 1965.

bizonyos időközönként — a mai üzleti világban egyre gyakrabban — felül kell vizsgálniuk a célokat és a stratégiákat is.[33]

- Amellett, hogy a controlling (illetve a management control) tevékenység során egyáltalán nem biztos, hogy a céltól (a tervezettől) való eltérés esetén be kell avatkozni, a legtöbb esetben nagyon nehéz meghatározni, hogy mit kell tenni, ha valóban beavatkozásra kerül sor. A lehetséges alternatívák, de még inkább azoknak a célok elérésére, a stratégiák megvalósulására gyakorolt hatása nehezen jelezhető előre. Ez elsősorban abból adódik, hogy a vezetők által alkalmazott eszközök nem közvetlenül vezetnek a stratégiák megvalósulásához, hanem a szervezet tagjai döntéseinek, cselekedeteinek befolyásolásán keresztül. Számos, a controlling (illetve a management control) területtel foglalkozó kutató munkáiban éppen azt hangsúlyozza, hogy az eféle rendszerek működésének vizsgálatakor, az adott helyzetben javasolt eszközök meghatározásakor nem szabad eltekintenünk a controlling (illetve a management control) magatartási aspektusairól. Ennek ellenére a legtöbb kutatás — és az ezek alapján felállított elméleti modellek — nem képesek kezelni azt a problémát, hogy a controlling (illetve a management control) eszközök a szervezetek teljesítményére gyakorolt hatásukat tekintve erőteljesen függnek az adott szervezet egészének, illetve tagjainak magatartási jellemzőitől.

Összességében azt mondhatjuk, hogy bár az idők során a controlling (illetve a management control) témakörben kidolgozott elméleti keretek olyan újabb elemekkel bővültek, amelyek túlmutatnak a klasszikus kibernetikai szabályozás fogalmán, illetve megkérdőjelezik annak egyes alapvető feltételezéseit. Mégis a modellalkotás fő áramlatába tartozó megközelítések stabilan őrzik a kibernetikai „gyökereket": a szervezetek célra orientáltságának, valamint a döntések hatása és teljesítmény mérhetőségére, előre jelezhetőségére és befolyásolhatóságára vonatkozó feltételezéseket.

32 Hofstede, 1978.

33 A "kétkörös tanulás"-ról részletesebben lásd: Argyris, 1982; 1985; 1991.

1.4. Controlling mint információs rendszer

A controlling (illetve a management control) vizsgálata során nem kerülhetjük meg, hogy ne beszéljünk a funkció ellátásához szükséges információról. A gazdálkodó szervezetek világában hagyományosan a számvitel jelenti a legfontosabb információ forrást. Ma már nehéz lenne megmondani, hogy a számvitel — vagy ebben a kontextusban inkább "könyvvezetés" — eredileg milyen célból alakult ki, illetve terjedt el széleskörűen: a vállalati vagyon nyomonkövetése, vagy a vezetők irányítási feladatainak a támogatása volt-e a fő mozgatórugó. A történeti dokumentumok alapján azonban úgy tűnik, hogy az ipari forradalom után kialakult vállalatok könyvvezetési tevékenységének célja inkább a vállalati vagyon, illetve a vagyonváltozással járó tranzakciók pontos regisztrálása volt, nem pedig a szervezeten belüli egységek irányításának, a vezetői döntések meghozatalának információval való támogatása.[34] A szervezetek, s ezáltal a vezetői munka bonyolultabbá válásával azonban egyre inkább előtérbe került az a gondolat, hogy a számviteli információ nagyon hasznosan támogathatja a vezetőket döntéseik meghozatalában, feladataik ellátásában. A controlling (illetve a management control) a vezetés azon elemeihez kapcsolódnak, amelyek kapcsán különösen fontos szerep jut az információnak. Nem véletlen, hogy a fenti területek elméletében és gyakorlatában egyaránt kiemelt hangsúlyt kap a funkció ellátásához szükséges, alapvetően számviteli információ.

A számviteli információ vezetői eszközként való használatának elmélete a századelőn a német üzemgazdasági iskola képviselőinek, illetve velük párhuzamosan néhány amerikai kutatónak a munkássága nyomán alakult ki. A gyakorlati alkalmazás a múlt század második felében létrejött, tömegtermeléssel és értékesítéssel foglalkozó "nagyüzemekhez" vezethető vissza. Itt alkalmazták először a könyvelésből származó adatokat az output előállítási költségének meghatározására, valamint az erőforrások termelékenységének nyomonkövetésére.

---

[34] Ezt támasztja alá az is, hogy a számvitel első igazi elméletalkotói a múlt század végén, e század elején figyelmüket inkább a számvitel hatósági funkciójára fordították. A német üzemgazdasági iskola első generációjához tartozó kutatók — különösen Le Coutre és Schar — a számvitel fő feladatának azt tekintették, hogy megfelelően mutassa ki az eszközök és a források alakulásában bekövetkezett változásokat. Ez akkortájt azért volt különösen fontos, mert a múlt század végi gazdasági válság során a bíróságoknak gyakran kellett arról dönteni, hogy vajon egy csődbe jutott vállalat a gazdasági környezet nem várt, kedvezőtlen alakulása miatt következett be, vagy a nem megfelelő vállalati vagyonkezelés miatt [Albach, 1990].

Az előállítási folyamat eredményhatásainak részletes kimutatása mellett a század első felében más területeken is hasznosnak látszott a számviteli információ felhasználása a vezetésben. A növekvő vállalati méretek és a diverzifikáció által életre hívott divizionális szervezetek elterjedése vezetett a felelősségi elvű számvitel kialakulásához. A cél itt nem a termék és a termelékenység értékelése volt, hanem egy olyan irányítási rendszer kialakítása, amely lehetővé tette a viszonylag nagy önállósággal működő vállalati egységek tevékenységének összhangba hozását egymással, és a vállalat pénzügyi eredményével.

A vállalatok működési feltételeinek megváltozása a számvitel vállatvezetésben betöltött szerepére is hat. A kilencvenes évek kihívását az olyan irányítási és információs rendszerek létrehozása jelenti a meglévő operatív rendszerek bázisán, amelyek a döntéshozók figyelmét a vállalat hosszútávú sikeres működése alapjainak megteremtésére irányítja. A vezetői számviteli, illetve információs rendszerek továbbfejlesztésének aktuális irányát a "stratégiai vezetői számvitel" címszó alatt foglaljuk össze.

1.4.1. Korai költségszámítás

A költségszámítás gyökereinek kutatásakor két meghatározó — egymástól különböző, de sokszor azonos problémákkal foglalkozó és hasonló megoldásokra jutó, sőt, egymásra kölcsönösen ható — fejlődési ágat találhatunk. Az egyik ág Európa német nyelvű területein a vállalatgazdaságtan, illetve üzemgazdaságtan tudományos igényű kutatásának és oktatásának kialakulásához kapcsolódik, s visszanyúlik egészen a század elejéig. A költségszámítás, illetve a vezetői célokat szolgáló számvitel elméleti alapjainak megteremtésében kiemelkedő szerepe volt a német vállalatgazdaságtani (üzemgazdasági) iskola második generációjához tartozó Eugen Schmalenbach-nak. Míg a német számviteli elmélet megelőző képviselői alapvetően az eszközök és források alalulását megfelelően mutatni képes mérlegbeszámoló modell kialakításával foglalkoztak, addig Schmalenbach és kutatótársai[35] az eszközök és források mellett a létrehozott új érték, a valamint az annak érdekében tett felhasználások megfelelő mérését, s ezeknek egy egységes vállalati számviteli modellbe való illesztését tartották szem előtt.[36]

---

35 Heinrich Nicklisch, Wilhelm Rieger, Fritz Scmidt

36 Albach, 1990.

A számvitel vállalatgazdaságtani aspektusainak vizsgálata során a német elméletalkotók olyan újításokat vezettek be a számvitelben, mint a költségek érték-alapú megközelítése, vagy a döntésorientált költség-koncepció. A költségek érték-alapú megközelítése lényeges eltérést jelentett az addig elterjedt pagatórikus költség-felfogáshoz képest. Eszerint ugyanis nemcsak a tényleges kiadással járó input felhasználásokat tekintették költségeknek, hanem minden, a vállalat outputjainak előállítása és elosztása, valamint az ezt végző üzem(ek) rendelkezésre állása érdekében felhasznált erőforrás pénzben kifejezett értékét.[37] A döntésorientált költség-koncepció pedig az olyan "szubjektív" költségekre hívta fel a figyelmet, amelyek sem kiadást, sem erőforrásfelhasználást nem jelentenek, hanem azáltal válnak költségekké, hogy egy adott cselekvési alternatíva választásakor más alternatívákról, és ezek lehetséges hozzáadott értékéről mondunk le.[38]

Látható, hogy a század első harmadában a német kutatók olyan fogalmakat teremtettek meg, olyan koncepciókat alakítottak ki, amelyek ma is meghatározó elemei a költségelemzési eszközrendszernek. Arról azonban, hogy az értékes elméleti munka mellett a német vállalati gyakorlatban mennyire terjedtek el ezek a módszerek, nem sokat tudunk. A század első felének vállalati költségszámítási gyakorlatáról döntően az amerikai vállalattörténeti irodalom jóvoltából kaphatunk részletes képet.[39]

A történészek szerint a számviteli információ hasznosságát az amerikai vállalati vezetők, illetve a vezetést támogató elemzők a múlt század második felében kezdték el "felfedezni maguknak". A korabeli vállalati dokumentumok azt mutatják, hogy az Egyesült Államok textilgyárainak és vasúti társaságainak vezetői úttörő szerepet játszottak a könyvelésből származó adatok koordinációs, illetve kontroll célokra való felhasználásában. A textilgyárak esetében a különböző végtermékek tényleges költségeinek meghatározása, a munkaerő termelékenységének, valamint az alapanyag felhasználásának nyomonkövetése volt a cél: erre használták a könyvekben rögzített pénzügyi adatokat.[40] A vasúttársaságok vezetői a hatalmas mennyiségű pénzügyi tranzakció könnyebb áttekinthetőségét tartották szemelőtt, amikor a könyvelési adatok

---

[37] Lényegében a legtöbb számviteli modell a mai napig ezt a költségfogalmat használja. Erről bővebben lásd: Baricz et al., 1990.

[38] E koncepciók kidolgozásában meghatározó szerepet játszott Eugen Schmalenbach [1919], Fritz Schmidt [1927], Konrad Mellerovitz [1929], és Heinrich Nicklisch [1922].

[39] A német vállalati költségszámítási gyakorlat alakulásáról ugyan valóban kevesebbet tudunk, mint az amerikairól, de ezzel kapcsolatban tanulságos Robert Kaplan, a terület kiemelkedő amerikai elméletalkotójának véleménye, miszerint: "Az egyetlen ország, ahol szoros kapcsolat van a költségszámítás elmélete és gyakorlata között, az Németország" [Kaplan et al, 1990].

[40] Johnson, 1972.

alapján készített statisztikákat és összefoglaló kimutatásokat kezdték használni a nemcsak volumenében, hanem földrajzilag is igen kiterjedt operatív tevékenységek értékelésére, majd tervezésére is.[41]

A költségszámítás ebben az időben lényegében kizárólag a termékek, illetve — szolgáltató vállalatok esetében — a nyújtott szolgáltatás közvetlen előállítási költségeinek a számbavételére koncentrált: a közvetlen munka és anyagköltség követése, utólagos kalkulációja, majd később önálló gyűjtése jelentette az ezzel foglalkozók legfontosabb feladatát. A másik feladat a termelékenységi statisztikák, mutatók számítása és a vezetés számára való folyamatos szolgáltatása volt. A korai költségszámítási rendszerek egyáltalán nem foglalkoztak az általános, illetve fix költségek termékekhez való hozzárendelésével, mint ahogyan a lekötött tőke költségeit sem vették figyelembe a releváns ráfordítások között.[42]

A korai költségszámítási rendszerek továbbfejlesztésében nagy szerepe volt a Frederick Taylor és követői nevéhez fűződő "tudományos vezetés"–i iskolának, akik kutatói erőfeszítéseiket a munka- és üzemszervezési megoldások tökéletesítére használták. Így természetes módon járultak hozzá a költség- és teljesítményszámítás fejlődéséhez.[43] A tudományos vezetési iskola képviselői vizsgálták először az általános költségek termékekhez rendelésének kérdését: az amerikai történészek Hamilton Church és Henry L. Gantt nevéhez kapcsolják a standardköltség–számítási módszer megalkotását, ami elsőként adott megoldást az üzemi általános költségek termékekhez rendelésének problémájára.[44] Ide vezethető vissza az a máig is tartó vita, hogy vajon mi alapján kell az üzemi általános költségeket a termékekhez rendelni.[45]

Az üzemi általános költségek számbavétele és a költségszámítási rendszer szerves részeként történő kezelése a tudományos vezetés, illetve a német üzemgazdasági iskola kutatói jóvoltából elfogadott lett mind a számvitel elméletében, mind pedig a vállalati gyakorlatban. Továbbra is megoldatlan maradt azonban a vállalati általános költségek kezelésének, valamint a tőkeköltségek mérésének kérdése, illetve

---

41 Chandler, 1977.

42 Ennek oka Johnson szerint az volt, hogy a vállalatok ezidőtájt szinte kizárólag saját forrásaikra támaszkodtak a beruházásaik finanszírozásában. Ráadásul lényegében egyfajta tevékenységet végeztek, így nem merült fel reális tőkelekötési alternatíva [Johnson, 1981]. Más kutatók a tőke költségének nehéz mérhetőségével, valamint a viszonylagos munkaerőhiánnyal magyarázzák azt a tényt, hogy a korai költségszámítási rendszerekben az elemzések elsősorban a munkaerő termelékenységére koncentrálta [Habakkuk, 1962].

43 Epstein, 1978. A "tudományos vezetés" mozgalomról, illetve annak a vezetés- és szervezetelméletben betöltött szerepéről lásd: Balaton-Dobák, 1986, Kieser, 1993.

44 Chandler, 1977.

figyelembe vétele a vezetői döntések során. Ezeknek a kérdésnek a megválaszolására csak jóval később került sor.

A mai költségszámítási rendszerek amerikai gyökereinek bemutatásakor feltételenül meg kell említenünk a századelő kiemelkedő elméletalkotójának, Maurice Clarknak a nevét. Clark 1923–ban írt *Tanulmányok az általános költségek közgazdaságtana témájában* című könyve korszakalkotónak számított a vezetési célokra használt számviteli információ fejlődéstörténetében. Az általa akkor megalkotott, illetve leírt költségszámítási kategóriák legtöbbje ma is változatlan tartalommal él tovább a vezetői számviteli rendszerekben: a releváns és nem releváns költségek megkülönböztetése, az "alternatíva költsége" és az "elsüllyedt költség" kategóriák, valamint a mennyiségfüggő költségek mellett az adott időszakhoz köthető, úgynevezett periodikus költségek jelentőségének hangsúlyozásával — az angol nyelvű irodalomban — őnála találkozhatunk először.

A múlt század végén, e század elején kialakult hagyományos költségszámítási rendszerek fő jellemzője tehát az előállítási folyamat erőforrás felhasználására, az előállítási költségekre való koncentrálás. A vezetési célokra használt számviteli információ fejlődésének következő nagy lépése olyan költség– és teljesítményszámítási modellek kidolgozása volt, amelyek elsősorban a költségért, illetve eredményért való felelősség alapján rendszerezték és értékelték a számviteli adatokat.

1.4.2. Felelősségi elvű számvitel — vezetői számvitel

A felelősségi elvű számvitel gyakorlatban való megjelenése a század elejéhez, a 20–as, 30–as évekhez vezethető vissza. Míg a korai költségszámítási rendszerek alapvetően az előállítási költség nyomonkövetésére, valamint az előállítási folyamatban lekötött erőforrások — elsősorban a munkaerő — hatékonyságának mérésére koncentráltak; addig a felelősségi elvű számvitel célja a viszonylag nagy önállósággal rendelkező, illetve a vállalati felsővezetés által operatíve nem felügyelhető egységek teljesítményének kontrollja volt.

A század elején az egyre növekvő vállalati méretek, a diverzifikáció, valamint a vállalatok területi széttagoltságának növekedése megteremtette a szükségét annak, hogy a vállalatvezetők felülvizsgálják az addig követett irányítási gyakorlatukat. A

[45] Vangermeesch, 1983.

centralizált funkcionális irányítás ugyanis egyre inkább alkalmatlannak bizonyult a tucatnyi különböző profillal rendelkező; több tíz, vagy akár százezer alkalmazottat foglalkoztató; egymástól több száz kilométerre fekvő helyeken telepeket kiépítő vállalatok egységeinek összehangolására. A hirtelen óriásira nőtt vállalatok vezetői a megoldást a divizionális szervezeti forma kialakításában találták meg. Az egyes termék–, vagy területi elven körülhatárolt, viszonylag nagy (döntően operatív) önállósággal felruházott egységek kialakítása élesen vetette fel azt a kérdést, hogy vajon ebben az esetben hogyan oldható meg az összvállalati érdekek védelme, a közös, az egységek saját céljaival sokszor nem egybeeső vállalati célok teljesülése. A gyakorlati megoldás kidolgozását a történészek Donaldson Brown, Alfred Sloan és Pierre du Pont nevéhez kötik.[46]

Az egységek céljainak az összvállalati célokhoz kapcsolását, valamint tevékenységük folyamatos kontrollját ők úgy látták megoldhatónak, ha a szervezeti egységeket, mint előre meghatározott felelősséggel jellemezhető vállalatrészeket definiálják, amelyek működésének eredménye önmagában, a többi egységtől kvázi függetlenül mérhető és értékelhető. Ezeket az egységeket nevezték felelősségi és elszámolási egységeknek. A felelősség adott feladatok adott minőségben való ellátását jelentette, az elszámolás tárgya pedig az egység működésének a vállalati eredményben megmutatkozó hatása volt. Aszerint, hogy a divízióvezetők felelőssége a működés mely területeire terjedt ki, a felelősségi és elszámolási egységeknek három alaptípusát különböztették meg: a működési költségek alakulásáért felelős "cost center"-t, a működési eredmény alakulásáért felelős "profit center"-t, valamint az eredmény mellett a tőkeallokációs döntésekért is felelő "investment center"-t.[47] A felelősségi és elszámolási egységek kialakításának jelentősége abban állt, hogy ez a szervezeti megoldás alkalmat adott az

---

[46] A divizionális szervezetek kialakulásáról részletesebben lásd: Dobák, 1992, valamint Tihanyi, 1995.

[47] A felelősségi és elszámolási egységek alaptípusai közé szokták sorolni még az adott egységhez kötődő árbevétel alakulásáért felelős, úgynevezett "revenue center"-t is [Bordáné, 1986]. Ebben a fejezetben a történeti hűség kedvéért csak azt a három alaptípust említjük.

Mára a felelősségi és elszámolási egységek típusaiban — mind az elméleti munkákban, mind pedig a gyakorlati alkalmazásokat tekintve — igen nagy változatosság figyelhető meg. Találkozhatunk a "cost center" alaptípuson belül megkülönböztetett "engineered expense center"-ekkel, valamint "discretionary expense center"-ekkel [Anthony-Govindarajan, 1998]. Az előző azokat a cost center típusú felelősségi egységeket jelzi, amelyeknek a költségei jórészt műszakilag tervezhetők (standard-ek), az utóbbi pedig azokat, amelyeknek a költségei általános jellegűek, s jelentős mértékben befolyásolhatók az adott egység vezetőjének konkrét döntéseivel. A "cost center"-ek további differenciálásán túl találkozhatunk még az alaptípusok szerint kijelölt felelősségi területeket egyéb elvárt teljesítményekkel ötvöző, úgynevezett "performance center"-ekkel, ahol az elvárt teljesítmény tartalma vállalatonként egészen változó lehet. A felelősségi és elszámolási egységek kialakításáról és működési jellemzőikről bővebben lásd: Dobák, 1992, Antal et al., 1996.

"stratégiai vezetői számvitel" célja elősegíteni, hogy a vállalati döntésekbe a stratégiai szempontok szisztematikusan beépüljenek.[53] A nyolcvanas évek második felétől egyre jobban felerősödtek azok a hangok, amelyek szerint a vállalatok vezetői számviteli gyakorlata nem felel meg a környezet kihívásainak. A kialakított rendszerek szinte kizárólag a szervezetek belső tevékenységeire koncentrálnak, és nem illeszkednek sem a piaci környezetben, sem a technológiai lehetőségekben az utóbbi egy-két évtizedben bekövetkezett változásokhoz.[54]

A nyolcvanas években készített felmérések azt mutatták, hogy a vezetői számvitel szerepe a stratégia-alkotásban leginkább arra korlátozódik, hogy adatokat és kimutatásokat szolgáltasson a rendelkezésre álló erőforrásokról, a vállalat működésének jelenlegi és várható költségszerkezetéről a meglévő költségszámítási rendszerek bázisán.[55] A "stratégiai vezetői számvitel" koncepció képviselői ezzel szemben azt hangsúlyozzák, hogy a vezetői számviteli rendszereket alkalmassá kell tenni olyan információk előállítására, illetve olyan szempontok becsatornázására az alkalmazott döntési modellekbe, amelyek nem a rövidtávon eredményes működést támogatják elsősorban, hanem alapot teremtenek a vállalat hosszútávú piaci sikerességéhez.[56]

A legtöbb kritika a hagyományos, fedezeti elvre épülő költségszámítási rendszereket, valamint a hosszabb távú eredményességet és értékteremtő képességet figyelmen kívül hagyó tervezési és elemzési eszközöket érte. Az eszközök és modellek,

---

[53] Az eredeti angol elnevezés az egyesült államok-beli szerzőknél "strategic cost management" [Shank, 1989], brit területen pedig "strategic management accounting" [Bromwich, 1990]. A továbbiakban a "stratégiai vezetői számvitel" kifejezést használjuk.

[54] Lásd például: Cooper-Kaplan, 1987; Cooper-Kaplan, 1988; Cooper, 1989; Cooper, 1990; Johnson-Kaplan, 1987.

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

[56] A "stratégiai vezetői számvitel", illetve a "stratégiai költségelemzés" nem annyira eddig ismeretlen eszközöket ajánl a vállalati szakemberek figyelmébe, hanem azt hangsúlyozza, hogy a controllerek — vállalati elemzők, tervezők — tevékenységének ki kell terjednie a stratégiai területekre is, s az alkalmazott eszközöknek olyanoknak kell lenniük, amelyek a stratégiai döntések meghozatalában tudják támogatni a vezetést.

A téma egyik meghatározó kutatója, John Shank maga is azt állítja, hogy a "stratégiai költségelemzés" képviselői — az eszközöket tekintve — nem találtak ki semmi újat. A stratégiai tervezők és elemzők eddig is foglalkoztak a versenytársak, a beszállítók, a vevők elemzésével, piaci pozicionálással, hosszabb távra kitekintő költségelemzéssel. Shank és társai — egyszerűen fogalmazva — abban hoznak újat, hogy szerintük ezt az eszköztárat a controllereknek kellene használniuk [Shank, 1989].

amelyeket a szerzők általában a "stratégiai vezetői számvitel" címszó alatt tárgyalnak, egy újfajta közelítést tükröznek, melynek legfontosabb jellemzői:

- az értéklánc szemlélet;
- az életciklus irányultság; valamint
- a stratégiai döntések szempontjából lényeges költségtényezőkre való koncentrálás.

Az "értéklánc szemlélet" annak a hangsúlyozását jelenti, hogy a bevételeket és költségeket nem elegendő az adott szervezet kapuin belüli kérdésként kezelni.[57] A döntéselőkészítő elemzések során nemcsak az adott szervezet által hozzáadott értéket — az ott keletkező árbevételt és a felmerült költségeket, ráfordításokat — kell figyelembe venni, hanem a teljes értéklánc bevételeit és költségeit.[58] A számviteli rendszer, illetve az elemzési eszköztár ilyen irányú kiterjesztése különösen hasznos lehet azokban az iparágakban, ahol a végső termék több, jogilag önálló vállalat összekapcsolódó (vertikálisan egymásra épülő) tevékenységének eredményeképpen jön létre. A beszállítói hálózatok működtetésére koncentráló "supply chain management" egyik fontos eszköze lehet az "értéklánc szemléletű" költségelemzés.

Az "értéklánc szemlélet" nemcsak a beszállítói kapcsolatok oldaláról nézve érdemel figyelmet. Legalább ilyen jelentőségű az értéklánc "másik végén" az értékesítés utáni szolgáltatások költség-, illetve eredményvonzatainak figyelembe vétele. Egyre több iparágban, illetve szolgáltatási ágazatban jellemző ugyanis az eladó — a szolgáltató — és a vevő — fogyasztó, vagy ügyfél — közötti hosszabb távú kapcsolat kialakulása, az ismételt vásárlás. Ezért a vezetők számára nem lehet közömbös, hogy milyen pótlólagos bevételek, illetve költségek kapcsolódnak az értékesítés utáni szolgáltatásokhoz egy-egy konkrét termék, vagy szolgáltatás kapcsán.

Az "értéklánc szemlélet"-hez hasonló logikán alapul a "stratégiai vezetői számvitel"-re jellemző újfajta közelítés másik fontos eleme, az "életciklus-irányultság". Az "életciklus irányultság" szintén az addig általánosan elfogadott költségfogalom kiterjesztésén alapul. Eszerint a döntéshozók hibát követnek el, ha egy adott termék jövedelmezőségének megítéléséker csak egy adott időszakban hozzá kapcsolódó

---

[57] Ahogyan Shank fogalmaz: "... (a hagyományos költségszámítási rendszerek mögött meghúzódó) érték-szemléletnek két nagy baja van: túl későn kezdődik, és túl hamar ér véget" [Shank, 1989, p. 51.].

[58] Amikor például egy új termelésszervezési megoldáson gondolkodunk, vagy egy új termelőberendezés megvásárlásán, figyelembe kell venni, hogy ez milyen hatással lesz a beszállítóink költségeire. Az "értéklánc szemlélet" hiányából eredő problémák klasszikus példája az amerikai autógyártó vállalatok esete a "just-in-time" rendszer bevezetésével. A rendszer ugyan jelentősen

árbevételből és a termékköltségként elszámolt költségekből indulnak ki. Ahhoz ugyanis, hogy megítélhessük, vajon az adott terméket érdemes-e kifejleszteni, előállítani és értékesíteni, figyelembe kell vennünk a termék teljes életciklusán várhatóan felmerülő bevételeket, valamint a fejlesztés, a marketing, az előállítás, az értékesítés, valamint az értékesítés utáni szolgáltatások költségeit is.[59] A költség-, illetve jövedelmezőség-számításnak ez a formája "életciklusköltség-számítás"-ként (life cycle costing) terjedt el a vezetői számviteli szakirodalomban.[60]

Az "értéklánc szemlélet" és az "életciklus irányultság" mellett a "stratégiai vezetői számvitel" címszó alatt tárgyalt eszközök harmadik lényeges jellemzője a költségelszámolás során alkalmazott költségokozók stratégiai szempontú felülvizsgálata. A vezetői számviteli rendszerekben a költségek, illetve teljesítmény tervezése és nyomonkövetése során alkalmazott logikai összefüggések — amelyek az úgynevezett "vetítési alap"-okban, illetve elszámolási módokban öltenek formát — nem mindig megfelelően fejezik ki a költségek felmerülésének tényleges okát. Különösen így van ez, ha olyan döntési szituációk kerülnek előtérbe, mint a különböző fejlesztési változatok, a vevők, vagy éppen az egyes értékesítési csatornák közötti választás, az optimális teermékösszetétel meghatározása, illetve a egyes speciális reendelések elfogadása vagy elutasítása. A költségek egy jelentős része ugyanis — amit az általánosan elterjedt vezetői számviteli rendszerekben általában üzemi, vagy vállalati általános költségként kezelnek — nem a termékek egységéhez, illetve adott szervezeti egységek működéséhez kapcsolódik, hanem olyan tevékenységekhez (illetve folyamatokhoz), amelyek egy adott értékesítési csatorna használatához, vevő kiszolgálásához, rendelés teljesítéséhez, vagy éppen egy teljes termékvonalhoz, márkához, illetve termelési sorozathoz köthetők.[61]

---

lecsökkentette az autógyártók "belső" előállítási költségeit, viszont a beszállítók oldalán jelentős költségnövekedéshez vezetett.

59 A "hagyományos" (értsd: nem stratégiai szemléletű) vezetői számviteli rendszerekben a fejlesztési költségeket, a bevezetés előkészítésekor felmerült marketing költségeket, valamint a termék piacról való kivonása után felmerülő költségeket (pl: garancia-költség, környezetvédelmi költségek) az azon időszakban éppen előállított és értékesített termékekre terhelik rá. Ráadásul egyáltalán nem biztos, hogy a nem előállítási költségeket megfelelő arányban rendeljük az adott termékhez. Számos, nem a termék egységéhez, hanem egy-egy rendeléshez, márkához, termékvonalhoz, illetve termelési sorozathoz kapcsolódó költségelemet ugyanis a "hagyományos" rendszerek nem az okozati elvnek megfelelően, hanem egyszerű, volumenarányos kulcsokkal osztanak fel. Ezen költségek valósághűbb, az okozati összefüggéseket jobban kifejező felosztására fejlesztették ki az úgynevezett "tevékenység-alapú költségszámítási", illetve "folyamatköltségszámítási" rendszereket, amelyekről a későbbiekben részletesebben szólunk.

60 Lásd például: Forbis-Mehta, 1981.

61 A fenti felsorolás alapvetően Robin Cooper és Robert Kaplan "tevékenység-alapú költségszámítási" modelljéből indul ki [Cooper-Kaplan, 1998]. Más szerzők véleménye szerint a

A "stratégiai vezetői számvitel" megnevezés tehát olyan eszközök kifejlesztésére és a vállalati gyakorlatban történő alkalmazására utal, amelyek az tervezés és az elemzés során a szervezet stratégiájával való szorosabb kapcsolatot, az eszközök és értékelési kritériumok stratégiából történő levezetését helyezik előtérbe. E gondolat képviselői lényegében nem tesznek mást, mint felidézik, és a mai üzleti kontextusban alkalmazzák Maurice Clark híres tételét, miszerint: "a megfelelő költséget a megfelelő célra". Ha a mai üzleti szervezetek vezetőinek a siker érdekében egyre gyakrabban kell stratégiai kérdéseket megválaszolniuk, használjanak ezekhez olyan információkat és eszközöket, amelyek a cég stratégiáihoz illeszkednek.

A "stratégiai vezetői számvitel" nem egy egymást kiegészítő, logikus egységet alkotó elemekből álló rendszer, hanem inkább az előzőekben bemutatott szemléletmóddal jellemezhető eszközöknek egy közös elnevezés alatt tárgyalt halmaza. Az egyes eszközök sok esetben — funkcionalitásukat tekintve — átfednek egymással, vagy éppen ellentmondanak egymásnak, s más és más kontextusban tekinthetők hasznosnak, vagy éppen feleslegesnek. Elméleti gyökereiket tekintve számos különböző diszciplínához kapcsolódnak a marketingtől a logisztikán, a minőségbiztosításon, vagy a termelésszervezésen keresztül egészen a folyamatszervezésig, és — természetesen — a stratégiai menedzsmentig. A "stratégia vezetői számvitel" körébe sorolható eszközök közül két modell: a tevékenység-alapú költségszámítás (illetve annak német megfelelője, az úgynevezett folyamatköltség-számítás), valamint a célköltség-számítás kapta a legnagyobb figyelmet az elméletalkotók körében, s gyakorlati alkalmazásukra is egyre több példa található.

Tevékenység-alapú költségszámítás és folyamatköltség-számítás

Az amerikai szerzők által kidolgozott "tevékenység-alapú költségszámítás", illetve a német elméletalkotók és gyakorlati szakemberek által alkalmazott "folyamatköltség-számítás" alapvető tétele, hogy a szervezetek erőforrásaikat alapvetőn bizonyos

---

költségokozók stratégiai szempontú felülvizsgálatakor kétféle költségokozó kategóriát érdemes megkülönböztetni. Az úgynevezett "strukturális" költségokozók a szervezet tevékenységi struktúrájának azon jellemzői, amelyek alapvetően meghatározzák a költségszerkezetét: a tevékenység volumene, kiterjedtsége, begyakorlottsága, az alkalmazott technológia jellemzői, valamint a komplexitás tartoznak ebbe a körbe. A "végrehajtással kapcsolatos" költségokozók pedig az adott struktúrában való működés költségeinek meghatározó tényezői: a munkatársak bevonásának mértéke, a minőségbiztosítás jellemzői, a kapacitás kihasználtság, a termelési eszközök elrendezése, az előállított termékek szerkezete, valamint a beszállítói és a vevői kapcsoltok számossága és változékonysága jelentik a legfőbb költségokozókat a végrehajtással kapcsolatban. [Shank, 1989]

modellező vetítési alapok (tevékenység-, illetve folyamatköltség-kulcsok) segítségével tegyük meg.[62]

Az angolszász területen elterjedt "tevékenység-alapú költségszámítás" és a német "folyamat költségszámítás" mögött meghúzódó alapelv lényegében azonos. A két modell, illetve módszer közötti legfontosabb eltérések a két terület költség- és teljesítményszámítási elméletében és gyakorlatában megfigyelhető hagyományos különbségekre vezethetők vissza.[63] Az angolszász költségszámítási gyakorlatban — a német módszerekhez képest — jóval erőteljesebben érvényesül az egyszerűség elve: a nem egyedi költségeket általában valamilyen jól mérhető volumenarányos kulcs segítségével osztják fel, és rendelik a termékekhez, s a költséghelyek is nagyobb (általában szervezeti) egységeket fednek le. A német gyakorlatban ezzel szemben a nem egyedi költségeket a technológiai leírások, műveleti tervek alapján meghatározott, többféle költségokozót is figyelembe vevő vetítési alapok segítségével számolják el, s a költséghelyek meghatározásakor nemcsak szervezeti, hanem egyéb kalkulációs szempontok is szerepet játszanak.[64] Különbség tapasztalható abban is, hogy az egyes modellek gyakorlati alkalmazása a szervezetek működésének mely területeihez kapcsolódik: az angolszász területen a "tevékenység-alapú költségszámítás"-t elsősorban az üzemi általános költségek kezelésére kezdték el alkalmazni, míg a német nyelvterületen inkább az általános vállalatirányítási folyamatokra.[65]

A "tevékenység-alapú költségszámítás", illetve a "folyamatköltség-számítás" egyes elemeivel már korábban is találkozhattunk a vezetői számviteli irodalomban. A költségek és ráfordítások tevékenységek szerinti struktúrálása, valamint egyes költségtípusok esetében a munka-, illetve gépórától eltérő vetítési alapok használata nem újkeletű gondolat sem a költségszámítás elméletében, sem pedig a gyakorlatban. A fenti koncepciók újdonsága abban rejlik, hogy ezeket az elemeket nem egy-egy

---

62 Lásd például: Cooper-Kaplan, 1988a; 1988b; Johnson, 1988a; 1988b; 1988c; 1988d; Mayer, 1999.

63 E hagyományos eltérések összefoglalását lásd: Gaiser, 1998.

64 Ha például egy adott üzemben a termelési folyamatban egymás után következő gépek, vayg munkahelyek eltérő jellegzetességeket mutatnak, a német költségszámítási gyakorlatban valószínűleg különböző költséghelyek lesznek, míg az angolszász hagyományt követő vállaltoknál jó eséllyel a teljes üzem alkot egy költséghelyet.

65 A két rendszer közötti különbözőségek és hasonlóságok bemutatását, valamint a hazai vállalati gyakorlatban való alkalmazhatóságuk vizsgálatát lásd: Bodnár-Radó, 1998.

költségtípus, vagy speciális vállalati terület esetében tartják alkalmazandónak, hanem akár a teljes vállalati költségszámítási rendszerre kiterjesztve.[66]

A "tevékenység-alapú költségszámítás"-sal, illetve a "folyamatköltség-számítás"-sal kapcsolatban az egyik leggyakrabban felmerülő kritika, hogy még egy átlagosan bonyolult működéssel jellemezhető vállalat esetében is nagyon bonyolult és drága a kialakítása.[67] Különösen így van ez, ha az egyébként a német alkalmazásoknál jóval egyszerűbb költségszámítási rendszerekhez szokott amerikai szakemberek szempontjából nézzük.[68] Bár többféle iparágban találhatunk példákat a "tevékenység-alapú költségszámítás" alkalmazására[69], mégis azt mondhatjuk, hogy ennek igazi előnyei a viszonylag kis volument jelentő rendelésekkel dolgozó, és a terméktulajdonságokat tekintve viszonylag nagy változatosságot mutató termelő vállalatok esetében, valamint a szolgáltató szervezetek esetében mutatkoznak meg. Hasonlóan hasznos lehet ez a rendszer, illetve a bevezetéséhez kapcsolódó kritikai folyamatelemzés minden olyan vállalat számára, ahol az egyes szervezeti, illetve felelősségi egységeken átnyúló folyamatok a hagyományos funkcionális tagolásból eredően összehangolatlanok, s így komoly többletköltségeket okozhatnak a vállalat számára.

Manapság mind az elméletalkotók, mind a gyakorlati szakemberek a "tevékenység-alapú költségszámítás", valamint a "folyamatköltség-számítás" legfőbb hasznát abban látják, hogy különösen alkalmas lehet a vezetők olyan, stratégia szempontból meghatározó döntéseinek támogatására, mint a termékfejlesztési irányok, az optimális termékösszetétel meghatározása, az értékesítési csatornák és a vevői csoportok közötti választás. Ráadásul a folyamatelv következetes alkalmazása a szervezetek

---

66 A vezetői számvitel meghatározó amerikai elméletalkotói körében a mai napig folyik a vita arrról, hogy vajon mennyiben hozott újat a "tevékenység-alapú költségszámítás" az addigi költségszámítási rendszerekhez képest. A leggyakrabban elhangzó érvek és ellenérvek érdekes összefoglalását adja az "Amerikai Számviteli Szövetség" 1989-es konferenciájának egyik panelvitájáról készített "jelentés", melynek címe: "Fedezetelemzés: többé nem releváns — Stratégiai költségmenedzsment: az új paradigma" [Kaplan et al. 1990]

67 Egyes kritikusok szerint az ABC az egy-két évtizede hasonlóan forradalminak értékelt "nulla-bázisú kerettervezés" (Zero Base Budgeting) sorsára fog jutni, mert a ZBB-hez hasonlóan nem állja ki a költség-haszon elemzés próbáját. [Kaplan et al., 1990]

68 Jellemző, hogy az amerikai szakirodalomban az egyik leggyakrabban emlegetett ABC mintapélda is egy német vállalatról, a Siemens-ről szól [Cooper-Wruck, 1989]. A tapasztalatok azt mutatják, hogy a viszonylag bonyolultabb, az előállítási folyamatot sokszor a legapróbb részletekig modellező költségszámítási rendszerekhez szokott német szakemberek körében nagyobb közkedveltségnek örvend a "folyamatköltség-számítási" koncepció.

69 A legismertebbek ezek közül a Harvard Business School esettanulmányai között bemutatott esetek, mint például a már említett Siemens Motorgyár esete [Cooper-Wruck, 1989], a Schrader Bellows esete [Cooper, 1986], a Winchell Lighting esete [Cooper, 1986], a John Deere vállalat esete [Kaplan, 1987], vagy a Hewlett Packard Rosevill divíziójának esete [Cooper-Turney, 1987].

irányításában; a folyamatok átalakításával, a párhuzamosságok megszüntetésével, a felesleges ellenőrzési pontok kiiktatásával, és a szervezeti egységeken átívelő folyamatok jobb összehangolásával nyerhető előnyök állandó keresése, valamint az ezekből kiinduló fejlesztések manapság a cégek üzleti sikerének egyik legfontosabb forrását jelentik. A "tevékenység-alapú költségszámítás" és a "folyamatköltség-számítás" olyan rendszerek, amelyek kialakítása és folyamatos működtetése ezt a szemléletmódot erősíti, s emellett fontos — és pontos — információt szolgáltathat a kritikus területek, a fejlesztési irányok meghatározásához. Az efféle rendszerek kialakításának költségei várhatóan jelentősen csökkenni fognak, ahogy egyre több tanácsadói és felhasználói tapasztalat halmozódik fel e területen, s megbízható informatikai alkalmazások válnak széles körben hozzáférhetővé.[70]

Célköltség-számítás

A célköltség-számítás, mint költségtervezési és elemzési módszer a japán vállalatok gyakorlatában tűnt fel először, és vált a "stratégiai vezetői számvitel" összefoglaló néven hivatkozott eszköztár egyik legismertebb elemévé. A módszer ötvözi a japán vállalatok költségszámítási gyakorlatában követett értékelemzési közelítést a piaci árból kiinduló költségtervezéssel, valamint a folyamatos tevékenységfejlesztésse.[71]

A japán vállalati gyakorlatban széleskörben elterjedt az a közelítés, hogy a költségtervezés, illetve a termékekkel kapcsolatos döntések előkészítése során nem az egyes termékekre, hanem a fogyasztók számára érzékelhető termékfunkciókra érdemes koncentrálni. Minden egyes termékösszetevőnek meg kell tudnunk határozni a rendeltetését, a fogyasztók számára értéket jelentő tulajdonságait. Ez az értékelési módszer megteremti a lehetőségét annak, hogy az egyes termékösszetevők, terméktulajdonságok értékét összevethessük azok előállításának költségével. Ez a "piac-", illetve "marketing-orientáltság" a japán vállalatok által alkalmazott vezetői

---

[70] Az egyik legelterjedtebb integrált vállalatirányítási rendszer, az SAP már kifejlesztette és piacra dobta a "tevékenység-alapú költségszámítás"-t támogató modulját. Több, eredetileg a vállalati folyamatok feltérképezésének és dokumentálásának támogatására kifejlesztett alkalmazást is továbbfejlesztettek, hogy alkalmasak legyenek a folyamatok (illetve tevékenységek) költségeinek rögzítésére, elszámolására és elemzésére is.

[71] A "folyamatos tevékenységfejlesztés" az amerikai szóhasználatban a "continuous process improvement"-ként került be a köztudatba. A "folyamatos tevékenységfejlesztés" alapvetően abban különbözik a manapság igen felkapott "üzleti folyamatok újraszervezésé"-től, hogy míg az előző alapvetően az előállítási folyamatokra koncentrál, s a folyamatos, lépésről-lépésre történő, inkerementális-jellegű fejlesztést tűzi célul, addig az utóbbi a vállalat összes kulcsfolyamatát érint(het)i, s a nagyléptékű, alapvető, radikális változtatásokat szorgalmazza.

számviteli rendszerek meghatározó sajátossága.[72] Ez a szemléletmód tükröződik abban is, hogy a japán vállalati szakemberek a termékeik költségeinek, és jövőbeli árának tervezése során nem az egyébként széleskörűen elterjedt progresszív módszert, a várható költségek felől való közelítést alkalmazzák, hanem a piacon elérhető árból indulnak ki, és haladnak "visszafelé": ez a "célköltség-számítás" másik fontos össszetevője.

Ahhoz, hogy egy jövőben előállítandó, jelenleg kifejlesztés alatt álló termék "célköltség"-ét meghatározhassuk, először is fel kell mérnünk (meg kell becsülnünk) a fejlesztendő termék várható eladási árát. Ehhez több kipróbált piackutatási eszköz, előrejelzési módszer áll a rendelkezésünkre. Miután képet kaptunk a termék várható eladási áráról, a vállalati stratégiában célul tűzött jövedelmezőséget figyelembevéve kiszámoljuk a termék egységére jutó elvárt nyereségtartalmat. A kettő — vagyis a várható eladási ár és a stratégia alapján meghatározott elvárt nyereség — különbségeként adódik a termék úgynevezett "megengedett költség"-e. A "megengedett költség" meghatározásával párhuzamosan a termékfejlesztéssel foglalkozó szakemberek — a controllerek, illetve elemzők segítségével — kiszámolják azt az összeget, amennyibe várhatóan az új termék kerülne, ha azt a jelenlegi technológiával, a jelenlegi előállítási paraméterek változatlanul hagyásával állítanánk azt elő. Ezt nevezik "előrelátható költség"-nek. Ezután következik az az elemző munka, amely a termékösszetevőket, a terméktulajdonságokat, és az előállítási folyamatokat aszerint elemzi, hogy mennyire költségesek, és mennyiben járulnak hozzá a termék vevők számára érzékelhető értékéhez, hasznosságához. E folyamatos visszacsatolást igénylő kritikai elemzés és tevékenységfejlesztés eredményeképpen alakul ki a termék, illetve az egyes termékfunkciók "célköltsége", vagyis az a költségszint, amely — folyamatos javulást feltételezve — hosszabb távon elvezethet a "megengedett költség" szintjéig, s ezzel együtt a célul tűzött nyereségig.[73]

A "célköltség-számítás" több hasonlóságot mutat az előző pontban bemutatott "tevékenység-alapú költségszámítás"-sal, illetve a "folyamatköltség-számítás"-sal. Ebben a modellben is kiemelt szerepet kap a vállalati folyamatok szisztematikus felmérése, a folyamatok legfontosabb jellemzőinek (költség, idő, minőség) mérése, a

[72] Hiromoto, 1988.

[73] Egyes szerzők nem kizárólag ezt a folyamatos visszacsatoláson és részletekbe menő elemző munkán alapuló kétirányú folyamatot nevezik "célköltség-számítás"-nak, hanem az ennek csak egyes elemeit tartalmazó technikákat (például: a retrográd költségszámítást, vagy az értékelemzésen alapuló

folyamatok elemzése és fejlesztése. A másik fontos hasonlóság a stratégiai szempontok előtérbe helyezése az elemzésben: az elvárt nyereség stratégiából való levezetése, a termékköltségek teljes életcikluson való értelmezése, valamint a stratégiai időtávon megvalósítandó költségcélok kitűzése (hiszen a "célköltség"-et eredményező megoldásokat általában nem azonnal, hanem egy több időszakon áthúzódó folymatos fejlesztés eredményeként érhetjük csak el). A "célköltség-számítás" abban is hasonlít az előző pontban bemutatott "stratégiai vezetői számviteli" eszközökhöz, hogy nem egy eddig ismeretlen, gyökeresen új módszertanról van szó, hanem ismert, és — legalább szűkebb körben — alkalmazott módszerek újszerű összekapcsolásáról egy olyan területen, amelyre a vezetői számviteli eszközök kifejlesztői (az elméletalkotók és tanácsadók) és alkalmazói (a vállalati controllerek, tervezők és elemzők) eddig nem sok figyelmet fordítottak.

---

költségmeghatározást) is. A "célköltség-számítás" címszó alatt tárgyalt eszközök részletesebb bemutatását lásd: Szatmári, 1998.

1.5. Stratégia és controlling

A controlling értelmezésének legaktuálisabb kérdése az előzőekben bemutatott vezetési, illetve vezetést támogató funkció és a stratégia egymáshoz való viszonya. A nyolcvanas évek végéig minden elméletalkotó egyetértett abban, hogy a controlling alapvetően a szervezetek operatív irányításához kapcsolódó tevékenység, amely jellemzően a következő, legfeljebb egy éves időszakra koncentrál. Az elméleti modellekben következetesen szétválasztották egymástól a stratégiai tervezést, illetve — az újabb modellekben — a stratégia-alkotást és controllingot (management control-t), mondván, hogy ez két egészen eltérő szempontrendszer szerint, egészen eltérő eszközrendszerrel operáló irányítási alrendszer. A nyolcvanas évek második felében azonban egyre nagyobb teret nyert az a vélemény, amely szerint a stratégiai irányítás szintjén is szükség van a célok minél konkrétabb megfogalmazására, a célok teljesülésének, illetve a stratégiák megvalósításának mérésére, valamint a szisztematikus visszacsatolásra. A controlling koncepciónak, illetve eszközrendszernek a stratégiai irányítás szintjére történő kiterjesztését a szakirodalom „stratégiai controlling"-ként jelöli.[74]

Az egyes, e témához kapcsolódó szerzők munkái alapján nehéz meghúzni a határvonalat a német nyelvterületen elterjedt „stratégiai controlling", az amerikai elméletalkotók által használt „stratégiai költségmenedzsment", illetve „stratégiai kontroll", valamint a brit szerzők műveiben olvasható „stratégiai vezetői számvitel" között. Az alapvető különbség ezek között a fogalmak között az alapján ragadható meg, hogy a „stratégiai controlling" melyik jellemzőjére, tartalmi összetevőjére koncentrálnak. A „stratégiai költségmenedzsment", valamint a „stratégiai vezetői számvitel" kifejezések arra utalnak, hogy a szerzők számára a stratégiai döntések előkészítésére, alátámasztására, valamint a stratégiák teljesülésének értékelésére alkalmas vezetői számviteli eszközök jelentik a vizsgálat tárgyát: e közelítés legfontosabb jellemzőit és legelterjedtebb eszközeit tárgyaltuk az előző fejezetben.

[74] A "stratégiai controlling" valójában a német nyelvterületen elterjedt kifejezés. Az amerikai kutatók ezt a közelítést a "strategic cost management" [Shank, 1989], vagy a "strategic control/management systems" [Kaplan-Norton, 1996] témakör részeként tárgyalják, az angol elméletalkotók pedig a vezetői számvitel felől közelítve "strategic management accounting" megnevezéssel jelölik [Bromwich, 1990].

A „stratégiai controlling", illetve a „stratégiai kontroll" kifejezések arra utalnak, hogy a stratégiai irányítás szintjén alkalmazható controlling eszközök nem kizárólag vezetői számviteli, sőt, még csak nem is pénzügyi/gazdasági fogalmakkal operáló tervezési, mérési és elemzési eszközök lehetnek. Ebben az értelmezésben a „stratégiai controlling" a „stratégiai menedzsment"-hez közelálló fogalom: olyan irányítási eszközökre és modellekre utal, amelyek a szervezet hosszú távú céljainak kijelölését, stratégiáinak megfogalmazását, valamint az ezekhez történő visszacsatolást egységes rendszerbe foglalják. E modellek között két koncepció: a „kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard), és a „tulajdonosi értékképzés" (shareholder value creation) kapott a legnagyobb figyelmet az elmúlt években az elméleti és gyakorlati szakemberek körében egyaránt.

1.5.1. A "kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard) koncepció

A "kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard) koncepció azon az elven alapul, hogy a szervezetek hosszú távon is sikeres és eredményes működéséhez nem elegendő, ha kizárólag az időszakról időszakra elért pénzügyi eredményeket tartjuk szem előtt. Ahhoz, hogy a döntéshozók valóban a szervezet stratégiáinak megvalósítását szolgáló döntéseket hozhassanak, szükség van olyan célokra és teljesítménymércékre is, amelyek a rövidtávú pénzügyi eredményeken túl a szervezeti teljesítmény egyéb dimenzióira vonatkoznak. Ilyenek lehetnek például a vevők (fogyasztók, ügyfelek) számára fontos értékelési szempontok; a beszállítókkal, vagy éppen a meghatározó külső hatóságokkal, szervezetekkel, közösségekkel való kapcsolat; a szervezet irányítási és működési folyamatainak jellemzői; az alkalmazottak képzettsége, képességei és elkötelezettsége; a szervezet megújulási képessége.[75]

[75] Kaplan-Norton, 1998, p. 20. A szerzők által felállított kiinduló modellben a szervezeti teljesítmény négy nézőpontját emelik ki: a pénzügyi mellett a vevői teljesítményt, a belső működést és az innovativitást [Kaplan-Norton, 1992]. A modell továbbfejlesztése során a harmadik dimenzió kapcsán nagyobb hangsúlyt kap a folyamatorientáltság, és az elnevezés "belső folyamatok"-ra, vagy "működési folyamatok"-ra változik, a negyedik dimenzió pedig az eredetinél szélesebb körű értelmezést kap: a "tanulási és fejlődési nézőpont" nemcsak az innovativitást, hanem a szervezet emberi erőforrásainak és irányítási, illetve információs rendszereinek minden jellemzőjét magában foglalja. Szintén a továbbfejlesztés, a "balanced scorecard" gyakorlati alkalmazásából leszűrt tapasztalatok eredménye, hogy a szerzők megfogalmazzák azt a tételt, hogy a "balanced scorecard"-on megjelenő teljesítménydimenziók száma és tartalma az adott szervezett speciális jellemzői alapján más és más lehet. A négy kiinduló dimenzió mellett megjelenhetnek más, kulcsfontosságú nézőpontok is, mint például a beszállítók (beszállítói hálózatot működtető szervezetek esetén), vagy a szervezet

Ahhoz, hogy a szervezetek tagjai a — teljesítmény kulcsfontosságú dimenziói mentén — kitűzött célokat és a stratégiákat megvalósíthassák, fontos, hogy ismerjék és értsék azokat, s le tudják fordítani a mindennapi munkájuk szintjére. A "kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard) modell ezért nemcsak a stratégiai célok körültekintő kijelölését, hanem azok teljesülésének mérését, továbbá a szervezet egészére, és egységeire vonatkozó elvárások teljesülését szolgáló akciók, intézkedések meghatározását és nyomon követését is magában foglalja.

A többdimenziós teljesítményértelmezés, valamint az irányítás stratégiai és operatív szintjének szisztematikus összekapcsolása mellett a „balanced scorecard" modell további két új elemmel próbálja meg feloldani a hagyományos teljesítménytervezési és –értékelési rendszerek korlátozottságát. Az elméleti modellekben ajánlott, s még inkább a gyakorlatban alkalmazott teljesítményértékelési rendszerek jellemző hibája ugyanis, hogy szinte kizárólag pénzértékben kifejezett mutatókat használnak a teljesítmény mérésére. E mutatók rendeltetése, hogy utólag számot adjanak egy adott cél, vagy elvárás teljesüléséről. A „balanced scorecard" modellben ezzel szemben kiemelt jelentőséget kapnak a nem pénzértékben kifejezhető, sőt, esetleg nem is számszerűsíthető (minőségi) mutatók, különösen a vevői, valamint a tanulási és fejlődési dimenzióban.

Ráadásul a modell egyik lényeges eleme, hogy a célok és elvárások teljesüléséről utólagosan számot adó mutatók mellett olyan teljesítménymércék beépítésére ad lehetőséget, amelyek nem a cél eléréséről, hanem a megvalósulás irányába való haladásról tudósítanak. Ezeket a mutatókat nevezi Kaplan és Norton „teljesítményokozók"-nak. A „teljesítményokozók" azokra a tényezőkre irányítják a döntéshozók figyelmét, amelyek alapvetően meghatározzák egy konkrét cél, vagy elvárás teljesülését. Ha például a szervezetnek kiemelt célja egy bizonyos vevői csoport megtartása, akkor az ismételt vásárlásokból származó árbevétel megmutatja, mennyiben teljesül ez a cél, de nem mond semmit azokról a teljesítmény-összetevőkről, amelyek miatt a vevőink úgy döntenek, hogy újra nálunk vásárolnak. Ilyen tényező lehet a termék jó minősége, a magas színvonalú kiszolgálás, a versenytársakénál jobb vásárlás utáni szolgáltatások, vagy éppen a pontosság. Kaplan és Norton szerint ha az „X vevői csoport megtartása" stratégiai célt teljesíteni akarjuk, olyan elvárásokat is meg kell fogalmaznunk magunkkal szemben, amelyek e szempontból meghatároz[illegible] közösség [illegible]közszolgálat[illegible] vagy [illegible] intézmények [illegible]

tényezőkre való folyamatos odafigyelésre ösztönöznek. E „teljesítményokozók"-nak a teljesítményértékelési rendszerbe való beépítésével lehet hosszabb távon is biztosítani a kiemelt stratégiai célok teljesülését.

A „balanced scorecard"-ként elterjedt irányítási modell tehát több szempontból is kiegyensúlyozott:

- A pénzügyi értelemben vett eredményesség mellett a teljesítmény egyéb dimenzióira is ráirányítja a vezetők figyelmét.
- A stratégiai célokat konkrét elvárásokon keresztül összekapcsolja a mindennapi működés során meghozandó intézkedésekkel, végrehajtandó akciókkal.
- A pénzértékben kifejezhető teljesítménymutatók mellett lehetőséget ad a nem pénzügyi, sőt, esetleg nem is számszerűsíthető teljesítménymércék alkalmazására.
- A célok és elvárások teljesüléséről utólag számot adó, úgynevezett „eredménymutatók" mellett felhívja a vezetők figyelmét a célok eléréséhez vezető tényezők, a „teljesítményokozók" fontosságára, és ezek beépítésére a teljesítményértékelési rendszerbe.

A „kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard) modell tehát keretet ad a szervezet jövőképe és stratégiái, valamint a szervezeti teljesítmény közötti összhang megteremtéséhez, a szervezet egésze és egységei teljesítményének megtervezéséhez, folyamatos nyomonkövetéséhez és értékeléséhez. A modell megalkotói szerint azonban a „balanced scorecard" több — illetve több lehet — mint egy „egyszerű" stratégiai teljesítménytervezési és –értékelési, vagy stratégiai kontroll rendszer. A „balanced scorecard" egy stratégiai menedzsment rendszer. A „menedzsment rendszer" kifejezés arra utal, hogy nem egy egyedi vezetési eszközről van szó, hanem egy olyan koncepcióról, amely képes rendszerbe foglalni a szervezet irányításának minden elemét: a formális irányítási eszközökön túl a tagok magatartását előtérbe helyező eszközöket is.[76] Kaplan és Norton két dolgot emel ki, ami megkülönbözteti az „egyszerű" stratégiai teljesítménytervezési és –értékelési rendszert a stratégiai menedzsment rendszertől. Az egyik, hogy az utóbbi segíti a vezetőket a stratégia megvalósításában is, nemcsak abban, hogy a jövőképet és a stratégiát konkrét célokban és elvárásokban megfogalmazzák. A másik, hogy lehetőséget teremt a

[Kaplan-Norton, 1998, p. 171-179.].

[76] Dobák, 1996, p. 129.

stratégiához való visszacsatolásra, a stratégiák felülvizsgálatára is.[77] A „balanced scorecard" tahát akkor válhat stratégiai menedzsment rendszerré, ha:

- Összeillesztjük azt az egyéb, a vállalatnál meglévő irányítási alrendszerekkel: a stratégiai tervezéssel, az üzleti tervezéssel, az operatív tervezéssel, valamint a beszámoló rendszerrel.
- A szervezet tagjainak egyéni céljait, érdekeit összhangba hozzuk a „balanced scorecard"-on megjelenő szervezeti célokkal, preferenciákkal. Ezt úgy tudjuk elérni, ha az ösztönzési rendszert hozzáillesztjük a „balanced scorecard"-on megjelenő elvárások teljesüléséhez, akciók végrehajtásához.
- A „balanced scorecard"-ot arra is felhasználjuk, hogy segítségével világossá tegyük és közvetítsük a szervezet jövőképét, stratégiáit, preferenciáit a szervezet tagjai felé.
- A folyamatos visszacsatolás során nemcsak a kitűzött elvárások teljesülését tartjuk szem előtt, hanem azt is megvizsgáljuk időszkról időszakra, hogy vajon továbbra is megállják-e a helyüket azok az összefüggések, amelyek a szervezet jövőképe és az ahhoz vezető stratégiák, célok és elvárások között feltételeztünk.

Azzal, hogy lehetőséget teremt a szervezet céljai és az azok közötti összefüggések folyamatos felülvizsgálatára, a „balanced scorecard" hozzásegíti a szervezetek ahhoz, hogy tanuló szervezetté váljanak: ne csak a rutinjaikat, operatív döntéseiket, hanem alapvető céljaikat, stratégiáikat, irányítási és működési mechanizmusaikat is képesek legyenek megváltoztatni.

A hagyományos controlling modellek mögött meghúzódó teljesítmény felfogást az utóbbi két évtizedben sok kritika érte az elméletalkotók és a gyakorlati szakemberek részéről egyaránt. E kritikák legtöbbször a rövidtávú szemlélet, a pénzügyi értelemben vett eredményességre (a jövedelmezőségre, a tőkemegtérülésre, a likviditásra) való koncentrálás, valamint a számszerűsíthetőség, a "mennyiségi szemlélet" kizárólagosságát említik a hagyományos felfogás leggyengébb pontjaiként. A "kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard) koncepció az eddigieknél tágabb perspektívákat nyit a szervezetek teljesítményének értelmezésében. Nagy előnye, hogy egy megfelelően operacionalizált modellt nyújt a „stratégiai menedzsment" megvalósításához. Eddig ugyanis a „startégiai menedzsment" inkább csak mint koncepció létezett az elméletalkotók és a vállalati vezetők fejében: nehezen

[77] Kaplan-Norton, 1998, p. 254.

támadható gondolat, hogy a stratégiák megvalósításának sikerét azzal biztosíthatjuk, ha folyamatosan visszacsatolunk a megfogalmazott céljainkhoz, s a szervezet működését hozzáigazítjuk a megváltozott körülményekhez. Mindeddig azonban nem nagyon léteztek olyan „stratégiai meenezsment" modellek, amelyek a „Hogyan?"-t megválaszolták volna. A „balanced scorecard" egyfajta választ ad erre a kérdésre. Természetesen a modellnek vannak kevésbé kidolgozott, tisztázatlan részletei:

- Mi a pontos kapcsolat a középtávú üzleti tervezés és a „balanced scorecard" között?
- Mennyire kell lefednie a „balanced scorecard"-nak a vállalati működés minden elemét?
- Mi a rendeltetése a vállalati szintű „balanced scorecard"-nak a heterogén tevékenységet folytató, diverzifikált vállalatok esetében?
- Hogyan és hol jelennek azok a tulajdonosi célok, amelyek nem kifejezetten a pénzügyi teljesítményre vonatkoznak (például szakmai befektető esetén)?
- Hogyan vizsgálható a stratégiai célok között feltételezett ok-okozati összefüggések fennállása? Milyen statisztikai eszközöket alkalmazhatunk, és mik a megbízhatóság és érvényesség kritériumai?
- A stratégiai célok, vagy az azok teljesülését mérő mutatók között kell felállítanunk mérhető ok-okozzati összefüggéseket?
- Mi a teendő akkor, ha a tulajdonosok és a felsővezetés egymásnak ellentmondó célokat határoznak meg?
- Milyen időtávon mérhető, illetve mérendő a stratégiai célok teljesülése? Hogyan tudjuk megítélni, hogy egy köztes időpontban kapott érték vajon elfogadható-e, vagy már be kell avatkozni?
- Hogyan védhetjük ki, hogy a „balanced scorecard"-ban szereplő elvárások előtérbe helyezése ne vezessen a teljesítmény többi (és esetleg mégoly fontos) elemének elhanyagolásához?
- Mikor, és milyen mértékben köthető az ösztönzési rendszer a „balanced scorecard"-on szereplő elvárások teljesítéséhez?
- Mihez kössük a felelősséget és az ösztönzést: a stratégiai célok teljesüléséhez, az egyes mutatók mentén megfogalmazott elvárások teljesüléséhez, vagy az akciók, intézkedések végrehajtásához?

Mindezekkel együtt is azt modhatjuk: a „kiegyensúlyozott teljesítmény" (balanced scorecard" modell egy olyan rendszer, amely a mai vállalati vezetők számára releváns kérdésekre ad könnyen megtanulható, az irányítás számos elemére kiterjedő, és viszonylag könnyen alkalmazható választ. Sikere elsősorban annak köszönhető, hogy egy megfelelően kidolgozott megoldást nyújt a vezetők számára ahhoz, hogy ezen túl ne csak tanulhassák, hanem gyakorolhassák is „stratégiai menedzsment"-et.

1.5.2. Az „értékközpontú vezetés" (value-based management) koncepció

A controllingnak, illetve a vállalati szakemberek által alkalmazott tervezési és elemzési eszköztárnak a stratégiai irányítás szintjére történő kiterjesztése egy másik átfogó irányítási koncepciót is életre hívott. Az „értékközpontú vezetés" (value-based management), vagy az ennek lényegében megfelelő „tulajdonosi értékképzés" (shareholder value creation) koncepciók arra az alapfeltételezésre épülnek, hogy a szervezetek irányítása során előálló döntési helyzetekben mindig a tulajdonosok számára teremtett (többlet) érték kell, hogy vezéreljen minket. Ez az érték pedig nem egyenlő a vállalat vagyonának, vagy eszközértékének növekedésével, de még az adott időszakban realizált számviteli eredménnyel sem. Ezek ugyanis nem fejezik ki sem a piac (a befektetők) ítéletét a vállalatba történő befektetés kockázatára vonatkozóan, sem pedig a vállalatban meglévő jövőbeli fejlődési lehetőségeket. Éppen ezért a vezetőknek döntéseik során nem a számviteli eredmény, de még csak nem is a vállalati vagyon értékének maximalizálására kell törekedniük, hanem az úgynevezett „tulajdonosi érték" növelésére.[78]

A „tulajdonosi érték" a vállalat értéke és a hitelek értéke közötti különbségként adódik. A hitelek értékelése a legtöbb cég esetében viszonylag egyszerű feladat, mivel a hitelszeerződések tartaalmaznak minden információt ehhez. Az azonban már korántsem ennyire egyszerű kérdés, hogy hogyan tudjuk meghatározni a vállalat értékét. Az „értékközpontú vezetés" címszó alatt megjelent modellek között az alapvető különbség abban áll, hogy hogyan válaszolják meg ezt a kérdést: hogyan

[78] Bár a legtöbb szerző ezt a célt úgy fogalmazza meg, hogy "a tulajdonosi érték maximalizálása", joggal feltételezhetjük, hogy ez esetben is fennáll Herbert Simon tétele, miszerint maximalizálási célról nem érdemes beszélni korlátozottan racionális döntéshozók esetén. Ezt elfogadva a továbbiakban nem a tulajdonosi érték maximalizálásról, a hanem tulajdonosi érték növelésről, mint alapvető vállalati célról beszélünk.

határozzák meg a vállalat értékét.[79] Anélkül, hogy az egyes modellek mögött meghúzódó vállalatértékelési, illetve vállalati pénzügyi felfogás közötti különbségek részleteibe belemennénk, érdemes megvizsgálni e modellek azon közös jellegzetességeit, amelyek az „értékközpontú vezetés" mint irányítási koncepció szempontjából meghatározó jelentőségűek.

Mindegyik modell azzal a kiinduló feltételezéssel él, hogy a számviteli információ, és az azon alapuló elemzések önmagukban nem nyújtanak megfelelő képet a vállalati vagyon alakulásáról, nem szolgáltatnak megfelelő alapot a vezetői döntések meghozatalához. Egyrészt azért, mert múltbeli történéseken, a piac múltbeli ítéletein alapulnak, s nem veszik figyelembe a jövőbeli fejlődési lehetőségeket. Másrészt, figyelmen kívül hagyják a tőke alternatív befektetési lehetőségeiből adódó elveszett hasznot. Harmadrészt, nem veszik figyelembe a pénz időértékét, nem tudják kezelni a különböző időpontokban realizálódó eredmények közötti értékbeli különbséget. Ráadásul a számviteli kimutatások alapvetően a rövid távú eredményre koncentrálnak, s ezért a döntéshozók szempontjai között is kiemelt jelentőséget kap az adott időszak eredményére gyakorolt hatás.[80]

Az „értékközpontú vezetés" címszóval jelzett modellek olyan vállalatértékelési eljárásokat alkalmaznak, amelyek megpróbálják kiküszöbölni a számviteli információ fentebb említett torzító hatásait. Az így felépített modellek alapján aztán meghatározható, hogy melyek azok a tényezők, s melyek azok a vezetői döntések, amelyek alapvetően befolyásolják a vállalati, és ezen keresztül a tulajdonosi értéket. Ezeket a tényezőket nevezik „értékokozók"-nak (value driver). Az „értékokozók"-at úgy azonosíthatjuk be, ha a „tulajdonosi érték"-et felbontjuk az azt meghatározó tényezőkre. A „tulajdonosi érték" meghatározó tényezői két nagy csoportba sorolhatók.[81] A tényezők egyik csoportja a működés eredményeképpen időről időre

---

[79] A legelterjedtebb értékelési megoldások lényegében két típusba sorolhatók: a modellek egyik csoportja az úgynevezett "diszkontált cash-flow"-alapú vállalatértékelési módszerre épül. Ebben az esetben a vállalat értéke egyenlő azzal a jövedelemmel, amelyet "a vállalkozás üzleti tevékenységével hosszú távon, teljes élettartama során realizál, s amely a vállalkozáshoz forrást biztosítók számára rendelkezésre áll" [Reszegi, 1999, p.18.]. A másik megközelítés szerint a tulajdonosi érték növekedése egyenlő az úgynevezett "gazdasági", vagy "piaci hozzáadott érték"-kel (economic value added, market value added), amely egy adott döntés, vagy akció eredményeképpen létrejön. A "diszkontált cash-flow"-alapú modellek között a legismertebb Alfred Rappaport "tulajdonosi érték" koncepciója [Rappaport, 1986], valamint a McKinsey csoport tanácsadói által kidolgozott modell [Copeland et al, 1990]; míg a másik irányzat legismertebb képviselői a Stern Stewart & Co. szakértői csapata [Stern Stewart, 1990].

[80] A korszerű vállalatértékelési módszerekről és a mögöttük meghúzódó feltételezésekről részletesebben lásd: Reszegi, 1999.

[81] Amennyiben a vállalat értékét "diszkontált cash-flow"-alapú módszerrel számítjuk ki.

rendelkezésre álló úgynevezett „szabad cash-flow"-hoz kapcsolódik, míg a másik csoportjuk a vállalat „tőkeköltség"-ét befolyásolja.

A „szabad cash-flow" az a pénzösszeg (vagy azzal egyenértékű, azonnal pénzzé tehető eszköz), ami egy adott periódus végén a vállalatba befektetők rendelkezésére áll.[82] A „szabad cach-flow"-t alapvetően a következő tényezők befolyásolják:

- az árbevétel alakulása (növekedése);
- az árbevételarányos nyereség (vagy másképpen közelítve: a költségek árbevételhez viszonyított aránya);
- az adókulcsok; valamint
- a tőkelekötések (m)értéke.[83]

Az értékokozók másik csoportja a vállalat „tőkeköltség"-ét befolyásolja. A „tőkeköltség"-ben lényegében az a hozamelvárás testesül meg, amit a vállalkozás számára forrást biztosítók — a tulajdonosok és a hitelezők — támasztanak. A „tőkeköltség"-et alapvetően a következő tényezők befolyásolják:

- a vállalkozás forrásszerkezete;
- az idegen tőke kamata; valamint
- a tulajdonosok megtérülési elvárásai.

Ezek tehát azok a tényezők, amelyek döntően meghatározzák, hogy hogyan alakul a vállalat értéke, és ezen keresztül a „tulajdonosi érték". Látható, hogy a fenti tényezők némelyike valóban a vezetők rövid- és hosszútávú döntéseitől függ, egy részük azonban ettől független, illetve csak nagyon áttételesen befolyásolható (adókulcsok, idegen tőke kamata, tulajdonosi elvárások). Mindazonáltal a modell jó keretet nyújt ahhoz, hogy vállalat értékéből kiindulva eljussunk azokhoz a vezetői döntésekhez, amelyek alapvetően meghatározzák a „tulajdonosi érték"-et. Így válhat a vállalati, illetve tulajdonosi érték számítás az úgynevezett „értékközpontú vezetés" alapjává.

Az „értékközpontú vezetés" koncepció láthatóan sok jellemzőjében hasonlít az előző alfejezben bemutatott stratégiai irányítási modellhez: a „balanced scorecard"-hoz. A

---

82 A "szabad cash-flow", és az úgynevezett "maradvány cash-flow" között a különbség abban áll, hogy az előző nem veszi figyelembe módosító tényezőként azokat a ráfordításokat, amelyek a külső források igénybevételéből adódnak. Így arról a pénztömegről kaphatunk képet, ami ugyanúgy a hitelezőké, mint a tulajdonosoké. Ezt az értékelési eljárást olyan modellekben célszerű alkalmazni, ahol a tőkeszerkezet hatását a modell más elemeiben figyelembe vesszük (például a "súlyozott átlagos tőkeköltség" alkalmazása esetén), illetve ahol a tőkeszerkezetben és a tőkeköltségekben várhatóan nem következnek be jelentős változások [Harrington, 1995, p. 286].

83 A tőkelekötés minden olyan "befektetést" magában foglal, amely során az eszközállományunk növekszik. Ez lehet beruházás, de ugyanúg ide soroljuk a vevő-, vagy éppen a készletállomány növekedését is.

tagadhatatlan előnyök — a stratégiai és az operatív irányítás összekapcsolásának operacionalizálása; az átfogó, egységes szemléleten alapuló vezetési rendszer kialakításának igénye; a szervezetekkel kapcsolatban lévő eltérő érdekhordozók szempontjainak egy modellbe foglalása, korszerű értékelési és elemzési eszközök használata — mellett azonban e modell kapcsán is több elméleti és gyakorlati kérdés maradt megválaszolatlanul az „értékközpontú vezetés" mögött meghúzódó elméleti alapfeltételezésekkel, valamint a gyakorlati alkalmazással kapcsolatban egyaránt:

- Valóban igaz-e az az alapfeltételezés, hogy a vállalatoknak mindenek felett való célja a tulajdonosi érték maximalizálása?
- Valóban minden, a vállalat, illetve érdekhordozói számára fontos cél beleilleszthető-e a „tulajdonosi érték" modellbe? Mi a helyzet a nehezen számszerűsíthető, csak szubjektíven megítélhető tényezőkkel?
- Mennyire jól mérhető, illetve becsülhető előre az egyes alternatívák tulajdonosi értékre gyakorolt hatása nem hatékony tőkepiaci környezetben? Tudunk-e minden esetben kellőképpen megbízható információt szerezni az egyes befektetési alternatívák kockázatáról?
- Megéri-e, illetve milyen feltételek mellett, milyen időközönként éri meg ezt a viszonylag időigényes információgyűjtést és bonyolult számításokat igénylő értékelést a vállalat vezetőinek — illetve a döntéselőkészítéssel foglalkozó szakembereknek — elvégezni?
- Hogyan „fordítható le" a vonalbeli vezetők mindennapi munkájának szintjére a tulajdonosi érték maximalizálása, illetve növelése? Hogyan válhat ez a fajta értékszemlélet a szervezet minden tagjának sajátjává?

E kérdések is azt mutatják, hogy az „értékközpontú vezetés" koncepció gyakorlatba való átültetése komoly kihívást jelent mind az elmélet, illetve módszertan kidolgozói és továbbfejlesztői, mind pedig a gyakoralti alkalmazók számára. Ráadásul az „értékközpontú vezetés", mint vezetési rendszer széleskörű elterjedését jelentősen hátráltatja, hogy

- a mögötte meghúzódó értékelési eljárások viszonylag bonyolultak,
- a megbízható értékeléshez rengeteg, normális működési körülményeket feltételezve nehezen hozzáférhető információra van szükség;
- az értékelési eljárások mögött meghúzódó elméleti modellek megértése komolyabb elméleti felkészültséget igényel.

Ezek a sajátosságok adhatnak magyarázatot arra, hogy míg a „balanced scorecard" egyre gyorsabb ütemben hódítja meg a vállalati vezetőket, egyre több szervezetben alkalmazzák — s nemcsak mint egy új szemléletű teljesítménytervezési és értékelési eszközt, hanem mint átfogó vezetési rendszert is —, addig az „értékközpontú vezetés" jóval szűkebb körben terjedt el, és inkább a döntéshozatal egyes speciális területein — a vállalati szintű forráselosztás, valamint a tartós tőkelekötési döntések kapcsán — alkalmazzák. Az „értékközpontú vezetés" által középpontba állított értékelési, illetve vezetői szemléletmód, valamint az ehhez kapcsolódó irányítási eszközök azonban a jövőben várhatóan egyre komolyabb szerepet fognak kapni elsősorban a nemzetközi piacokon megméretődő, a tulajdonosaik, illetve részvényeseik között döntően tudatos pénzügyi befektetőkkel rendelkező vállalatok körében.

2. CONTROLLING MAGYARORSZÁGON

A controlling rendszerek kialakítása és a vállalatok irányítási rendszerébe való beillesztése Magyarországon a nyolcvanas évek végétől figyelhető meg. A vállalatok működésének akkori környezetét a társadalmi, makrogazdasági és jogi-szabályozási feltételrendszer radikális átalakulása jellemezte, ahol a gyors, és nehezen előrejezhető változásokra való reagálás szinte mindennapos kihívást jelentett a vállalatvezetők számára. A piacgazdasági feltételek közötti sikeres működés egészen másfajta szervezeti megoldásokat, irányítási rendszereket, és — nem utolsó sorban — vezetői szemléletmódot tett szükségessé a profitorientált vállalkozások irányításában. A vállalati irányítási rendszerek átalakulásának egyik természetes lépése volt az erőforrások célirányos elosztását és felhasználását elősegítő, a szervezeti teljesítmény folyamatos nyomonkövetését lehetővé tevő controlling rendszerek bevezetése.

A controlling eszközök gyakorlati elterjedésében meghatározó szerepet játszottak az újfajta ismeretekre, az eddigiektől eltérő irányítási eszközök megismerésére és alkalmazására nyitott vállalati szakemberek, a fejlett piacgazdaságokban tapasztalatot — és piacot — szerzett vezetési tanácsadók, valamint a Magyarországon vállalatot vásárolni, illetve telepíteni szándékozó külföldi tulajdonosok. Az ő szerepükkel, a controlling eszközök és rendszerek elterjedésére gyakorolt hatásukkal foglalkozik a 2.1. fejezet.

A controllinghoz hasonló irányítási eszközök alkalmazásának fontos feltétele, hogy létezzen, és a szakma képviselői számára hozzáférhetővé váljon az az elméleti tudás, ismeretanyag, amely segíti őket a lehetőségek felismerésében, a modellek gyakorlatba való átültetésében, az alkalmazás során felvetődő kérdések körültekintő megválaszolásában. Az elméleti alapok megteremtésében, a fejlett gazdaságok elméleti és gyakorlati eredményeinek hazai elterjesztésében, a hazai alkalmazhatóság kérdésének vizsgálatában kiemelkedő szerepet játszottak azok az oktatók és kutatók, akik a vezetéstudomány, a vállalatgazdaságtan, vagy a számvitel oldaláról közelítve eljutottak az eredményorientált vállalatirányítás és az ahhoz szükséges információk, eszközök kérdéséig. A kilencvenes évek elejétől egyre szélesebb körben oktatnak controlling ismereteket, s a színvonalas oktatáshoz elengedhetetlen kutatómunka is megkezdődött e területen. A hazai controlling kutatás elméleti előzményeit tárgyaljuk a 2.2. fejezetben.

2.1. Mozgatórugók a vállalati gyakorlatban

A hetvenes és nyolcvanas évek szervezetalakítási tendenciái között több olyan jellemzővel találkozhatunk, amelyek a "controlling-szerű" irányítási feladatok megjelenéséhez, az ezt támogató rendszerek, illetve részrendszerek kialakulásához vezettek[84]. A teljes önellátásra való törekvés, a kisebb tanácsi és szövetkezeti szervezetek beolvasztása már meglévő vállalatokba, valamint a vidéki ipartelepítések következtében a hetvenes évek második felétől jelentősen nőtt a vállalatok mérete.[85] A több-telephelyes vállalatok egységeire egyre inkább jellemző lett az önállósodásra való törekvés.[86] Az ipari nagyvállalatok számára ráadásul megnőtt a tőkés piacra való termelés jelentősége. Ezek mind-mind olyan tényezők, amelyek felvetették az összvállalati szintű koordinációt támogató tervezési és kontroll rendszerek szükségességét.[87]

A controllingnak, illetve egyes részterületeinek: a tervezésnek, a teljesítmény mérésének és elemzésének, a vezetők rendszeres információkkal való ellátásának természetesen voltak előzményei a hazai vállalatok irányításában. A szocialista nagyvállalatoknál alkalmazott tervezési, elemzési, közgazdasági vagy éppen statisztikai egységek, illetve az ezeken a területeken dolgozó gazdasági szakemberek a mai controllerek közvetlen elődjeinek tekinthetők. Az átalakulást megelőző vállalatirányítás controlling szempontból lényeges sajátosságait tárgyaljuk az fejezet első részében.

A controlling rendszerek hazai elterjedése kapcsán nem feledkezhetünk meg a külföldi tőke szerepéről: a fejlett gazdaságok e területen felhalmozott tudását és tapasztalatait magukkal hozó tanácsadókról, valamint a külföldi tulajdonosok révén meghonosodott controlling rendszerekről. A kétféle csatornán érkező hatás közös és eltérő jellemzőket egyaránt felmutat: erről szól a fejezet második, illetve harmadik része.

---

84 Szocialista ipari nagyvállalataink szervezeti jellemzőiről, illetve ezek alakulásáról, az egyes jellemzők és változási tendenciák lehetséges okairól részletes képet kaphatunk a "Szocialista vállalat kutatási főirány" keretében végzett kutatások eredményeként [lásd például: Máriás et al, 1981].

85 Tari, 1996, p. 212.

86 A hazai vállalatok szervezetalakítását több évtizeden keresztül meghatározó "centralizáció-decentralizáció-csatá"-ról bővebben lásd: Voszka, 1984

87 A szervezeti formák és struktúrák magyarországi alakulásának részleteiről lásd: Tari, 1996.

2.1.1. A vállalati tervezés és elemzés úttörői — "controller elődök"

A vállalati gazdasági vezetők szervezetében, általában különálló szervezeti egységként működő közgazdasági osztályok munkatársai a mai controllerek közvetlen elődjeinek tekinthetők, hiszen feladatuk a vállalat, illetve annak egységei teljesítményének megtervezése, elemzése, és erről információ szolgáltatása volt. A tervezési, közgazdasági, statisztikai osztályok által végzett munka sok tekintetben hasonló volt a vezetésorientált számvitel nemzetközi fejlődésének kezdeti időszakára jellemző hagyományos költség- és teljesítményszámításhoz. A hangsúly itt is inkább az operatív teljesítmény nyomonkövetésén volt, a tervezés és az elemzés a könyvelésből származó adatokra épült, s utólagos, követő jellege miatt nem igazán volt alkalmas arra, hogy megfelelő támpontot adjon bizonyos döntések előzetes mérlegeléséhez, vagy az egységek teljesítménye várható alakulásának előrejelzéséhez.[88]

Mielőtt azonban korszerűtlenséggel vádolnánk az akkori vállalati elemzőket, érdemes emlékezetünkbe idézni a mikroszféra hetvenes-nyolcvanas évekre jellemző meghatározó sajátosságait. A vállalatok működési környezetére akkoriban nem az volt a jellemző, hogy a siker titka a pénzügyi értelemben vett eredményesség volt. A szocialista gazdaságirányítási rendszerben a vállalati vezetők sikere nem elsősorban a vállalatok pénzügyi, illetve piaci értelemben vett eredményességétől függött. Egy ilyen helyzetben természetes, hogy a vezetők napi feladatoknál messzebre mutató előretekintését, a komplex vállalati döntések körültekintő előkészítését szolgáló eszközök iránt nem volt komoly igény.[89]

Mindazonáltal a vállalati tervezési és elemzési gyakorlat hasznos kiindulópontot jelentett később a controlling rendszerek kialakítása számára. Néhány esetben ez a fajta folytonosság a "valódi" controlling kialakulásának hátráltatója is lett. Több vállalati példa utal arra, hogy a meglévő tervezési és elemzési apparátus, illetve az

---

88 A hazai controlling gyakorlat megismerését célzó kutatások megállapították, hogy a bevezetett controlling rendszerek még a kilencvenes évek közepén is jellemzően ellenőrzés-centrikusak voltak [Mészáros, 1995]. A controlling (kontroll) és az ellenőrzés között sok vállalati vezető a mai napig sem tesz igazán élesen különbséget. Ez a hazai környezetben azért meglepő kicsit, mert a controlling tartalmi meghatározásának egyik fontos eleme a kibernetikai szabályozással való párhuzam, ami világosan megmutatja, hogy mi a különbség az egyszerű ellenőrzés és a kontroll között. A kibernetika pedig nem ismeretlen a hazai vállalati vezetők számára, sőt: a legutóbbi időkig a vezetési és szervezési oktatás egyik leghangsúlyosabb területe Magyarországon az általános rendszerelmélet és a kibernetika volt.

alkalmazott eszközök és módszerek tartalmi változtatás nélkül lettek controllingnak "kikiáltva".[90] A hazai controlling rendszerek egyik leggyengébb pontját még ma is a lényegében érintetlenül hagyott, a vállalatirányítás igényeit megfelelően kiszolgálni nem tudó, alapvetően a pénzügyi számvitel elveinek és kritériumainak megfelelően kialakított költség- és teljesítményszámítási rendszerek jelentik. Ez a probléma azonban már átvezet egy másik kérdéshez, a controlling és számvitel közötti tisztázatlan viszonyhoz.

Míg a controlling nemzetközi fejlődéstörténetében viszonylag problémamentesnek tűnik a pénzügyi (külső) számvitel, és a vezetésorientált (belső) számvitel szétválasztása, addig a hazai tapasztalatok azt mutatják, hogy a gyakorló controllerek egyik legnagyobb problémája a számvitellel való harmónikus együttműködés hiánya. A magyarázatért érdemes röviden áttekinteni a számvitel hazai történetét. Amíg ugyanis a nyugati világban a vállalatok hosszú évtizedek óta piacgazdasági, korlátozott állami irányítással jellemezhető működési környezettel szembesültek, addig Magyarországon egészen másfajta gazdasági feltételrendszer volt a jellemző. Ebből adódóan a vállalatok számviteli tevékenysége is más célokat szolgált, más elvek alapján, másképpen folyt. Természetesen a gazdálkodási tevékenység számszerű nyomonkövetése nem újkeletű a magyar gazdaságban sem. A piacgazdaságra való áttéréssel azonban a vállalatok addigi számviteli tevékenysége megváltozott: a számviteli törvény értelmében újra kellett gondolni nemcsak a számvitel vállalatirányításban betöltött szerepét, hanem az alkalmazott eszközök jó részét is. Vállalataink éppen a kilencvenes évek legelején szembesültek azzal a feladattal, hogy az addigiaktól eltérő számviteli rendszert kell kiépíteniük és működésbe vonniuk. Természetes tehát, hogy a számvitelért felelős szakemberei magukénak érezték a feladatot, hogy a költség- és teljesítményszámítás módját is a teljes számviteli rendszer részeként — alapvetően a pénzügyi számviteli elvek mentén — határozzák meg. Mindez kiegészült azzal, hogy a controlling előzményének tekinthető tervezési és elemzési feladatokat is a legfelső gazdasági vezető felügyelete alá tartozó szervezeti egységek látták el, vagyis ezek a tevékenységek a legtöbb vállalatnál a számviteli területtel közös irányítás alatt működtek.

---

89 Érdekes, hogy még ma is a legtöbb hazai vállalatvezető a cég sikere szempontjából fontosabb tényezőnek érzi az állami irányító szervekkel való jó kapcsolatot, mint a korszerű irányítási eszközök alkalmazását [Antal-Mokos-Kovács, 1998].

90 Mészáros, 1995; Bodnár-Dobák, 1996

A controlling és a számvitel közötti elhatárolási problémák másik gyökere a számvitel alapvető értelmezéséből adódik. A magyar elméletalkotók ezzel kapcsolatos felfogása sokkal inkább a német elődökéhez áll közel: ők is azt vallják, hogy a számvitel egy egységes rendszer, amelynek ugyanúgy része a mérlegkészítés (főkönyvi könyvelés), mint az önköltségszámítás (üzemi számvitel), a statisztikák készítése és a tervezés.[91] Vagyis az angolszász értelmezésnek megfelelő pénzügyi és vezetői számvitel nem választható, illetve nem választandó el egymástól.

A controlling hazai elterjedésének kezdetén az ezzel foglalkozó szakemberek éppen ezért arra helyezték a hangsúlyt az "új" vállalati szakterület meghatározása során, hogy kiindulási alapként élesen elválasztották azt a számviteltől. A szakterületi behatárolás — és ezzel együtt a controlling, mint önálló vállalati funkció identitása is — a legtöbb esetben a számviteltől való elválasztáson, a két rendszer rendeltetése közötti különbségek hangsúlyozásán alapult. Ez az értelmezés, valamint az új számviteli és a controlling rendszerek majdhogynem párhuzamos kialakítása természetesen vezetett a két terület közötti állandó csatározásokhoz. Az, hogy a "csatát" végül is ki nyerte meg, leginkább a felsővezetés hozzáállásán, a gazdasági vezető e területen szerzett ismeretein, valamint a controller és a számviteli vezető személyiségén múlott. Általános tapasztalat, hogy mind a controller, mind a számviteli vezető helyzete akkor volt a legkönnyebb, ha a vállalat vezetői tisztában voltak mind a számvitel, mind a controlling rendeltetésével, a vállalat irányításában betöltendő szerepével, és egymástól elkülönülő szervezetként, eltérő felsővezető irányítása alatt működtették azokat.

2.1.2. A tanácsadók szerepe

A terület nemzetközi fejlődésétől eltérően hazánkban a controllinggal kapcsolatos vezetői igényeket — az úgynevezett controlling filozófiát — elsősorban nem a felsővezetők fogalmazták meg, hanem a nyolcvanas évek végén hazánkban megjelent tanácsadó cégek szakemberei, valamint a vállalaton belüli, controllinggal "megfertőzött" munkatársak játszottak benne meghatározó szerepet.[92] A controlling rendszerek bevezetése eleinte nem önmagában álló feladatként adódott, hanem a vállalatok teljes felépítési és működési rendszere átalakításának részeként került sor az

91 Baricz-Róth, 1989
92 Bodnár-Dobák, 1996

újszerű működést segítő költség- és teljesítményszámítási, tervezési és beszámolási rendszerek kialakítására. Ez a tendencia azonban hamar megváltozott, s a controlling rendszerek tanácsadók által támogatott bevezetése sokszor bizony a szervezeti előfeltételek megteremtése, a vállalat működési és irányítási rendjének átalakítása, a számviteli rendszer vezetésorientált irányba való továbbfejlesztése nélkül történt meg. Ennek talán legfontosabb oka a controlling rendszerek iránt támasztott óriási kereslet volt. Ez ráadásul gyakran kiegészült azzal, hogy a vállalatvezetők, illetve vállalati gazdasági szakemberek maguk sem voltak igazán tisztában a controlling pontos tartalmával, bevezetésének előfeltételeivel és a vele szemben támasztható követelményekkel. Így a körültekintő, szakmailag megalapozott, és a vállalatok sajátos működési körülményeit figyelembe vevő bevezetés egyetlen lehetséges garanciája a tanácsadók szakmai becsülete volt. A területen szerzett kutatási tapasztalatok azt mutatják, hogy a controlling rendszerek iránti jelentős kereslet több esetben elhamarkodott, teljeskörűnek, illetve megfelelőnek igazán nem mondható rendszerekhez vezetett.

Az egyik leggyakoribb probléma a felelősségi és elszámolási egységek nem megfelelő kialakítása volt. A kutatások a működési kontextus, a vállalati stratégia, és a szervezet működési rendje közötti illeszkedési problémákról számolnak be: a szervezeti egységek számára kijelölt feladatok és a hozzájuk rendelt hatáskörök közötti összhang hiányáról.[93] Jellemző tendencia, hogy a régi, funkcionális elvet követő, centralizáltan irányított egységek átalakításakor a feladatkörök bővültek ugyan, de a centralizáltság, a bonyolult, többlépcsős döntési mechanizmusok tovább éltek.[94] A tanácsadók védelmében meg kell jegyeznünk, hogy ez a probléma sokkal inkább a vállalatvezetés, sőt, sokszor a tulajdonos centralizált irányítási filozófiájából adódott, s nem a tanácsadók szakértetlenségéből. A centralizált irányítás viszont az operatív egységek szintjén lehetetlenné teszi a felelősség érvényesítését, hiszen ebben az esetben az egységek teljesítményét meghatározó legfontosabb tényezőkre a közvetlen vezetőknek nincsen hatásuk.

A tanácsadók tevékenységének további hátrányos hatása, hogy az egyszerűbb és látványosabb megoldás — a könnyebb siker — érdekében sokszor érintetlenül hagyták a meglévő költségszámítási rendszereket, s ezek bázisán építették ki az úgynevezett "vezetői információs rendszer"-eket. Ez azért jelenthet problémát, mert

[93] Mészáros, 1995; Bodnár-Dobák, 1996; Tari, 1996

számos vállalat esetében a meglévő költségszámítási mechanizmusok nem igazán illeszkedtek a vállalat outputjának jellemzőihez, az előállítási folyamat sajátosságaihoz, és általában nem voltak alkalmasak arra, hogy megfelelő támpontot adjanak akár bizonyos döntési kérdések mérlegeléséhez, akár a szervezeten belüli egységek tényleges teljesítményének megítéléséhez.

A controlling rendszerek iránti nagy kereslet kiegészülve a "kulcsrakész" informatikai megoldások megjelenésével egy másik fontos problémához vezetett a hazai controlling rendszerek bevezetésének gyakorlatában. A tanácsadói piacon megjelentek azok az informatikai cégek, amelyek a nyugaton kifejlesztett integrált információs rendszerek számítástechnikai tartalmát ismerték ugyan, de nem fordítottak kellő figyelmet azokra a szervezési, vállalatvezetési problémákra, amelyekre a számítástechnikai megoldásokat alkalmazták. Ezek a cégek általában számítástechnikai — ráadásul a legtöbbször programozói és nem rendszerszervezői — szakemberek vezetése alatt álltak, s tanácsadóik is ilyen szaktudással rendelkeztek. Mivel pedig a rendszerek iránti kereslet nagy volt, s a vállalati szakemberek — szervezési és számítástechnikai ismeretek hiányában — nem igazán tudták ellenőrizni a bevezetés bonyolult folyamatát, az informatikai tanácsadók igen kényelmes helyzetbe kerültek: nem kellett azzal foglalkozniuk, hogy a bevezetés kapcsán felmerülő vezetési és szervezési problémákat is kezeljék. A teljes funkcionalitásában kihasználatlan integrált informatikai rendszerek sora, valamint a valódi működőképesség megteremtéséért utólagosan kifizetett milliók tanúskodnak az "előre gyártott" informatikai megoldások elsietett, szakszerűtlen bevezetéséről.

Az előbb felsorolt hibák mellett természetesen az e területen folyó tanácsadói munkának voltak/vannak előnyös oldalai is: számos tanácsadó vállalat végez igazán színvonalas tevékenységet, s járul hozzá ahhoz, hogy a vállalatok irányítási rendszerében meghonosodjanak a piaci verseny által támasztott elvárásokhoz illeszkedő, hasznos és korszerű eszközök. A tanácsadók szerepének értékelésénél arról sem szabad megfeledkezni, hogy a nem megfelelő bevezetésekben legalább akkora felelősség hárul a hiányos szakismerettel rendelkező, illetve figyelmüket nem ezekre a kérdésekre összpontosító vállalatvezetőkre is. Összességében elmondható, hogy a tanácsadóknak komoly szerepe volt abban, hogy hazánkban — más irányítási rendszerekkel, vezetési módszerekkel és koncepciókkal együtt — a controlling

[94] Dobák-Tari, 1992

rendszerek viszonylag hamar, és igen széleskörűen elterjedtek. A hiányosságok, problémák ellenére az összkép mindenképpen pozitív: a nyugati világ pénzügyi elemzői, valamint befektetői szerint a magyar vállalatok egyik legnagyobb erénye a korszerű eszközöket alkalmazó, tanulóképes vezetés.

2.1.3. A külföldi tulajdonosok hatása

A "kipróbált" controlling gyakorlat elterjedésében a Magyarországon megjelenő, itt termelési és értékesítési kapacitásokat kiépítő, illetve megvásárló multinacionális vállalatok is szerepet játszottak. Ez a hatás a magyarországi controlling gyakorlatra annyiban hasonlatos a tanácsadó cégekéhez, hogy itt is a piacgazdasági gyakorlatban alkalmazott módszerek meghonosításáról beszélhetünk. Fontos különbség azonban, hogy a tanácsadókkal ellentétben a fejlett gazdaságokból érkező tulajdonosok hozzáállását éppen a tanácsadás, a bevezetés szakmai támogatásának hiánya jellemzi.
Az esetek egy részében az anyavállalat hozta magával a saját rendszerét, és előírta a magyar leányvállalat vezetése számára annak alkalmazását. Anekdoták sora szól olyan külföldi tulajdonosokról, akik "betolták" a megvásárolt vállalatba a számítógépeket, rajta a működő controlling rendszerrel, s a több kilós felhasználói kézikönyvekkel. Bármilyen korszerűek és jól bevált módszereket követők is legyenek ezek a rendszerek, kétséges, hogy az egyes kategóriák egyszerűen értelmezhetők, illetve azonos módon alkalmazhatók-e a hazai viszonyok között. Különösen élesen merül fel ez a költség- és teljesítményszámítás kapcsán, ahol a hazai számviteli gyakorlat és a külföldi tulajdonos által megadott kategóriarendszer összeillesztése sokszor igencsak feladta a leckét a vállalati szakembereknek. Több esetben előfordult, hogy az egyes kategóriákat félreértelmezték, nem megfelelő tartalommal töltötték meg, ami pedig a kontrollt gyakorlók, valamint a döntéshozók szempontjából téves, de legalábbis torzító információhoz vezet. A tulajdonosok sokszor arra sem fordítottak energiát, hogy megismertessék munkatársaikkal a vállalatuk controlling filozófiáját, és tisztázzák a controlling vállalatirányításban betöltött szerepét. Nem véletlen, hogy több helyen még ma sem igazán világos a számvitel és a controlling közötti viszony.[95]
A külföldi tulajdonosokra jellemző másik magatartás, amikor nem a használandó rendszert telepítették a leányvállalatba, hanem csak az elvárt információ tartalmát és

időbeli ütemezését határozták meg. Ez a megoldás nagyobb teret engedett a hazai vállalati vezetőknek, szakembereknek, akik esetenként éltek is a felkínált lehetőséggel. Jellemző példája a kihívást felvállaló hozzáállásnak, amikor a hazai vállalatvezetők — vagy a meglévő szakembergárdára építve, vagy újonnan felvett szakemberekkel, nemegyszer tanácsadói segítséget is igénybe véve — maguk álltak a saját controlling rendszer kialakításának élére. Erre az adta meg a lehetőséget, hogy a kilencvenes évek elejétől megkezdődött a controlling magyarországi oktatása, s egyre több képzett — vagy legalábbis elengendő controlling alapismerettel és vállalkozó kedvvel rendelkező — szakember állt rendelkezésre.

2.2. Előzmények az elméleti munkában

A controlling Magyarországon való meghonosodásának a vállalati tervező-elemző szakemberek, a külföldi tanácsadók és tulajdonosok mellett fontos szereplői voltak tehát azok az elméleti emberek, vezetési és számviteli szakértők, akik a terület oktatásának megszervezésével, a külföldi szakirodalomban megjelenő elméleti koncepciók és gyakorlati tapasztalatok hozzáférhetővé tételével, sőt, sokszor a controlling rendszerek bevezetését támogató tanácsadóként is segítették a hazai controlling szakértelmiség kinevelését, a terület szakmai közéletének kialakulását.

A controlling elméleti előzményei a hazai közgazdasági szakirodalomban nagyon régre nyúlnak vissza: a nagyobb ipari szervezetek létrejöttével párhuzamosan a vállalatvezetőket egyre inkább foglalkoztatta a hatékony és eredményes vállalatirányítás kérdése, az ehhez segítő irányítási eszköztár megismerése.[96] Közvetlenül a második világháború utáni években a vezetéssel és szervezéssel foglalkozó szakemberek a hatékony vállalatirányítás kulcsát a vállalaton belüli önálló elszámolás rendszerének kialakításában látták. A szocialista országokban zászlóra tűzött vállalaton belüli önálló elszámolás lényegében ugyanazt a szervezetalakítási, illetve vállalatirányítási tendenciát takarta, mint amit a kapitalista gazdaságokban

[95] Annál is inkább, mivel az angol nyelvű vállalatoknál a teljes gazdasági területet "pénzügy"-ként jelölik, és sokszor a magyar szakterületi megnevezésektől egészen eltérő szervezeti nómenklatúrát alkalmaznak.

[96] Hogy miért volt kiemelt kérdés a vállalatok hatékony irányítása, arra indoklásképpen álljon itt egy 1951-es szakkönyvből származó idézet: "A Magyar Dolgozók Pártjának II. Kongresszusa, számbavéve ötéves népgazdasági tervünk első évének eredményeit, megállapította, hogy az ötéves tervről szóló törvényben kijelölt feladatokat az ipar és a közlekedés terén mintegy három-három és fél év alatt ... meg tudjuk valósítani. ... Módosított, felfelé javított ötéves népgazdasági tervünk

decentralizálásnak neveztek. Ahogyan ezt akkor megfogalmazták, "a vállalaton belüli önálló elszámolás célja, hogy:

- az egyes önálló egységeknek saját terveik legyenek;
- munkájuk során önállósságot, lehetőséget kapjanak a tervek minél jobb teljesítésére és túlteljesítésére;
- a tervek teljesítését mérni tudjuk, elszámolást kapjunk az egyes egységek munkájáról, elsősorban munkájuk gazdaságossága tekintetében;
- ezáltal az egységek vezetőiben és dolgozóiban fokozzuk a felelősségtudatot, elősegítsük a munkaversenyt;
- munkájuk lemérése alapján még következetesebben tudjuk érvényesíteni a szocialista bérezés elvét, a helyes premizálásra alapot nyerjünk."[97]

Az idézetből kiolvasható, hogy a vállalaton belüli önálló elszámolás lényegében a mai értelemben vett controlling szemlélet érvényesítését jelentette — természetesen az akkori vezető ideológiának megfelelően "hangszerelve". A javasolt vállalatirányítási eszközrendszert tekintve azt mondhatjuk, hogy — bár eltérő ideológiai alapon — a szocialista vállalatok irányításában szorgalmazott eszközök hasonlítottak a piacgazdasági körülmények között működő vállalatok által alkalmazottakhoz. Ezek között a legfontosabbak a következők voltak:

- a munkafolyamatok irányításának viszonylagos decentralizálása;
- a munkafolyamatok jobb (gazdaságosabb működést lehetővé tevő) megszervezése;
- a vállalati szintű tervek lebontása, illetve tervek kidolgozása az önálló egységekre is;
- a tervteljesítés nyomon követése az önálló egységek szintjén; továbbá
- az önálló elszámolási egység eredményeihez kapcsolt ösztönzés.[98]

Mindezek azt mutatják, hogy mind a vállalaton belül önálló felelősséggel rendelkező egységek kialakításának, mind pedig az ezek összehangolt irányítását biztosító

---

megvalósítása az eddigieknél is nagyobb követelményeket támaszt iparvállalatainkkal szemben és a vezetés és szervezés munkájának megjavítását is megkívánja." [Román, 1951, p.2.]

[97] Román, 1951, p.6.

[98] Román, 1951. A vállalaton belüli irányítási modellek hasonlósága komoly vitákat kiváltó kérdés volt az ötvenes-hatvanas években alkotott szakemberek körében. Ezt mutatja egy másik — e korban megjelent — szakkönyv előszavából vett idézet is: "A számvitel fejlettebb módszereit keresik a szocialista országokban és a kapitalista országokban egyaránt. De az, amit keresnek, amiért keresik és ahogy keresik, más és más. ... Vannak olyan nézetek, amelyek szerint a különböző társadalmi és gazdasági rendszerű országokban a gazdasági élet törvényszerűségei a gazdasági rendszernek megfelelően különbözőek ugyan 'népgazdasági szinten', de a vállalaton belüli gazdasági folyamatok, törvényszerűségek azonosak. ... Ennek folytán az alkalmazandó módszerek is ugyanazok." [Fogaras-Tiszai, 1959, p.5.]

eszközök: az egység szintű tervezés, a gazdaságosságra koncentráló teljesítménymérés és az erről való rendszeres visszacsatolás, az eredményorientált irányítást szolgáló számviteli módszerek, a gazdasági teljesítményhez kapcsolt érdekeltségi rendszer alkalmazásának voltak képviselői és elméleti megalapozói hazánkban már jóval a társadalmi-gazdasági átalakulás előtt is. Ez a fajta szemlélet azonban az ötvenes évek elejétől drasztikusan megváltozott, és a szervezeti egységek nagyobb önállóságát előtérbe állító irányítási koncepciók csak az új gazdasági mechanizmus beindításával jelentek meg újra.

2.2.1. Az ismeretterjesztéstől a szervezett képzésig

Annak ellenére azonban, hogy a hazai vállalatok irányítói, illetve az ezzel foglalkozó elméleti emberek előtt nem voltak ismeretlenek a piacgazdasági környezetben sikerre vezető vállalatirányítási eszközök, az mégsem állítható, hogy a ezek az eszközök, vezetési koncepciók és módszerek széles körben elterjedtek lettek volna Magyrországon. Néhány élenjáró intézménynek és ambíciózus kutatónak köszönhetően azonban a nyolcvanas években felerősödött a nyugati tapasztalatok megismerése és a hazai alkalmazhatóság vizsgálata iránti igény, s több, a piacgazdasági környezetben kifejlesztett vezetési koncepció és módszer már a rendszerváltást megelőzően megjelent a hazai szakmai fórumokon. A "controlling" kifejezés elterjedése, valamint az ilyen elnevezésű vállalati egységek kialakítása, a funkció vállalaton belüli szerepének felértékelődése a nyolcvanas évek végére, kilencvenes évek elejére tehető. A nyolcvanas évek végén hazánkban meghonosodott controlling modell Horváth Péter nevéhez fűződik, aki azóta is meghatározó szerepet tölt be a hazai szakmai közéletben[99].

[99] Horváth professzor volt az első, aki a controlling tartalmi behatárolásával és alkalmazási lehetőségeivel foglalkozó, a nemzetközi elmélet és gyakorlat eredményeinek hazai megismertetését célzó előadást tartott Magyarországon [Horváth, 1987]. Az ő nevéhez fűződik az első Magyarországon megjelent controlling szakkönyv is [Horváth, 1990]. A professzor eredetileg németül írt "controlling state-of-the-art" könyvét Dobák Miklós, a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és szervezési tanszékének vezetője, a menedzsment kontroll – controlling kutatási irány megalapozója segítségével dolgozta át magyarra. A "Controlling, a sikeres vezetés eszköze" hat éven belül négy kiadást ért meg, és 1997-ben megjelent az átdolgozott, jelentősen kibővített újabb változata is a hazai piacon [Horváth et al., 1997]. Horváth Péter emellett a controllinggal foglalkozók hazai legjelentősebb szakmai szervezetének, a Magyar Controlling Egyesületnek a tiszteletbeli tagja, valamint tulajdonos-ügyvezetője a vezetési és controlling tanácsadási piac egyik meghatározó vállalkozásának. A cég a tanácsadáson túl a magyarországi szakemberképzés elismert intézményeként is folyamatosan hozzájárul a controlling szakma itthoni elterjedéséhez.

Bár az első magyar nyelvű controlling szakkönyvet 1990-ben adták ki, a nyolcvanas években a Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó által gondozott "Szervezettség és hatékonyság" sorozatban megjelent könyvek már a controlling, illetve a vezetői számvitel kortárs amerikai és német szakirodalmára alapozva részletesen tárgyalták a vállalati teljesítménytervezés, -mérés, -értékelés, és elemzés témakörét, a piacgazdasági eszközök hazai alkalmazhatóságának kérdését.[100] Emellett a vezetéssel foglalkozó szakirodalomban is több olyan mű látott napvilágot, amelyek az eredményorientált irányítás eszközeivel, az ennek megfelelő szervezeti struktúrális megoldásokkal, valamint a vezetési funkciók között kiemelt szerepet játszó koordinációval, illetve kontrollal foglalkoztak.[101]

A Horváth-féle controlling könyv mellett több, a vállalati vezetők figyelmének felkeltését célzó cikk járult hozzá ahhoz, hogy a hazai szakemberek bővíthessék ismereteiket e területen.[102] Ezek a munkák elsősorban a controlling, mint a vállalataink szervezetében újonnan megjelenő funkció alapvető jellemzőinek, összetevőinek és eszközeinek bemutatására helyezik a hangsúlyt, és arról próbálják meggyőzni a szakmai közönséget, hogy mennyivel eredményesebben működnek azok a szervezetek, amelyek efféle irányítási eszközöket használnak.[103]

Az első, alapvetően inkább "ismeretterjesztő" jellegű cikkek után a kilencvenes évek közepétől egyre több olyan tanulmány látott napvilágot, amelyek már a controlling egyes részrendszereivel, eszközeivel, illetve azok alkalmazhatóságának feltételeivel foglalkoztak. A területet számviteli oldalról közelítő szerzők leginkább a korszerű költségszámítási módszerek ismertetésére helyezték a hangsúlyt[104], míg a szervezet- és vezetéselméleti indíttatású kutatók a controlling célkijelölésben, tervezésben, valamint

---

[100] E művek között kitüntetett figyelmet érdemel Ladó László 1981-ben megjelent "Teljesítmények és ráfordítások — Tervezés, mérés, értékelés" című könyve [Ladó, 1981], valamint Bordáné Rabóczki Mária 1986-os műve, a "Nyereségtervezés és –elemzés — vállalatvezetés" [Bordáné, 1986].

[101] Külön ki kell emelnünk ezek közül Dobák Miklós 1988-ban megjelent könyvének, a "Szervezetalakítás és szervezeti formák" című műnek a divizionális szervezetekről, illetve azok hazai alkalmazhatóságáról szóló részeit [Dobák, 1988], valamint Marosi Miklós szintén ebben az évben megjelent könyvének, a "Szervezés és irányítás nemzetközi fejlődése — magyar gyakorlata" ugyanezzel foglalkozó fejezetét [Marosi, 1988].

[102] Szintay et al., 1989; Bordáné, 1990; Botos, 1990; Ladó, 1990a; Radó, 1990; Kapitány, 1991; König, 1991.

[103] A hazai szakmai közélet erőteljes gyakorlati orientáltságát mi sem mutatja jobban, mint az, hogy Horváth Péter professzor első Magyarországon publikált előadása e témában — ami a "Mikrogazdasági kutatások" tudományos program részeként szervezett konferencián hangzott el — alapvetően a nyugati (egyesült államok-beli és németországi) vállalatok controlling gyakorlatából vett példák bemutatásával foglalkozott [Horváth, 1987].

[104] Ladó, 1990b; Ladó, 1992; Koltai, 1992a; Koltai, 1992b; Körmendi, 1993; Jenei-Ugrai, 1994; Koltai, 1994; Körmendi-Tirnitz, 1994; Ladó, 1997.

a vezetők számára történő információellátásban betöltött szerepét, a controlling szervezeti előfeltételeit, és koordinációs jellegét elemezték.[105]

A cikkek és tanulmányok mellett sorra jelentek meg a külföldi — főleg német — szerzők által írt és magyarra fordított controlling szakkönyvek, kézikönyvek[106], amelyek kiadóit ugyanúgy a "controlling" címszóval jelzett, s rövid idő alatt igen nagy érdeklődést keltett gyakorlati eszköztár megismertetése vezérelte elsősorban, mint az előbb említett cikkek és tanulmányok szerzőinek többségét is.[107] A hazai szakirodalomban a mai napig is csak elvétve találkozhatunk olyan művekkel, amelyek a controlling elméleti alapjaival, a szervezet- és vezetéselmélet más területeivel való kapcsolatával; esetleg speciálisan a hazai mikrogazdasági környezetben alkalmazható controlling modell kidolgozásával foglalkoznának.

A szakirodalomhoz hasonlóan a hazai controlling képzés is erőteljesen gyakorlati indíttatású. Mind a gazdasági, illetve gazdasági jellegű ismereteket is oktató főiskolák által, mind a műszaki egyetemek gazdaságtani képzésének részeként szervezett ezirányú kurzusok inkább a controlling gyakorlati eszköztárának bemutatására, mintsem elméleti alapjainak és összefüggéseinek megismertetésére helyezik a hangsúlyt. Méginkább jellemző ez a controlling oktatását üzleti tevékenységként űző, kifejezetten a gyakorló vállalati szakemberek körét megcélzó oktató cégek programjaira. A controlling oktatással (illetve azzal is) foglalkozó intézmények programjaiban a módszertan megismertetésének elsődlegessége nem utolsósorban annak köszönhető, hogy a "hallgatóság": a gyakorló vállalati szakemberek, másoddiplomás képzésben résztvevő, nem közgazdasági alapképzettséggel rendelkező szakemberek, de sokszor még az első diplomájukat megszerezni szándékozó nappali tagozatos főiskolai, sőt, egyetemi hallgatók is sokkal nyitottabbak a "praktikus", a jelenlegi, illetve jövőbeli munkhelyükön azonnal alkalmazható ismeretekre, mint az elvontabb összefüggések felfedezésére, értelmezési dilemmákra, szemléletformáló és látókörbővítő elméleti tudásra.

Az elmúlt évtizedben azért kialakult néhány olyan szakmai műhely, ahol a controlling ismeretek oktatásában jelentős hangsúlyt kap az egyes elméleti koncepciók és

---

105 Boda, 1992; Salamon, 1993; Jenei, 1995; Mészáros, 1995; Bodnár et al., 1996; Horváth-Mészáros, 1996; Imre, 1996.

106 Sőt: úgynevezett "kapcsos könyvek"!

107 A legismertebb controlling kézikönyvek a Novorg által kiadott, alapvetően német oktatási anyagok magyarra fordított változataiból összerakott "Operatív controlling" sorozat darabjai [Csikósné et al, 1993; Csikósné et al., 1995; Csikósné-Papp, 1996]; valamint a Saldo és a Springer Hungarica által piacra dobott kézikönyv fordítások [Mann-Mayer, 1993; Witt-Witt, 1994].

modellek, a mögöttük meghúzódó feltételezések bemutatása, kritikai elemzése, a szervezet- és vezetéselmélet, illetve számvitel más modelljeivel való kapcsolódási pontok feltárása is a gyakorlati alkalmazhatóság kérdései mellett. Ezek a szakmai közösségek jelentik a controlling hazai tudományos kutatásának bázisát is. A Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és szervezési tanszékén, illetve részben a Vállalatgazdaságtani és a Számviteli tanszéken folyik ilyen irányú oktató és kutatómunka, továbbá a Miskolci Egyetem Vezetési és szervezési tanszékén, valamint a Pénzügyi és Számviteli Főiskola Controlling tanszékén.[108]

2.2.2. Controlling kutatás

Annak ellenére, hogy a terület hazai oktatása és kutatása — az elődök értékes munkájának elismerése mellett is — mindössze egy-másfél évtizedes múltra tekit vissza, imponáló az az intenzitás, ami az elméleti munkát jellemzi. Mára már több ezerre tehető a controllinghoz kapcsolódó magyar nyelvű szakirodalommal megtöltött cikkek, tanulmányok, és könyvek oldalszáma, s egyre többen foglalkoznak a controlling kutatásával is. A kutatómunka fő iránya a nyolcvanas évek végétől a kilencvenes évek első feléig a fejlett gazdaságok kutatói által kidolgozott modellek és empírikus tapasztalatok minél szélesebb körű és részletesebb megismertetését, valamint a hazai alkalmazhatóság feltételeinek vizsgálatát célozta. A hazai szakmai közvéleménnyel megismertetett és az alkalmazhatóság szempontjából elemzett elméleti modellek között kiemelt jelentőséget kaptak a már többször említett német elméletalkotók munkái, valamint az egyesült államok-beli szerzők modelljei.[109]

A német és amerikai dominancia a controlling hazai kutatásában nem véletlen. A német gazdaság meghatározó hatása hazánkra nagyon régre visszanyúló jelenség, ami a rendszerváltás után kialakuló gazdasági kapcsolatokban napjainkra újra megerősítést nyert. A német orientáció ebből adódóan szintén hagyományosan jelen van a gazdasági élet, s ennek részeként a mikroszfére kutatásában, a kutatók által vizsgált és

---

108 E szakmai közösségek tagjai közül kerül ki a hazai controlling szakirodalom legtöbb szerzője, itt fejlesztették ki e témakör első oktatási programjait, itt készültek az elmúlt években egyetemi és főiskola jegyzetek, diplomamunkák, tudományos diákköri dolgozatok ebben a témában, s ezek a kutatók képviselik elsősorban hazánkat a nemzetközi tudományos közéletben.

A Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és szervezési tanszékének tanára, Dobák Miklós, aki az ott folyó menedzsment kontroll - controlling kutatás és oktatás megalapozója és iránymutató vezetője, úttörő szerepet játszott a menedzsment kontrollnak, illetve a controllingnak a gazdálkodástudományi diszciplínák közötti elismertetésében Magyarországon, s az e területtel foglalkozó hazai kutatók nemzetközi szakmai közéletbe való bevonásában.

109 Cooper, 1991; Anthony, 1993; Kaplan-Norton, 1998; Copeland et al., 1999.

Ezek az esetleírások és elemzések nagyon fontos szerepet játszottak/játszanak a controlling hazai kutatásában, mivel kiinduló pontként szolgálhatnak a további kutatások megfelelő vizsgálati szintjének kijelöléséhez, a Magyarországon releváns kutatási kérdések megfogalmazásához, a vizsgálat szintjének és a kutatási kérdéseknek megfelelő adatgyűjtési és –elemzési eszközök kiválasztásához, a controlling kutatás alkalmas módszereinek meghatározásához, és végső soron olyan kutatási modellek felállításához, amelyek alapján érvényes és megbízható képet festhetünk a controlling hazai állapotáról, illetve annak alakulásáról.

Az esetleírások és elemzések mellett készült néhány, a szervezetek nagyobb körét lefedni szándékozó kérdőíves felmérés is, amelyek a célja szintén a hazai vállalatoknál kiépített controlling rendszerek jellemző sajátosságainak feltárása, a további kutatások megalapozása volt. E felmérések között érdemes külön megemlíteni a hazai controlling szakma legtöbb tagot számláló szervezete, a Magyar Controlling Egyesület által 1994-ben készített felmérést, amely a controlling egységek szervezetbe való beillesztését, valamint a vállalati szakemberek szakmai hátterét vizsgálta egy 47 vállalatra kiterjedő mintán. A felmérés eredményeit az 1. számú melléklet tartalmazza. A másik nagyobb lélegzetű kérdőíves felmérés a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és szervezési tanszékének kutatócsoportja által Dobák Mikós vezetésével készített felvétel, amely a hazai vállalatoknál bevezetett controlling rendszerek alkotó elemeinek és azok jellemző sajátosságainak feltárását célozta. A kérdőív összeállítása 1994 őszén, a felvétel 1995 februárja és áprilisa között, az adatok kódolása, rögzítése és feldolgozása 1995 nyarán történt. A felmérés során egy önkitöltős kérdőívvel kerestünk meg több, mint 300 gazdasági vezetőt. Kérdéseink a vállalatoknál kiépített, vagy kiépítés alatt lévő controlling rendszer alkotóelemeire és jellemző sajátosságaira vonatkoztak. Külön figyelmet fordítottunk:

- a vállalatnál alkalmazott felelősségi egységekre;
- a költség- és teljesítményszámítás rendjére és módszereire;
- a tervezési rendszer elemeire: a tervezés szintjeire, azok tartalmára és a tervkészítés folyamatára;
- a döntéselőkészítést szolgáló elemzések alkalmazott módszereire;
- a rendszeres beszámolók, jelentések tartalmára; valamint
- a controlling vezető, illetve egység szervezeten belüli elhelyezkedésére.

A kérdőív 27, javarészt nyitott, vagy félig nyitott kérdést tartalmazott, amelyből 7 kérdés több részből állt. Mivel a kutatás alapvetően feltáró igénnyel készült, a minta reprezentativitása nem volt kiemelt szempont. Ezt erősítette az is, hogy a rendelkezésünkre álló szűkös erőforrások keretein belül szerettünk volna minél több vállalatot elérni, és minél több információt becsatornázni: ezért nem szűrtük a kiinduló vállalati listát. A 328 kiküldött kérdőívből 66 érkezett vissza kitöltve, és végül 61 lett alkalmas a feldolgozásra. A kérdőívet, a mintába került vállalatok listáját, a minta jellemzőit, és a legfontosabb eredménytáblákat az 2. számú melléklet tartalmazza.

A controlling hazai kutatásának az e kutatás részeként elvégzett átfogó elemzést megelőző — 1999 előtt született — eredményei alapvetően egyedi vállalati esetleírásokból és –elemzésekből, valamint néhány nagyobb mintát befogni szándékozó kérdőíves felmérésből származtak. Ez természetes is, hiszen egy viszonylag új jelenség kutatásáról volt szó, ahol a jelenség leírására alkalmas kategóriák és összefüggések értelmezése, a konkrét kutatási irányok kijelölése, a jelenség vizsgálatára alkalmas modellek és módszerek felépítése volt napirenden. Mindazonáltal ezek a kutatások fontos tanulságokkal szolgáltak arra vonatkozóan, hogy milyen kérdéseket és milyen módszerekkel lehet, illetve érdemes vizsgálni a Magyarországon bevezetett controlling rendszerekkel kapcsolatban. A eredmények egyik része olyan — egyelőre nem igazolt, de az eddigi vizsgálatok során megfigyelt — jellegzetességekre, tendenciákra utalt, amelyek hasznos kiindulópontul szolgálhatnak a kutatási kérdéseink megfogalmazásához. Ezek között a legfontosabbak:[111]

- A controlling rendszerek kialakítása és a vállalatok átfogó irányítási rendszerébe történő beillesztése Magyarországon a nyolcvanas évek végétől figyelhető meg.
- Az első években a controlling rendszer bevezetésének legfőbb mozgatórugója a legtöbb vállalatnál a munkatársak belső késztetése volt.
- A kilencvenes évek elejétől nő a külső tényezők szerepe a controlling rendszerek bevezetésének elindításában: markánsabb piaci hatások érik a vállalatokat, megjelennek a külföldi befektetők, valamint az ezzel foglalkozó tanácsadók.
- A külföldiek által diktált controlling megoldások, illetve a külföldi és a magyar elképzelések "vegyítéséből" létrejött "hibrid" rendszerek mellett számos esetben

[111] Bodnár-Dobák, 1996, p. 12.

lehetőség nyílott saját — a helyi sajátosságokhoz igazított — rendszerek kialakítására is.

- A controllinggal kapcsolatos elvárásokat — az úgynevezett controlling filozófiát — a felsővezetők általában nem, vagy csak túlságosan általánosan fogalmazták meg. Helyettük a controlling vállalatirányításban betöltendő szerepét a külső tanácsadók, vagy a vállalaton belüli, előzetes controlling ismeretekkel rendelkező munkatársak határozták meg.
- A kialakított controlling rendszerek sok esetben nem feleltek meg a vállalati adottságoknak, működési feltételeknek. A vállalati szakemberek nagyon gyakran a tanácsadók által diktált, illetve a különböző tanfolyamokon ellesett megoldásokat vették át uniformizált módon.
- Ugyancsak illeszkedési problémákat fedezhetők fel a vállalati stratégia és controlling rendszer elemei között. Nagyon ritkán valósult meg a stratégia-alkotás és a controlling közötti szisztematikus kapcsolat: elvétve találkozunk olyan megoldásokkal, ahol a controlling egyben a startégiák megvalósulásával kapcsolatos visszacsatolás eszköze is.
- A szervezeti struktúra és controlling rendszer elemei között is tapasztalhatunk egymásnak való meg nem felelést. Ez elsősorban arra a problémára utal, hogy a felelősségi és elszámolási egységek kialakítása nem a vállalat működési sajátosságainak figyelembe vételével történt.
- A controlling rendszerek bevezetése a hazai vállalatainknál egybeesett a privatizációs és válságkezelési problémákkal, aminek hatására egészen eltérő bevezetési stratégiák fogalmazódtak meg a "kivárás"-tól a "siettető bevezetés"-ig.
- Egészen eltérő tendenciákkal találkozhatunk a meglévő rendszerek kezelése kapcsán is. Az egyik szélsőség a meglévő rendszerek teljes elutasítása, a másik pedig a változást nem hozó ("címátfestő") akció.
- A számvitel és a controlling területek között a legtöbb vállalatnál komoly hatalmi harc alakult ki.
- Főként az első időszakban (nyolcvanas éves vége, kilencvenes évek eleje) a vállalati informatika is nehezítette a megfelelő controlling rendszerek kialakítását. Az elsősorban a tőkehiány miatt teret kapott saját fejlesztések megnehezítették a valóban integrált rendszerek létrejöttét.

- Az első időkben a felkészült szakemberek hiánya is korlátot jelentett a megfelelő controlling rendszerek elterjedésében.
- A kilencvenes évek közepétől a vállalatoknál alkalmazott információ-technológia korszerűsítése sok esetben egyben a controlling rendszerek átalakítását is jelentette.
- A controlling mára teljeskörűen elfogadottá vált mind a vállalati felsővezetők, mind a beosztottak körében, s valószínűleg jelentősebb szervezeti ellenállással nem kell számolni a továbbiakban e téren.

Az eddig kutatások másik fontos eredménye az volt, hogy néhány fontos módszertani tanulsággal is szolgáltak:

- Mivel a controlling hazai szóhasználatának alakulására több különböző szakterület (szervezet- és vezetéselmélet, vállalatgazdaságtan, számvitel, vállalati pénzügyek), illetve többféle szakmai szervezet képviselői is hatással voltak, az egyes kulcskategóriák jelentése, illetve értelmezése kapcsán jelentős eltérések lehetnek az egyes válallatok, az elméleti és a gyakorlati szakemberek között.
- A kategóriák nem egyértelmű (eltérő) értelmezése még egyes vállalatokon belül is gyakori jelenségnek számít.
- Különösen így van ez azon vállalatok esetében, ahol a külföldi tulajdonosok és tanácsadók is jelentős szerepet vállaltak a controlling rendszerek kiépítésében.
- A controlling rendszer értékelése önmagában nehezen tehető meg, mivel egy bevezetett rendszer a "megfelelő" volta az adott szervezetre jellemző kontextus sajátosságaitól függ. A controlling rendszerek értékelését célzó kutatásoknak éppen a kontextus nagyon körültekintő megismerésével kell kiegészülniük.
- A kontextus fontos részét adják a controllinggal kapcsolatba kerülő emberek magatartási jellemzői. Ez igaz egyrészt a kontrollt gyakorlók esetében, másrészt — és különösen — azon szervezeti tagok esetében, akik a kontroll tárgyát jelentik.
- Ahhoz, hogy a bevezetett controlling rendszerek értékelését célzó, hipotézistesztelő kutatásokat folytathassunk, szükség van olyan további előzetes kutatásokra, amelyek a controlling rendszerek jellemzésére használható és tesztelhető kategóriák kialakítását, a kontextus releváns tényezőinek feltárását, valamint tesztelhető hipotézisek megfogalmazását segítik elő.

3. A KUTATÁS MÓDSZERE

Hogy egy konkrét kutatás mennyire hoz a tudományos közösség számára értékes eredményeket, a jó témaválasztáson, az előzmények ismeretén és a kutatói elkötelezettségen túl jelentős mértékben függ attól is, hogy sikerül-e a vizsgálandó jelenséget megfelelően megragadni, s a kutatási kérdések megválaszolásához adekvát módszert választani. A módszer kiválasztásának kérdése kétféleképpen is értelmezhető. Tágabb értelemben a választás ismeretelméleti kérdés: azt kell eldöntetnünk, hogy alapvetően mit feltételezünk az általunk vizsgálni kívánt jelenség megismerhetőségéről és a tudományos kutatás céljáról. Szűkebb értelemben a módszertan az adatgyűjtés és feldolgozás során alkalmazott eszközöket jelenti.[112] Mivel egy adott kutató ismeretelméleti meggyőződése elég messzire vezető filozófiai kérdés, e tanulmányban nem foglalkozunk vele részletesebben. E helyt mindössze azt mutatjuk be, hogy mi jellemzi ebből a szempontból a controlling kutatását, és hogyan illeszthető össze ezzel az általunk választott közelítés.

A kutatásra — pontosabban a kutatókra — jellemző ismeretelméleti irányultság mellett a kutatás módszerének bemutatása során kitérünk még:

- a kutatási modell legfontosabb tartalmi elemeire;
- a vizsgált sokaság és a minta jellemzőire;
- az adatgyűjtés; valamint
- az adatelemzés módszereire.

3.1. Ismeretelméleti irányultság

A terület kutatására jellemző ismeretelméleti irányultság bemutatásához kiindulópontként a Burrell–Morgan–féle kategóriarendszert hívjuk segítségül.[113] Ha kutatóként azt feltételezzük, hogy az általunk vizsgálni kívánt jelenség — illetve a körülöttünk lévő világ általában — megismerhető, sőt, leírható olyan kategóriákkal,

[112] Egyes elméletalkotók a tudományos kutatás módszertani vetületeit nem így azonosítják. Earl Babbie szerint: "... a tudományos elmélet a tudomány logikai aspektusával foglalkozik; a kutatásmódszertan a megfigyeléssel; a statisztika pedig eszköz ahhoz, hogy összevethessük azt, ami logikusan várható, azzal, amit ténylegesen megfigyeltünk." [Babbie, 1989, p. 46] Látható, hogy az eltérő megfogalmazás és elnevezés ellenére a kétféle közelítés ugyanazokat a tartalmi elemeket hangsúlyozza a módszertan beazonosításában.

[113] Burrell-Morgan, 1979.

amelyeket mindenki ugyanúgy értelmez, akkor közelítésünk „objektív". Ha azonban azt valljuk, hogy a megismerés, s így egy-egy jelenség értelmezése mindenki számára egyedi, akkor „szubjektív". Az első esetben a tudományos kutatás célja a világ mindenki számára azonos módon való leírása, általános érvényű értelmezések, magyarázatok megalkotása. A másik esetben ez a szubjektivitás miatt nem tehető meg, így célunk mindössze annyi lehet, hogy megadjuk az adott jelenségre vonatkozóan a saját értelmezésünket — s erre buzdítsuk a megismerésre vágyó társainkat is. A „szubjektív" közelítést elfogadók szerint minden jelenségre nagyon sokféle különböző értelmezés adható, s az egyes értelmezések között nem tehető különbség aszerint, hogy jobban, vagy kevésbé jól ragadják meg a vizsgált jelenséget. Az „objektív – szubjektív" kategóriák két, eléggé szélsőséges álláspontot írnak le, s ezért viszonylag nehézzé teszik a legtöbb tudományos kutatás, irányzat, illetve iskola egyértelmű ismeretelméleti besorolását. Hiszen a legtöbb elméletről — és elméletalkotóról — inkább az mondható el, hogy a megismerhetőségről vallott meggyőződése, illetve az erre vonatkozó feltételezése valahol e két szélsőséges álláspont között helyezkedik el.[114]

A tudományos kutatások ismeretelméleti besorolásához általában egy másik fogalompárt is használunk: a „pozitivizmus", illetve a „normativitás" kategóriáit.[115] Mind a „pozitív" kutatók, mind pedig a „normatív" modelleket alkotók lehetségesnek tartják a körülöttünk lévő világ megismerését, és egységes — vagyis mindenki számára azonos tartalommal bíró és elfogadható — értelmezését. A két közelítés között azonban lényeges különbség van. Míg a „pozitív" szemlélet szerint a tudományos kutatás célja a jelenségek egységes, minél általánosabb érvényű leírásának és magyarázatának megadása, addig a „normatív" szemlélet szerint nemcsak egységes értelmezés adható, hanem azok alapján kijelölhető a leginkább kívánatos, követendő megoldás is.

A „pozitív — normatív" fogalompárt sokan megfeleltetik a „leíró — előíró" kategóriáknak. Ez az értelmezés azonban leszűkíti a „pozitivizmus" eredeti hatókörét, ugyanis a „pozitív" közelítés egyáltalán nem zárja ki, hogy ne csak egyszerű

[114] A legtöbb kutató elfogadja, hogy az értelmezés függ az értelmező személyétől, az általa használt nyelvtől, valamint az értelmező és a hallgatóság közötti egyéb különbségektől. Ennek ellenére azonban azt vallják, hogy a tudományos kutatásnak arra kell törekednie, hogy minél szélesebb körben elfogadott, minél általánosabb érvényű értelmezéseket és magyarázatokat adjon. Ha nem is juthatunk tökéletesen „objektív" megállapításokhoz, azért célunk lehet a sokak számára azonos módon értelmezhető és elfogadható jellemzések, magyarázatok megalkotása, a valóság „interszubjektív" leírása.

tulajdonságokat ragadjunk meg és írjunk le, hanem egyes tényezők között ok-okozati viszonyokat is. Minél bonyolultabb jelenség leírására vállalkozunk tehát, annál inkább válik a kutatásunk elválaszthatatlan részévé a leírás mellett az egyes elemek közötti lehetséges összefüggések megadása, a magyarázat is. Vagyis a „pozitív" közelítésbe beletartozhat bonyolultabb jelenségek leírása, a jelenségek közötti lehetséges összefüggések, magyarázatok megadása is. A „normatív" közelítéssel élők ennél tovább mennek. A leírt jelenségekhez, a feltételezett, vagy feltárt összefüggésekhez értékítéletet is kapcsolnak, és ezt az értékítéletet is általános érvényűnek, mindenki számára elfogadandónak tartják.

A „pozitív" és a „normatív" közelítés között a szervezet- és vezetéselméletben sokszor igen nehéz különbséget tenni. A szervezetek és azok vezetésének kutatása ugyanis a legtöbbször igen bonyolult jelenségek vizsgálatát jelenti, ahol az egyszerű leírással szemben túlsúlyba kerül az összefüggések vizsgálata, magyarázatok keresése. Amennyiben pedig egy feltételezett összefüggésben az „okozat" olyan valami, amihez már eleve egyfajta általános értékítélet kötődik, akkor az eredetileg nem „előíró"-nak szánt megállapítás is azzá válik — függetlenül attól, hogy a kutatónak szándékában állt-e bármiféle értékítélet kifejezése. A controlling, mint jelenség leírása és értelmezése során sem tudjuk kikerülni az „értéktelített" fogalmakat: a teljesítmény, a hatékonyság, az eredményesség, az érték, a piaci siker mind ilyenek.[116] Nem véletlen tehát, hogy a controlling elméletre alapvetően a „normatív" közelítés a jellemző. Bár ennek felismerése, és a „normatív" szemléletből adódó korlátok hangsúlyozása a hetvenes évek második fele óta foglalkoztatja a controlling kutatókat, mindössze néhány kísérlet történt „tisztán" leíró és magyarázó, vagyis „pozitív" modellek kidolgozására.[117]

---

115 A Burrell-Morgan-féle rendszerben mindkettő inkább az „objektív" közelítések közé tartozik.

116 Ráadásul a controlling területen folytatott kutatások közös jellemzője, hogy nem igazán fordítanak figyelmet a vizsgált eszközök esetleges diszfunkcionális hatásaira, az egymásnak sokszor ellentmondó és egymás ellen ható teljesítmény elemekre. Erre a terület módszertani jellemzőinek összefoglalásakor még visszatérünk.

117 A "pozitív" közelítés képviselői azt vallják, hogy a controlling gyakorlat elméleti ideákkal való összevetése helyett annak szisztematikus megfigyelése és értékmentes leírása-értelmezése vezet a jelenség valódi megismeréséhez [Scapens, 1983]. Az úgynevezett "institucionalisták" szerint a kutatás fő célja leíró-értelmező megállapítások megfogalmazása arra vonatkozóan, hogy egy adott szervezetfelfogásban milyen szerepük lehet a controlling eszközöknek, hogyan járulhatnak hozzá a szervezet megfelelő működéséhez [Hayes, 1983].

Az irányzaton belül két, egymástól markánsan elkülönülő csoportot különböztethetünk meg. Az "új intézményi közelítés" képviselői a neoklasszikus közgazdaságtani modellekből átvett, és a controlling kutatásában ma is dominánsnak tekinthető emberkép bírálatából indulnak ki. Szerintük a "mainstream" controlling modellek mögött meghúzódó magatartási feltételezések — tökéletes informáltság, korlátlan információfeldolgozó képesség, haszonmaximalizálásra való törekvés —

A controlling kutatásában domináns „normatív" modellek — visszatérve Burrell–Morgan tipológiájához — nemcsak „objektív" szemléletűek, hanem a világot valamilyen viszonylag állandó rendben lévőnek feltételezik. Ez azt jelenti, hogy a modellek mögött meghúzódó alapvető feltételezés szerint léteznek állandónak tekinthető szabályok, amelyek e világ működését jellemzik. Ezért is érdemes megismerni: hiszen így segítséget kaphatunk a számunkra hasznos kimenethez vezető követendő elvek és alkalmazandó eszközök kiválasztásához. Az állandó szabályok feltételezésének ellentéte, ha abból indulunk ki, hogy a világ alapvető dolgokban is megváltozhat, s ez a változás nem látható előre. Bár a controllinggal foglalkozó kutatók többsége elfogadja, és vizsgálati modelljeibe bevonja a változást, ez nem jelenti a világ szabályosságának tagadását. A változásokat ugyanis — amelyeket általában a piaci és technológiai környezetre vonatkozóan hangsúlyoznak — a controlling kutatói általában kiszámíthatónak és leírhatónak tartják. Modelljeikben egyértelmű iránymutatásokat adnak arra vonatkozóan, hogy a controlling rendszereket hogyan kell átalakítani e változások fényében.[118] A hagyományos controlling modellek feltételrendszerében így mégiscsak a szabályosság és kiismerhetőség feltételezése jellemző inkább, mint a radikális, kiismerhetetlen változásé.

Burrell és Morgan modelljüket nem azért dolgozták ki, hogy ezzel valamiféle értékítéletet fejezzenek ki a különböző ismeretelméleti irányultságok elfogadhatóságára vonatkozóan. Céljuk „mindössze" az volt, hogy felállítsanak egy lehetséges kategóriarendszert. Ezt a filozófiát követve mi sem kívánjuk értékelni az egyes ismeretelméleti közelítések helyességét, vagy létjogosultságát. Fontos azonban megjegyezni, hogy a controlling kutatásában a „normatív", vagy — Burrell és Morgan kategóriáival élve — a „szabályosságot feltételező és egyben objektív" szemléletmód

---

valóságidegenek. Az "új intézményi közelítés" domináns modellje az ügynökelméleti keret, a kutatások fő csapásiránya pedig a különböző controlling módszerek hatásának vizsgálata az érintettek viselkedésére, döntéseire, s ezáltal a szervezet teljesítményére. Az irányzat képviselői "pozitív számviteli iskola"-ként jelölik magukat. Lásd például: Demski-Feltham, 1978; Atkinson, 1979; Zimmerman, 1979; Spicer, 1988; Meer-Kooistra, 1994.

A "hagyományos intézményi iskola" képviselői a controllingot nem a racionális döntéshozókat szolgáló eszközrendszerként, hanem intézményesített szervezeti rutinokként értelmezik [Scapens, 1994]. Vizsgálódásaik középpontjában ezek a rutinok, valamint a szervezet egyéb, társadalmilag meghatározott intézményei közötti kapcsolatok állnak. Legfontosabb tételük, hogy a controlling eszközök a szervezetek termékei, ezért csak egy adott szervezetfelfogásban értelmezhetők és magyarázhatók. Lásd például: Hayes, 1977, 1978, 1983; Scapens, 1985, 1990, 1994.

[118] A nyolcvanas évek második felétől a terület kutatását éppen a megváltozott működési környezetre adandó válaszok kidolgozása jellemzi. Erről részletesebben szóltunk az 1.4.3. és az 1.5. fejezetben.

a domináns. Ez elsősorban a vizsgálódási terület sajátosságaiból adódik.[119] Ezen irányultság legfontosabb gyengeségei, hogy a kutatók nem fordítanak kellő figyelmet:

- a controlling történeti fejlődésének elemzésére és az ebből eredő esetleges tanulságokra,
- az egyes controlling eszközök diszfunkcionális hatásaira, valamint
- az alkalmazott eszközök esetlegességére, illetve szervezeti beágyazottságára.[120]

Jelen kutatás annyiban követi a controlling elméletre jellemző hagyományos közelítést, hogy az általunk vizsgálandó jelenséget megismerhetőnek, leírhatónak és magyarázhatónak tartjuk. A hangsúlyt éppen ezért a megismerésre, a leírásra, és a lehetséges magyarázatok megadására, nem pedig a vizsgált jelenséggel kapcsolatos általános érvényű értékítéletek, követendő normák megfogalmazására helyezzük. A „normatív" szemléletmód gyengeségeit azzal is igyekszünk feloldani, hogy az értelmezés során figyelmet fordítunk a controlling rendszerek bevezetésének történeti előzményeire, és kontextusára is: ezeket tekintjük a lehetséges magyarázatok elsődleges forrásainak.

3.2. A kutatási modell

A kutatási modell felépítése lényegében nem más, mint a kutatás kiinduló fogalom- és összefüggés-rendszerének megalkotása. Meg kell határoznunk, hogy a kutatás során mit értünk „controlling rendszer" alatt, mik a „controlling rendszer összetevői", és mit tekintünk a „controlling rendszer" lehetséges „ismérvei"-nek. Egy olyan kutatásnál, amelynek egyik fontos célja éppen a vizsgált jelenség értelmezése, lényegében az elméletalkotás, az előzetesen meghatározott értelmezési keret a kutatás eredményeképpen változhat. Mindenképpen szükségünk van azonban egy kiinduló modellre, hogy az információk gyűjtését és elemzését megkezdhessük. Kutatásunk értelmezési keretének meghatározásakor a „controlling" általánosan elfogadott tartalmi összetevőiből és ismérveiből építkezünk.

---

119 A controlling modellek kibernetikai gyökereik ("szabályozó kör") miatt eleve magukban hordozzák ezt a szemléletet. A kontroll gyakorlásának ugyanis egyik szükséges feltétele a működésre vonatkozó „normatív" modell megléte [Emmanuel et al. 1990, p 5.].

120 A controlling kutatásra jellemző "mainstream" közelítés legfőbb gyengeségeit Robin Cooper 1983-ban írt értékelése alapján foglaltuk össze [Cooper, 1983].

3.2.1. A „controlling rendszer" fogalma és összetevői

A kutatás során azzal az alapfeltételezéssel élünk, hogy a "controlling rendszer", mint jelenség közvetlenül nem megfigyelhető, mivel több különböző, önmagában is összetett elemből épül fel. Ahhoz, hogy a "controlling rendszer"-t jellemezhessük, ezeknek az összetevőknek a jellemzőit kell vizsgálnunk. „Controlling rendszer"-nek tekintjük a vállalatok által az irányítás támogatására alkalmazott formális eszközöket, amelyek a vállalati, illetve szervezeti egység-szintű tervezést, mérést és értékelést, továbbá a vezetők számára történő visszacsatolást szolgálják. E rendszer legfontosabb összetevői:

- a felelősségi és elszámolási egységek,
- a stratégiai tervezés,
- az üzleti tervezés (beleértve a döntéselőkészítő gazdaságossági számításokat is),
- az operatív (keret)tervezés,
- a költség- és teljesítményszámítás,
- a beszámoló jelentések, valamint
- az elemzési eszközök (eltérés-elemzés, mutatók, érzékenységvizsgálatok).

Ha ezeket az összetevőket összevetjük a kutatás fő áramába tartozó modellekben felvázolt controlling fogalmi keretekkel, akkor azt találjuk, hogy minden modell lényegében ezeket az alkotóelemeket nevezi meg a „controlling", a „management control", illetve a „management accounting" rendszerek tartalmi összetevőiként. Az egyetlen lényeges különbség az, hogy míg a legtöbb modellben a döntéselőkészítést, a hatásvizsgálatot, és a teljesítmény-értékelést szolgáló elemzési eszközöket „gazdaságossági", vagy — a kategóriát még inkább leszűkítve — „beruházás-gazdaságossági számítások"-ként jelölik, addig az általunk felállított modellben „elemzési eszközök"-ről beszélünk.

Az „elemzési eszközök" megnevezés kissé problematikus kategória, mint a „controlling rendszer" egyik önálló alkotóeleme, mert számos elemzési eszköz részét képezi az egyes tervezési alrendszereknek (például az előzetes beruházás-gazdaságossági számítások alapvetően az üzleti tervezés során alkalmazott döntéstámogató eszközök), illetve a „beszámoló jelentések"-nek (a teljesítmény utólagos elemzését, értékelését szolgáló mutatók, vagy a hagyományos értelemben vett eltérés-elemzés). Sőt, néhány költségelemzési eszköz be van építve a „költség- és teljesítményszámítási rendszer"-be is (például a termékek jövedelmezőségével,

fedezetével kapcsolatos számítások). Vannak azonban olyan elemzési eszközök is, amelyek nem kapcsolhatók egyértelműen egyik másik „controlling rendszer"-t alkotó elemhez sem: ezért hoztunk létre ezekre egy önálló kategóriát. Azért nem neveztük ezt a kategóriát a „hagyományoknak megfelelően" „beruházás-gazdaságossági", vagy „gazdaságossági számítások"-nak, mert vannak közöttük olyanok is, amelyek nem nevezhetők így (például a vevők fizetési idejének elemzése, a készpénzkonverziós ciklus elemzése, vagy az átmenő-teljesítmény-számítás). Az „elemzési eszközök" kategóriába tehát azokat a döntés-előkészítést, hatásvizsgálatot, a teljesítmény egyes elemeinek előzetes, vagy utólagos elemzését, értékelését szolgáló eszközöket értjük, amelyek nem kapcsolhatók egyértelműen sem a tervezési alrendszerekhez, sem a „költség- és teljesítményszámítási rendszer"-hez, sem pedig a „beszámoló jelentések"-hez.

A „controlling rendszer" fogalom operacionalizálásához ezeket az összetevőket további elemekre kell bontanunk mindaddig, amíg elemi szintű vizsgálati egységekhez nem jutunk. Egy ilyen bonyolult modell operacionalizálásához hasznos eszközül szolgálhat a kérdőíves felmérés. A kutatók által megfogalmazott összetevőket, kategóriákat így tesztelhetjük, hogy valóban mennyire tekinthetők elemi szintű vizsgálati egységeknek. A Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetési és szervezési tanszékének kutatócsoportja által 1994-95-ben elvégzett „Controlling Magyarországon" című felmérés lehetőséget adott a „controlling rendszer" fogalom operacionalizálásának teszteléséhez.[121] A felvétel alapja egy 27, javarészt nyitott, vagy félig nyitott kérdésből álló önkitöltős kérdőív volt, amit több mint 300 gazdasági vezetőhöz küldtünk ki. A 328 kiküldött kérdőívből 66 érkezett vissza kitöltve, és végül 61 lett alkalmas a feldolgozásra. A kérdőívet, a válaszolt vállalatok listáját, a minta jellemzőit és a felmérés legfontosabb eredményeit a 2. számú melléklet tartalmazza.

A kérdőíves felmérés hasznos tanulságokkal szolgált számunkra azzal kapcsolatban, hogy a vállalati szakemberek mit értenek „controlling rendszer" alatt, melyek ennek a rendszernek azok az elemei, amelyeknek kialakításában és működtetésében a controlling egység jelentős szerepet tölt be, s az egyes összetevőknek melyek azok a jellegzetességei, amelyeket kérdőíves felmérés segítségével lehet vizsgálni. A

[121] A kutatócsoport tagjai Dobák Miklós és Bodnár Viktória voltak. A kutatás egyes részeibe bekapcsolódtak a Rajk László Szakkollégium "Controlling" kurzusának akkori tagjai: Boros Gábor, Bosnyák Attila, Csengery László, Kozma László és Szabó Gábor.

felmérés egyik legfontosabb tanulsága, hogy a megkérdezett gazdasági vezetők, szakemberek elfogadták, hogy a controlling rendszer összetevői között a fentebb felsorolt hét részrendszert vizsgáltuk. Ez egyben azt is jelenti, hogy egyetértettek azzal, ahogyan a „controlling rendszer" fogalmat operacionalizáltuk, összetevőkre bontottuk. A válaszokból azonban az is kiderült, hogy a legtöbb vállalatnál a controlling egység nem felelős minden általunk felsorolt összetevő kialakításáért és működtetéséért. Sem a felelősségi egységek kialakításában, sem a stratégiai tervezésben, sem pedig a speciális — alapvetően hosszú távú tőkelekötést jelentő — döntések előkészítésében nem játszanak meghatározó szerepet a vállalati controlling munkatársak. Ez a további kutatásra nézve azt a kérdést vetette fel, hogy vajon hol célszerű meghúznunk a „controlling rendszer" fogalom határait: azokat az összetevőket tekintsük-e a „controlling rendszer"-be tartozóknak, amelyeket az elméleti modellek sugallnak, vagy amelyeknek kialakításáért és működtetéséért a vállalatok „controlling" megnevezésű egységei, illetve szakterületei felelnek. Végül azért döntöttünk az első megoldás mellett, mert az értelmezés szempontjából az a jobb kiindulópont, ha minél tágabban határozzuk meg a vizsgálandó jelenség lehetséges összetevőit, amit aztán a kutatás eredményeinek fényében pontosíthatunk.

A „controlling rendszer" összetevőit tekintve tehát megmaradtunk a fentebb felsorolt részrendszereknél, elfogadva, hogy a „controlling rendszer" összetevői nem esnek egybe azokkal a formális irányítási eszközökkel, amelyek kialakításáért és működtetéséért a controlling egység, illetve szakterület felel. Az általunk alkalmazandó „controlling rendszer" fogalom nem köthető egy konkrét szervezeti egységhez, illetve vállalati funkcionális területhez. Ez az értelmezés egybecseng a „controlling rendszer" fogalom értelmezésének fő irányvonalával.

3.2.2. A „controlling rendszer" ismérvei

A „controlling rendszer" kiinduló definíciójának és feltételezett összetevőinek meghatározása után a következő lépés a rendszer lehetséges ismérveinek előzetes definiálása. Ennek alapja a szakirodalom feldolgozása, valamint a vizsgálandó jelenségről szerzett előzetes ismereteink lehetnek. Nem könnyű azonban hasznos és hiteles iránymutatásokat találni a „controlling rendszer" egészének lehetséges ismérveire vonatkozóan. Az eddigi kutatások legnagyobb része ugyanis sokkal inkább a rendszer egyes összetevőinek jellegzetességeit vizsgálja, nem pedig a rendszer

egészének sajátosságait. A kutatási eredmények jelentős része a vállalatok által működtetett vezetői számviteli rendszerekkel, a tervezési, illetve döntéselőkészítő eszközökkel, valamint beszámolási rendszerekkel kapcsolatos.

A nyolcvanas évek második felében végzett, alapvetően a vállalatok controlling gyakorlatának megismerését célzó empírikus vizsgálatok eredményeit értékelő publikációkban jelennek meg lényegében először az átfogó, a vállalati controlling rendszerek egészének szintjén értelmezhető kategóriák. A legnagyobb hatásúak ezek közül Robert Kaplan és munkatársai: William Bruns, Robin Cooper, Thomas Johnson, és David Norton értékelő elemzései[122], valamint Colin Drury, Michael Bromwich és Al Bhimani művei[123]. A „controlling rendszer" lehetséges, a rendszer egészének szintjén értelmezhető ismérveinek meghatározásakor ezekre a munkákra alapozunk.

A legfontosabb kritikák, amelyek a vállalatok által alkalmazott controlling rendszereket érték, a következőkben foglalhatók össze:

- alapvetően a pénzügyi, gazdasági és üzemgazdasági teljesítményre koncentrálnak;
- a pénzügyi számviteli rendszerből származó információkra építenek;
- a vállalat egészének és egyes egységeinek teljesítményét vizsgálják, kevés figyelmet fordítanak a vállalaton kívüli környezet (vevők, szállítók, versenytársak stb.) jellemzőire;
- múltra-orientáltak, a teljesítmény utólagos elemzésére koncentrálnak a döntéselőkészítő, megelőző elemzések helyett;
- rövid távú (operatív) szemléletűek;
- inkább a felsővezetők információval való ellátását, a rendszeres ellenőrzést szolgálják és nem a decentralizált működést, a hierarchia lentebbi szintjén elhelyezkedő vezetők, munkatársak döntéshozatalát.

E kritikák mellett a „controlling rendszer" lehetséges ismérveinek meghatározásakor azt is figyelembe vettük, hogy az egyes elméletalkotók mit tartanak — illetve tartanának — a „jó" controlling rendszerek kívánatos jellemzőinek. Az efféle normatív modellekben gyakran találkozunk a következő megállapításokkal. Egy „jó" controlling rendszer:

- jövőorientált;

---

[122] Bruns-Kaplan, 1987; Cooper-Kaplan, 1987; 1988; 1998; Holzer-Norreklit, 1991; Johnson-Kaplan, 1987; Kaplan, 1984a; 1984b; 1985; 1986; 1988a; 1988b; 1992; Kaplan-Norton, 1992; 1993; 1996.

[123] Bromwich-Bhimani, 1989; 1992; 1994; Drury, 1992; Drury-Dudgale, 1992.

- tájékoztatja a vezetőket, döntéshozókat a célokhoz vezető irányról;
- támogatja a vezetőket és a munkatársakat a megfelelő döntések meghozatalában;
- lehetővé teszi az „önkontroll" működését;
- arra ösztönzi a vezetőket és a munkatársakat, hogy a vállalat stratégiáinak megvalósítása érdekében cselekedjenek;
- eszközöket ad nemcsak a rövidtávú eredményesség biztosításához, hanem a stratégiai lehetőségek és veszélyek megismeréséhez, a stratégiai irányvonalak kijelöléséhez is;
- lehetőséget biztosít a döntések és a végrehajtás decentralizálására.

A „controlling rendszer"-ekkel kapcsolatban megfogalmazott kritikák és normatív jellemzők alapján a rendszer lehetséges ismérveit kiinduló modellünkben a következőképpen határoztuk meg:

- ***Tartalmi orientáció***, ami arra utal, hogy a rendszerben kezelt „teljesítmény" a vállalati teljesítmény mely elemeire koncentrál elsősorban. Eszerint egy controlling rendszer lehet pénzügyi/gazdasági eredmény-orientált, piac-, illetve vevőorientált, működés-orientált, emberi erőforrás-orientált, vagy ezektől eltérő, a teljesítmény egyéb elemeire koncentráló is.
- ***Irányultság***, ami arra utal, hogy a rendszerben kezelt információk alapvetően a múltra vonatkoznak, vagy pedig a jövőbeli várható történések előrejelzései vannak túlsúlyban. Irányultságát tekintve egy controlling rendszer lehet múltra-orientált, vagy jövőorientált.
- ***Nyitottság***, ami azt jelzi, hogy a rendszerben mekkora jelentőséget kapnak a szervezeten kívüli környezetre vonatkozó információk, a szervezeten kívüli szereplőkre koncentráló elemzési eszközök. Nyitottság tekintetében egy controlling rendszer lehet zárt, vagy nyitott.
- ***Időhorizont***, ami arra utal, hogy a rendszerben használt információk mekkora időtávot fognak át. Időhorizontját tekintve egy controlling rendszer lehet hosszútávú és rövidtávú szemléletű.
- ***Meghatalmazó jelleg***, ami arra utal, hogy a rendszer mennyiben támogatja az alsóbb hierarchia szintek döntésekbe való bevonását, a döntések decentralizálását. Eszerint egy controlling rendszer lehet meghatalmazó, vagy korlátozó.

- ***Mozgósító jelleg***, ami azt mutatja, hogy a rendszer mennyire alkalmas arra, hogy mozgósítsa a szervezet tagjait a stratégiák megvalósításának irányába. Eszerint egy controlling rendszer lehet mozgósító, vagy visszafogó.
- ***Támogató jelleg***, ami azt mutatja, hogy a rendszer mennyiben célozza a szervezet tagjainak információkkal való ellátását a jövőbeli irányok meghatározásához, „jobb" döntések meghozatalához. Eszerint egy controlling rendszer lehet támogató, vagy ellenőrző.

Mivel a „controlling rendszer" mint jelenség önmagában nem megfigyelhető, ezért a rendszer egészének szintjén értelmezhető ismérvek sem figyelhetők meg közvetlenül. Azt, hogy egy vállalati controlling rendszerre milyen tartalmi orientáció, irányultság, időhorizont — és így tovább — jellemző, azt a rendszer egyes összetevőinek sajátosságai, valamint az egyes összetevők egymáshoz való viszonya alapján határozhatjuk meg. Ahhoz tehát, hogy ezeket az ismérveket vizsgálni tudjuk, meg kell határoznunk, hogy az egyes ismérvekhez mely rendszer összetevők mely sajátosságainak vizsgálata alapján juthatunk el.

A „tartalmi orientáció" arra utal, hogy a controlling rendszerben kezelt „teljesítmény" a vállalati teljesítmény mely elemeire koncentrál elsősorban. Ezt úgy figyelhetjük meg, ha megnézzük, a célkijelölés és tervezés, valamint a beszámolás során milyen teljesítmény dimenziókban fogalmaznak meg elérendő célokat, elvárásokat, illetve mely teljesítmény elemekre vonatkozóan szolgáltatnak információt a vezetők, munkatársak számára. A „tartalmi orientáció" tehát a „stratégiai tervezés" és az „üzleti tervezés" során érintett, valamint a „beszámoló jelentések"-ben megjelenő teljesítmény dimenziók alapján határozható meg. Az „operatív kerettervezés"-t azért nem vesszük bele a „tartalmi orientáció"-t meghatározó összetevők közé, mert az definíció szerint pénzügyi terminusokban való tervezést jelent. Az „elemzési eszközök"-et pedig azért nem, mert azok az elemzési eszközök tekinthetők igazából meghatározóak a vállalat irányítása szempontjából, amelyek belekerülnek a „beszámoló jelentések"-be. Az, hogy bizonyos szakértők, törzskari szervezetek esetenként használnak egy-egy speciális elemzési eszközt, nem meghatározó a rendszer egészét jellemző „tartalmi orientáció" szempontjából, csak akkor, ha az így nyert információt szélesebb körben és rendszeresen használják is a szervezet döntéshozói.

Az „irányultság" arra utal, hogy a rendszerben kezelt információk alapvetően a múltra vonatkoznak, vagy pedig a jövőbeli várható történések előrejelzései vannak túlsúlyban. Ezt elsősorban az alapján határozhatjuk meg, hogy az „elemzési eszközök" között milyen arányban vannak az utólagos elemző és az előzetes hatásvizsgálatot célzó, a tervezéshez és döntéselőkészítéshez kapcsolódó eszközök. Ezen kívül az is a controlling rendszer „irányultság"-át mutatja, hogy a „beszámoló jelentések"-ben mekkora súlyt kapnak az előrejelzések, várható számítások, valamint a „költség- és teljesítményszámítási rendszer"-ben megjennek-e nem tényköltség-számítási eljárások.

A „nyitottság" azt jelzi, hogy a controlling rendszerben mekkora jelentőséget kapnak a szervezeten kívüli környezetre vonatkozó információk, a szervezeten kívüli szereplőkre koncentráló elemzési eszközök. Ezt egyrészt az alapján határozhatjuk meg, hogy a „stratégiai tervezés" és az „üzleti tervezés" során mekkora súlyt kap a környezet elemzése, a külső információk széles körű és körültekintő becsatornázása. Másrészt a rendszer „nyitottság"-át mutatja az is, hogy a „beszámoló jelentések"-ben megjelenő értékelések során megjelennek-e a külső szereplőktől származó információk (vevői elégedettség, szállítók jellemzői stb.), illetve összevetjük-e a tényleges teljesítményt ezekkel a tényezőkkel.

Az „időhorizont" arra utal, hogy a controlling rendszerben kezelt információk mekkora időtávot fognak át. Ez az „üzleti tervezés" jellemző időhorizontja, az egyes tervezési szintek egymáshoz viszonyított súlya (az egyes tervezési szintekre fordított idő, figyelem és egyéb erőforrás), valamint az „elemzési eszközök" jellemző időhorizontja alapján határozható meg. Ezen kívül a controlling rendszerek „időhorizont"-ját mutatja az is, hogy a „költség- és teljesítményszámítási rendszer"-ből kinyerhetők-e stratégiai költségelemzésre alkalmas információk.

A „meghatalmazó jelleg" arra utal, hogy a rendszer mennyiben támogatja az alsóbb hierarchia szintek döntésekbe való bevonását, a döntések decentralizálását. Ezt mutathatja egyrészt a vállalatnál alkalmazott „felelősségi és elszámolási egységek" felelősségének kiterjedtsége, valamint az alsóbb hierarchia szinteknek célkijelölésbe és tervezésbe, illetve a döntések előkészítésébe való bevonása a „stratégiai tervezés", az „üzleti tervezés", az „operatív kerettervezés", valamint az „elemzési eszközök" kapcsán.

A „mozgósító jelleg" azt mutatja, hogy a rendszer mennyire alkalmas arra, hogy mozgósítsa a szervezet tagjait a stratégiák megvalósításának irányába. Már a fogalom meghatározása alapján is észrevehető, hogy egy controlling rendszer esetében a „mozgósító jelleg" és a „meghatalmazó jelleg" nehezen különböztethetők meg egymástól. Ennek az az egyszerű oka, hogy a célok melletti elkötelezettség, a célok irányába történő „mozgósítás" egyik leghatásosabb eszköze az érintettek bevonása a célok meghatározásába. Ha pedig a vezetőket, illetve munkatársakat bevonjuk a célkijelölésbe, azzal nagyobb hatáskört adunk nekik, „meghatalmazzuk" őket. A fogalmi átfedés ellenére mégis érdemesnek tartjuk e két ismérvet külön vizsgálni, mivel van közöttük néhány — szerintünk igen lényeges — különbség. Ez pedig a célok kommunikálásában és a vezetők érdekeltségében érhető tetten.

Egy vezetőt, illetve munkatársat nemcsak azzal ösztönözhetünk a stratégiák megvalósítására, hogy bevonjuk a stratégia-alkotásba, illetve a célok, elvárások megfogalmazásába. Számos vállalatra jellemző ugyanis, hogy az alsóbb szintű vezetők, munkatársak nem is ismerik a vállalati szintű stratégiát, célkitűzéseket, preferenciákat. Vagyis az, hogy vállalati szintű célokat kommunikáljuk a szervezetben, a „mozgósítás" minimális szintje lehet. A „meghatalmazás" és a „mozgósítás" közötti különbség ezen kívül úgy is értelmezhető, hogy amennyiben a vezetőknek, illetve munkatársaknak nemcsak a jogot adjuk meg arra, hogy részt vegyenek a célok kijelölésében, döntések meghozatalában, hanem érdekeltek is legyenek ezek teljesítésében, akkor már „mozgósítás"-ról és nem csak „meghatalmazás"-ról beszélünk.

A controlling rendszerek „mozgósító jelleg"-ét tehát mutathatja egyrészt a vállalati szintű célok és preferenciák kommunikálása a szervezet alsóbb hierarchia szintjén elhelyezkedő vezetők, illetve munkatársak felé. Másrészt a válalatnál alkalmazott „felelősségi és elszámolási egységek" felelősségének kiterjedtsége, valamint az alsóbb hierarchia szinteknek célkijelölésbe és tervezésbe, illetve a döntések előkészítésébe való bevonása a „stratégiai tervezés", az „üzleti tervezés", az „operatív kerettervezés", valamint a „teljesítmény elemzését szolgáló eszközök" kapcsán. Harmadrészt pedig a vezetők érdekeltségének hozzá kapcsolása a célok megvalósulásához, illetve az azt biztosító teljesítmény elemekhez.

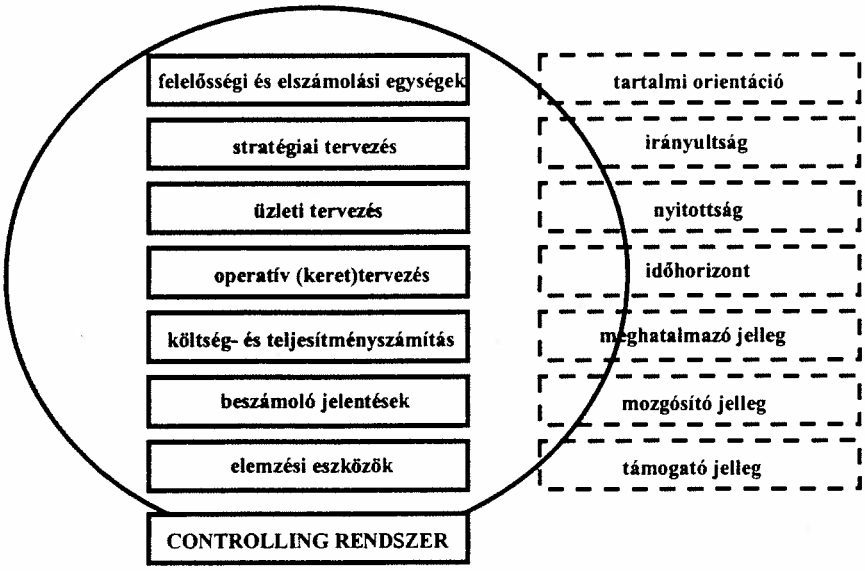
A „támogató jelleg" azt mutatja, hogy a rendszer mennyiben célozza a szervezet tagjainak információkkal való ellátását a jövőbeli irányok meghatározásához, „jobb"

döntések meghozatalához. A „támogató jelleg" és a „meghatalmazó jelleg" — így értelemszerűen a „támogató jelleg" és a „mozgósító jelleg" — között is felfedezhetünk valamekkora fogalmi átfedést. Hiszen azzal, hogy a vezetők, illetve a munkatársak felé kommunikáljuk a vállalati szintű célokat, sőt, ha be is vonjuk őket ezek meghatározásába, azzal támogatjuk őket jövőbeli döntéseik meghozatalában is. A controlling rendszer „támogató jelleg"-ét azonban inkább az mutatja, hogy a vezetők számára nyújtott információ mennyire „testre szabott": mennyire illeszkedik, illetve kapcsolódik a vezetők és munkatársak speciális, egyedi problémáihoz, kérdéseihez, helyzetéhez. Ezt elsősorban a „költség- és teljesítményszámítási rendszer"-ből kinyerhető, illetve a „beszámoló jelentések"-ben megjelenő információk differenciált jellege alapján határozhatjuk meg.

A „controlling rendszer" összetevőit és ismérveit foglaltuk össze az 2. számú ábrán.

2. ábra

A controlling rendszer összetevői és ismérvei



A következő ábra pedig azt mutatja, hogy hogyan függenek össze a „controlling rendszer" egyes összetevői és ismérvei egymással.

3. ábra

A controlling rendszer összeetevői és ismérvei közötti összefüggések

	tartalmi orientáció	irányultság	nyitottság	időhorizont	meghatalmazó jelleg	mozgósító jelleg	támogató jelleg
felelősségi és elszámolási egységek					X	X	
stratégiai tervezés	X		X	X	X	X	
üzleti tervezés	X		X	X	X	X	
operatív (keret)tervezés				X	X	X	
költség- és teljesítményszámítás		X		X			X
beszámoló jelentések	X	X	X				X
elemzési eszközök		X		X	X	X	

3.2.3. A kontextus dimenziói

Mivel kutatásunk célja nemcsak az, hogy a hazai üzleti szervezetek által bevezetett és használt controlling renszereket jellemezzük, hanem az is, hogy lehetséges magyarázatokat fogalmazzunk meg a rendszerek jellemzőinek okaira vonatkozóan, a kiinduló értelmezési keret megalkotásakor választ kell adnunk arra kérdésre is, hogy „hol fogjuk keresni" ezeket a magyarázatokat. Ez lényegében a hazai controlling rendszerek jellemzőit befolyásoló kontextuális tényezőkre vonatkozó feltételezéseink megfogalmazását jelenti. A dolgozat második fejezetében igyekeztünk viszonylag részletes képet adni a controlling hazai elterjedésének körülményeiről. Ebben az alfejezben a hagyományos kontingencialista modellek tanulságai, valamint a vizsgálandó jelenségről szerzett előzetes tapasztalataink alapján szeretnénk kiemeleni a kontextus azon dimenzióit, amelyek esetünkben relevánsak lehetnek.

A szervezetek felépítési és működési jellemzőivel foglalkozó hagyományos kontingencia-elméleti modellekben a kontextus dimenzióit a következőképpen határozzák meg:[124]

- ***környezet***, ezen belül

[124] Dobák, 1988, p. 42.

  - politikai-intézményi-jogi rendszer;
  - történelmi-társadalmi feltételek;
  - gazdaságirányítási rendszer;
  - piaci dinamizmus és komplexitás;
  - tudományos-technikai, technológiai dinamizmus;
  - ökológiai feltételek;
- ***a szervezet adottságai***, ezen belül
  - jogi forma;
  - méret;
  - telepítettség;
  - eredet;
  - rendelkezésre álló erőforrások;
  - folyamat- és információ-technológia;
  - tömegszerűségi fok;
  - a termelési szervezeten beelüli munkamegosztás;
  - a belső kooperáció foka;
  - adott gazdálkodási rend;
  - meglévő szervezeti és működési rend;
- ***a szervezet előtt álló feladatok jellemzői***, ezen belül
  - a feladatok koplexitása;
  - tartóssága;
  - újdonsága;
  - sürgőssége;
  - kockázata;
  - lehetséges konfliktusforrásai;
- ***a szervezet tagjainak jellemzői***, ezen belül
  - szakmai felkészültségük;
  - vezetési ismereteik;
  - autoritásuk;
  - az általuk követett általános vezetési és szervezési elvek („menedzsment filozófiák");
  - konfliktustűrő és –feloldó képességük;

- kommunikációs hajlamuk és képességük;
- együttműködési hajlamuk és képességük;
- szerepbeli rugalmasságuk;
- motivációs és érdekstruktúrájuk.

Ez az átfogó, és a kontextus minden lehetséges dimenziójára, illetve elemére kiterjedő modell alkalmas lehet arra, hogy gondolkodásunk kiinduló pontjául szolgáljon. Kutatásunk szempontjából azonban érdemes szűkíteni ezt a kört a következő indokok miatt:

- Jelen kutatás során nem a szervezetek felépítési és működési jellemzőit, illetve az ezeket befolyásoló kontextuális tényezőket vizsgáljuk, hanem ennek egy részrendszerét, a szervezetben működtetett controlling rendszerek jellemzőit és kontextusát.
- A kutatás célja elsősorban nem az, hogy részletekbe menő kontextus-elemzést adjunk a hazai válallatainknál bevezetett controlling rendszerekre vonatkozóan. Elsődleges célunk a controlling rendszerek összetevői, és a rendszer egésze szintjén értelmezhető jellemzők beazonosítása. A kontextus szerepe modellünkben „mindössze" annyi, hogy segítségével megfogalmazhassunk néhány lehetséges magyarázatot a hazánkban bevezetett controlling rendszerek sajátosságainak okaira vonatkozóan.
- Az általunk választott kutatási módszerek nem igazán alkalmasak arra, hogy szisztematikus kontextus-, illetve összefüggés-vizsgálatot végezhetnénk a controlling rendszerek jellemzőire vonatkozóan. Jelen kutatás inkább az efféle vizsgálatok szükséges előzményének tekinthető.

Mindezen szempontokat mérlegelve a kutatásunk során a kontextus következő dimenzióit tartjuk a Magyarországon az elmúlt tíz évben bevezetett controlling rendszerek jellemző sajátosságai szempontjából kiemelendőnek:

- ***Piaci környezet***, ezen belül is elsősorban a vállalat piaci helyzete, a piaci környezet összetettsége és változékonysága a meghatározó.
- ***Az információ-technológia fejlődése***, az egyre újabb technikai megoldások hozzáférhetővé válása a vállalatok számára. Ez nemcsak technikai fejlődést, hanem az újdonságoknak — az egyszerű másolhatóságból és a túlkínálatból adódóan — elérhető áron való piacra vitelét is jelenti.

- ***A specifikus szakmai környezet fejlődése***, az egyre újabb koncepciók, módszertani megoldások megjelenése, és ezen ismeretek hozzáférhetővé válása a vállalati szakemberek számára.
- ***A tulajdonosi struktúra***, ezen belül is elsősorban az irányítás szempontjából meghatározó tulajdonos(ok) jellemzői, illetve a tulajdonosi kör stabilitása.
- ***A szervezet mérete***.
- ***A vállalat profilja***, ezen belül is elsősorban a meghatározó tevékenység jellege, valamint a tevékenységi kör heterogenitása.
- ***A szervezet struktúrális jellemzői***, ezen belül is elsősorban a munkamegosztás jellege és a centralizáltság-decentralizáltság mértéke.

E kontextuális tényezők előtérbe állítása egyben azt is jelenti, hogy jelen kutatás során lemondunk más dimenziók, illetve tényezők vizsgálatáról. Ez egyfajta állásfoglalást is jelent azzal kapcsolatban, hogy a számtalan lehetőség közül melyeket tartjuk az elmúlt tíz évben a hazai vállalatainknál bevezetett controlling rendszerek szempontjából releváns befolyásoló tényezőknek. A hazai controlling rendszerek jellemzőinek vizsgálata során szerzett előzetes tapasztalataink, az erre vonatkozó eddigi — jórészt nemzetközi — kutatási eredmények, valamint a lehetséges elméleti konstrukciók szisztematikus végiggondolása után, és mérlegelve a kutatáshoz rendelkezésre álló erőforrásainkat, úgy döntöttünk, hogy a kontextusnak ezen dimenzióit, illetve tényezőit tartjuk a lehetséges magyarázatok legfontosabb forrásainak. Mivel kutatásunk ebből a szempontból inkább feltáró jellegű, munkánknak éppen az lehet az egyik fontos eredménye, hogy megerősíti, illetve megcáfolja ebbéli meggyőződésünket, illetve rámutat további releváns, vizsgálatra érdemes kontextuális tényezőkre.

A kontingencia-elméleti iskolának nagy hagyománya van a controlling jelenség vizsgálatában. A hetvenes évek közepétől egyre több kutatót foglalkoztatott a controlling rendszerek szempontjából releváns kontextus beazonosításának kérdése. A kutatások célja a controlling rendszer specifikus jellemzőinek beazonosítása, a rendszer működését meghatározó kontextuális tényezők megragadása, valamint a kettő közötti illeszkedés, illetve ezen illeszkedés szervezeti teljesítményre gyakorolt hatásának vizsgálata. A kontingencialista controlling modellekre ebben az időben az volt a jellemző, hogy a kutatók a „controlling rendszer" alatt a vezetői számvitelre

épülő (operatív) controlling eszközöket értették, az empírikus adatgyűjtés során ennek jellemzőit vizsgálták.[125]

A kontingencialista modellt alkalmazó controlling kutatások nem hoztak sok kézzel fogható eredményt az elméletalkotók és a gyakorlati szakemberek számára. Sem a controlling rendszerek összetevőinek, illetve jellemzőinek beazonosításában, sem ezek mérésében — a "controlling rendszer" fogalom operacionalizálásában —, sem a szervezeti teljesítmény mérhetővé tételében nem születtek maradandó eredmények. A modell változói közötti kapcsolatok tesztelése pedig általános, és sok esetben megkérdőjelezhető megállapításokhoz vezetett. Ahogyan azt a kontingencialista controlling kutatásokat értékelő elemzésében David Otley, a terület egyik kiemelkedő kutatója csalódottan megjegyzi: "... a 'minden attól függ' ötlete a rendszerek kialakításával kapcsolatos következtetések generálása helyett egyre inkább azok elhárításának eszközévé vált".[126]

A controlling szervezeti kontextusba ágyazott megközelítésének helyessége ennek ellenére minden kutató — és vélhetően minden gyakorló szakember — számára evidens. A kérdés csak az, hogy lehet-e bármiféle kellően általános — tehát modellként alkalmazható — összefüggésrendszert felvázolni, s azt empírikus adatokkal is meggyőzően alátámasztani. Vagy pedig a controlling kontextus-függő természete olyan evidencia marad, aminek a konkrét tartalmát mindig csak az adott szituációban lehet meghatározni. Ha ez így van, akkor viszont nem érdemes a részletes kontingencia-modellek kidolgozásával foglalkozni.

Egyes kutatók a kontingencia-elméleti alapokon álló controlling modellek sikertelenségét abban látták, hogy a modellek túlságosan egyszerűek: nem tartalmaznak minden, a controlling hatékony működése szempontjából kulcsfontosságú elemet. E probléma feloldására javasol Otley egy általa "minimálisan

---

125 A hetvenes évek kutatásaira az úgynevezett "egyszerű lineáris kontingencialista modell" alkalmazása volt a jellemző. A kutatók a szervezetelméleti hagyományoknak megfelelően megpróbáltak empírikus igazolást nyerni a modell egyes változóinak természetére és a közöttük lévő kapcsolatokra vonatkozóan. A controlling terület kutatói ugyanazokat a kontextuális tényezőket vizsgálták, mint amelyeket a szervezetelméleti kutatók:

- a külső környezet sajátosságait [lásd például: Gordon-Miller, 1976; Hayes, 1977; Khandwalla, 1972; Waterhouse-Tiessen, 1978];
- az alkalmazott technológiát [lásd például: Bruns-Waterhouse, 1975; Daft-MacIntosh, 1978; Dermer, 1977; Hayes, 1977; Piper, 1978; Waterhouse-Tiessen, 1978];
- a szervezet méretét [lásd például: Bruns-Waterhouse, 1975]; valamint
- a szervezet eredetét [lásd például: Bruns-Waterhouse, 1975].

Mindazonáltal a legaktívabb vizsgálódás a szervezetek piaci környezetét és az alkalmazott technológiát célozta, hiszen a controlling fogalom tartalma alapján valószínűnek tűnt, hogy ezek lesznek az igazán meghatározó tényezők.

szükséges kontingencia modell"-nek nevezett keretet, amely néhány lényeges ponton valóban túlmutat az egyszerű kontingencialista megközelítéseken.[127] Otley modellje figyelemre méltó, mivel a benne megjelenő tartalmi elemek és az elemek között feltételezett kapcsolatok elméletileg meggyőzőek, és számos ponton egybecsengenek a gyakorlati tapasztalatokkal. Mint kutatási modell azonban kritizálható is, hiszen megalkotója nem határozza meg pontosan, milyen konkrét tartalom van az egyes fogalmak, a modell alkotóelemei mögött. Pedig ez elengedhetetlen lenne ahhoz, hogy a modell alkalmazhatóságát megítéljük.

Jelen kutatás során célunk elsősorban nem az, hogy részletekbe menő kontextus-elemzést adjunk a magyarországi válallatoknál az elmúlt tíz évben bevezetett controlling rendszerekre vonatkozóan. Nem is az, hogy statisztikailag bizonyítható összefüggéseket tárjunk fel a vállalataink által alkalmazott controlling eszközök és a kontextus közötti összhanggal, valamint e megfelelés teljesítményre gyakorolt hatásával kapcsolatban. Kutatásunk tehát — egyszerűen fogalmazva — nem tekinthető kontingencia-elméleti kutatásnak, nem is szántuk annak. Elsődleges célunk a controlling rendszerek összetevői, és a rendszer egésze szintjén értelmezhető jellemzők beazonosítása. A kontextus szerepe modellünkben „mindössze" annyi, hogy segítségével megfogalmazhassunk néhány lehetséges magyarázatot a hazánkban bevezetett controlling rendszerek sajátosságainak okaira vonatkozóan. Ezért nem vizsgáltuk teljeskörűen és részletesen sem a kontextus összetevőit és jellemzőit, sem a kontextuális tényezők és a controlling rendszerek sajátosságai közötti összefüggést.

---

126 Otley, 1980, p. 253.

127 Otley modelljében megjelenik a "szervezeti cél" mint kontextuális tényező, ami egyben a szervezet eredményessége megítélésének elsődleges kritériuma is. Controlling rendszer helyett itt "szervezeten belüli kontroll eszközök"-ről van szó, aminek csak egyik eleme a hagyományos vezetői számvitelen alapuló ("operatív") controlling rendszer. Ezen a túl a "szervezeten belüli kontroll eszközök" közé tartoznak az egyéb vezetői információs rendszerek, a szervezet felépítési és működési sajátosságai, valamint a szervezetekben alkalmazott egyéb, a kontroll gyakorlását szolgáló eszközök is. Az egyik legfontosabb eltérés az eddigi modellekhez képest, hogy a szervezet felépítési és működési sajátosságai nem meghatározói a controlling rendszernek, hanem annak részei. A különböző controlling eszközök pedig kölcsönösen függnek egymástól.

A modell újdonságai között érdemes még megjegyezni a szervezet teljesítményét befolyásoló hatások eddigiektől eltérő kezelését. Eszerint a controlling eszközök nem egyenként határozzák meg a szervezet teljesítményét, hanem az eszközök összessége — mivel az egyes eszközök kölcsönösen függnek egymástól, illetve hatnak egymásra. Vagyis egy-egy controlling eszköznek nem önmagában kell megfelelőnek lennie, hanem a vállalat által alkalmazott összes eszköznek kell a jobb vállalati teljesítmény irányába mutatni. Ráadásul, a szervezet teljesítményét nemcsak az alkalmazott controlling eszközök helyénvalósága határozza meg, hanem azt közvetlenül befolyásolják bizonyos kontextuális tényezők (a külső és belső környezet egyes elemei, a szervezeti cél), valamint egyéb, az előző kategóriákba be nem sorolható körülmények is.

3.3. A vizsgált sokaság és a minta

Mivel a kutatásunk célja a magyarországi vállalatoknál bevezetett controlling rendszerek jellemzése volt, a vizsgált sokaságot azok a Magyarországon bejegyzett vállalkozások adták, amelyeknél controlling rendszer működik. Meghatározásunk szerint a „controlling rendszer" több, önmagában is összetett részből tevődik össze. Ezért nem egyértelmű annak meghatározása, hogy egy adott vállalat esetében mikor beszélhetünk „működő controlling rendszer"-ről: akkor, ha az általunk felsorolt hét alkotóelem mindegyike megtalálható a vállalat irányításában használt formális irányítási eszközök között? Vagy akkor is, ha ezek közül csak néhány? Esetleg más ismérvek alapján határozható meg, hogy egy vállalatnál valóban működik-e controlling rendszer? Például az alapján, hogy létezik-e „controlling" megnevezésű egység, vagy szakterület, de legalább egy „controller"? Vagy csak akkor beszélhetünk „működő controlling rendszer"-ről, ha az általunk megadott feladatok nagyobb részét a „controlling" szakterület látja el? Ahhoz, hogy e kérdéseket megválaszolhassuk, vissza kell nyúlnunk a „controlling rendszer" kiinduló értelmezéséhez. Ez alapján a „controlling rendszer" elemei a következő formális irányítási eszközök:

- a felelősségi és elszámolási egységek,
- a stratégiai tervezés;
- az üzleti tervezés (beleértve a döntés-előkészítő gazdaságossági számításokat is),
- az operatív (keret)tervezés,
- a költség- és teljesítményszámítás,
- a beszámoló jelentések, valamint
- az elemzési eszközök (eltérés-elemzés, mutatók, érzékenységvizsgálatok).

Amennyiben egy vállalat irányításában ezeket a formális eszközöket használják, akkor annál a vállalatnál működik controlling rendszer, még akkor is, ha az eszközök kialakítása és működtetése nem kizárólag a „controlling" megnevezésű egységhez, illetve szakterülethez kapcsolódik.

Ha a fenti összetevőket alaposabban megvizsgáljuk, láthatjuk, hogy olyan eszközökről van szó, amelyek szinte minden üzleti vállalkozás irányításában megtalálhatók. Az egyetlen kérdés, hogy mennyire tekinthetők ezek formális, tudatosan kialakított és szabályozottan működő eszközöknek. Ez leginkább a felelősségi és elszámolási egységek, a stratégiai tervezés, a döntés-előkészítő gazdaságossági számítások,

valamint a bonyolultabb elemzési eszközök kapcsán vetődik fel. Az, hogy ezek az eszközök mennyire tudatosan kialakítottak és szabályozottan működnek, alapvetően a vállalatok méretétől, az általuk végzett tevékenységek heterogenitásától, a működés szempontjából releváns környezet bonyolultságától függ. Minél nagyobb és bonyolultabb ugyanis egy vállalat, annál több embert, illetve egységet érintő feladattá válik a tervezés és az értékelés, annál nagyobb a valószínűsége, hogy alapvetővé válik a stratégiai jellegű irányítási eszközök használata iránti igény is. Ma már a legtöbb magyarországi közép- és nagyvállalatról elmondható, hogy az üzleti, és az operatív tervezés, a költség- és teljesítményszámítás, valamint a beszámoló jelentések készítése mellett a stratégiai jellegű irányítási eszközöket is alkalmazza. Mindezekből pedig az következik, hogy a kutatásunk tárgyát a Magyarországon bejegyzett üzleti vállalkozások, ezen belül is a közepes és nagyvállalatok controlling rendszerei jelentik.

Mivel a vizsgálandó sokaság jóval nagyobb annál, hogy teljes körűen fel lehetne mérni, ezért a sokaság körülhatárolása után foglalkoznunk kell a mintaválasztás kérdésével. A minta körültekintő kiválasztása, a statisztikai értelemben vett reprezentativitás biztosítása elsősorban azoknál a kutatásoknál kulcsfontosságú, ahol a cél egy adott sokaság jellemzőinek megadása, valamint az azokkal kapcsolatos okozati összefüggések bizonyítása, egy már meglévő modellből levezethető állítások tesztelése. Jelen kutatás nem ezt a logikát követi. Célunk elsősorban a vizsgált jelenség minél szélesebb körű megismerése, hogy ez alapján majd tesztelhető hipotéziseket fogalmazhassunk meg. A megfelelő minta kiválasztása ebben az esetben nem az állítások, hanem az értelmezési lehetőségek általánosíthatósága szempontjából fontos. Ennek alapja a minél szélesebb körű információgyűjtés, a vizsgált sokaság minél több elemének közvetlen megismerése lehet. A mintaválasztás és az adatgyűjtés során ezért inkább a hozzáférhetőség és a széleskörűség, mintsem a reprezentativitás elve vezérelt minket. Nem egy adott mintával, hanem több különböző, és elemeiben egymást részben átfedő mintával dolgoztunk. Ez a módszer — a trianguláció — a szervezet- és vezetéselméletben nem ismeretlen, sőt, bonyolult jelenségek vizsgálatára széles körben elfogadott.

Az adatgyűjtés során lényegében öt különböző mintával dolgoztunk. A minták legfontosabb jellemzőit az 1-5. mellékletek megfelelő fejezetei tartalmazzák. Az öt mintából négy esetében pontos információink vannak a mintába végül bekerült —

nemcsak megkérdezett, hanem értékelhető választ is adott — vállalatokról. Mindezek alapján a következő megállapítások tehetők a kutatás során vizsgált minták jellemzőiről:

- Egyetlen minta alapult szisztematikus, a magyar gazdaság vállalati szerkezetének megfelelő reprezentativitást célzó mintavételen. A válaszolt vállalatokból kialakuló végső minta „a legfontosabb szempontok szerint jól tükrözi a magyar gazdaság vállalati szerkezetét, mégha a statisztikai reprezentativitás szigorú követelményeinek egyes szempontok szerint nem is felel meg".[128] A minta méret szerinti szerkezete a nagyobb vállalatok irányába tolódott el, és nemzetgazdasági súlyukhoz képest felül vannak reprezentálva benne a fő profiljuk szerint a feldolgozóiparba tartozó vállalatok. A minta ezen „hiányosságai" azonban kevésbé látszanak problematikusnak amellett a tagadhatatlan előny mellett, hogy a mintába került vállalatok 1995-ben a megtermelt GDP több, mint 10 %-át állították elő, az export bevételek több, mint 30 %-a tőlük származott és az aktív lakosság több, mint 10 %-át foglalkoztatták.
- Az egyes — ismert elemekből álló — minták közötti átfedés viszonylag alacsony szintű. Minden páros összevetés alapján kevesebb, mint a kisebbik minta 10 %-a. Ez alól kivételt két minta képez: a hazai vállalatok gazdasági vezetőivel, controlling tevékenységgel foglalkozó szakembereivel folytatott interjúk, illetve háttérbeszélgetések során célzottan azon vállalatok szakembereivel vettük fel a kapcsolatot, amelyek controlling rendszeréről — szakdolgozatokon és házi dolgozatokon keresztül — már volt előzetes információnk. Ezért e két minta jelentős mértékben átfed egymással.
- Összességében mind a négy, ismert elemekből álló mintáról elmondható, hogy a nagyobb vállalatok nagyobb arányban vannak bennük, mint azt a magyar gazdaság méret szerinti vállalati szerkezete indokolná. Ez azonban kutatásunk szempontjából inkább előny, mint hátrány, ugyanis a controlling rendszer összetevőit jelentő formális irányítási eszközök tudatos kialakítása és alkalmazása inkább a nagyobb vállalatokra jellemző.

A kutatás egésze során összesen több, mint 400 magyarországi vállalat controlling rendszeréről sikerült értékelhető információt összegyűjtenünk és az elemzésbe bevonnunk. Ezek a vállalatok ágazati hovatartozásuk, területi elhelyezkedésük és

128 Chikán et al, 1996, p. 5.

tulajdonosi szerkezetük alapján meglehetősen jól tükrözik a magyar gazdaság vállalati szerkezetét. Méretüket tekintve szükséges arányukhoz képest felül vannak reprezentálva a nagyobb vállalatok, ami kutatásunk tárgya szempontjából inkább előnynek számít. E négyszáz vállalatból álló „minta" legfőbb előnye pedig az, hogy a benne lévő vállalatok a magyar gazdaság teljesítményének egy jelentős hányadát adják.

3.4. Az adatgyűjtés módszerei

Egy jelenség több oldalról, és többféle módszerrel való vizsgálatát a szervezetelméletben „trianguláció"-nak nevezik, utalva a mögötte álló logika katonai eredetére.[129] A trianguláció lényege, hogy ugyanazon jelenséget többféle különböző módszerrel vizsgálunk, abban a hitben, hogy az egyes vizsgálatok eredményei összességében a jelenség árnyaltabb megismeréséhez vezethetnek. Az egyes módszerek torzító hatása ugyanis valószínűleg nem esik egybe, hanem — legalábbis részben — kioltja egymást. A trianguláció, a többféle adatforrásból való építkezés, az adatgyűjtés sokfélesége és kiterjedtsége különösen hasznos az induktív logikát követő kutatások esetében, ahol a cél inkább az elméletalkotás, egy megfelelő fogalom-, illetve összefüggésrendszer megalkotása. Triangulációt többféle módon is végezhetünk: alkalmazhatunk egyszerre többféle kvantitatív módszert; többféle kvalitatív módszert, valamint kombinálhatjuk is a kvantitatív és kvalitatív módszereket.[130] Jelen kutatás során az utóbbi közelítést alkalmazzuk: kvantitatív és kvalitatív eszközöket egyaránt alkalmazva próbálunk képet kapni a Magyarországon bevezetett controlling rendszerek jellegzetességeiről.

A több mint hét éven át tartó adatgyűjtési munka során a következő forrásokat használtuk:

- résztvevő megfigyelés hazai vállalatok controlling rendszereinek kiépítése során,
- vállalati controlling rendszerek, illetve azok egyes összetevőinek felépítését és működését leíró szabályzatok,
- kérdőíves felmérés a Magyar Controlling Egyesület 1994. évi taggyűlése résztvevőinek körében,

[129] A trianguláció, mint kutatási módszer szervezet- és vezetéselméleti alkalmazhatóságáról magyar nyelven először Balaton és Dobák tesz említést [Balaton-Dobák, 1982].

[130] Balaton-Dobák, 1982, p. 22.

- kérdőíves felmérés az egyik legjelentősebb hazai controlling szakképzéssel foglalkozó intézmény hallgatóinak körében,
- kérdőíves felmérés a Magyarországon bejegyzett, kettős könyvelést végző, ötven főnél több alkalmazottat foglalkoztató gazdálkodó szervezetek közül kiválasztott mintán,
- hazai vállalatok controlling rendszereinek kialakításáról szóló szakdolgozatok és házidolgozatok,
- mélyinterjúk, háttérbeszélgetések hazai vállalatok gazdasági vezetőivel, controlling szakembereivel.

Az egyes adatgyűjtési akciók között azon túl, hogy részben eltérő mintát és módszereket használtunk, eltérést jelentett az is, hogy időben egymást követve, illetve részben egymással átfedve zajlottak. Ez azt is jelenti, hogy nem igazi keresztmetszeti vizsgálatot végeztünk, hanem hazai vállalataink controlling rendszereinek egy adott időintevallumban — a kilencvenes években — jellemző sajátosságairól kaptunk képet.

Az egyes adatgyűjtési szintek nemcsak időzítésükben, hanem a megfigyelések struktúráltságában és kiterjedtségükben is jelentősen eltértek egymástól. A résztvevő megfigyelés, a vállalati dokumentumok elemzése, valamint a Magyar Controlling Egyesület 1994-es közgyűlésének résztvevői körében végzett felmérés csak a vizsgálandó témakör egy-egy részterületére terjedt ki. Ezek eredményeit arra használtuk, hogy segítségükkel releváns kutatási kérdéseket fogalmazhassunk meg a későbbi adatgyűjtés során.

Az 1995-ben végzett első, a vállalati controlling rendszerek összetevői jellemző sajátosságainak felmérését célzó kérdőíves felvétel célja már ennél több volt. Azt akartuk megtudni, hogy a controlling rendszer egyes összetevőiről milyen kérdések segítségével lehet képet kapni. A felmérés egyik legfontosabb eredménye az volt, hogy tisztáztuk a vizsgálandó jelenség — a controlling rendszer — kérdőíves felmérés segítségével feltárható összetevőit, és a tanulságok alapján részben módosítottuk, illetve kiegészítettük a kérdőívünket.

Az ezek alapján átdogozott kérdőívnek egy szisztematikusan kiválasztott mintán való lekérdezése jelentette kutatásunk legfőbb adatforrását. Mielőtt e konkrét felvétel legfontosabb jellemzőinek bemutatásába kezdenénk, érdemes néhány szót szólni a kérdőíves felmérés, mint adatgyűjtési módszer hagyományairól a controlling

kutatásában. A controlling jelenség vizsgálatában — mint arra az irodalom áttekintésekor már utaltunk — a vállalati gyakorlat megfigyelése a nyolcvanas évek végétől nyert igazán teret. Előtte csak elvétve találkozhatunk nagyobb mintára kiterjedő felvételekkel. A kérdőív, mint adatgyűjtési technika természetesen azelőtt sem volt ismeretlen, de alkalmazására inkább az volt a jellemző, hogy a kutatók vállalati szakemberek egy-egy továbbképzésen, vagy konferencián összegyűlt kisebb csoportjait kérdeztek meg ezen a módon. A nyolcvanas évek második felétől azonban a kérdőíves felvétel, és az ehhez kapcsolódó matematikai-statisztikai módszerek a vállalati gyakorlat megismerésének egyik leggyakrabban használt eszközévé váltak.[131] A kutatók ezt a módszert látták alkalmasnak arra, hogy viszonylag gyorsan és egyszerűen képet kaphassanak a működő controlling rendszerek legfontosabb sajátosságairól. A módszer problémája azonban, hogy ezen az úton szinte kizárólag a controlling rendszerek formális jellemzőiről kaphatunk információt: ez pedig egy viszonylag bonyolult szervezeti jelenség esetében mindenképpen leszűkített értelmezést jelent. Mindazonáltal a kérdőíves felmérések eredményei nagyon hasznosnak bizonyultak a terület kutatásában, hiszen alkalmat adtak a controlling rendszerek leírására használt kategóriarendszerek tesztelésére, továbbá ráirányították a kutatók figyelmét a controlling további vizsgálódásra érdemes aspektusaira.

Az általunk elvégzett kérdőíves felmérés egy, a magyarországi vállalatok nemzetközi versenyképességének átfogó felmérését célzó kutatási program része volt. A „Versenyben a világgal — a magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői" elnevezésű kutatási program első szakasza a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vállalatgazdaságtan tanszékének szervezésében, Chikán Attila tanszékvezető egyetemi tanár irányításával 1995 és 1997 között zajlott le. A kutatási program célja a magyar gazdaság nemzetközi versenyben is sikereket ígérő szegmenseinek, a versenyképesség lehetséges forrásainak beazonosítása, valamint a versenyképesség növekedéséhez vezető lehetséges stratégiák meghatározása volt. A vizsgálat a mikroszféra kilenc részterületére, közöttük a „menedzsment" és a versenyképesség közötti lehetséges összefüggésekre koncentrált. A „Menedzsment és versenyképesség" projekt alprojektjei a következők voltak:

- szervezettervezés és menedzsment kontroll (controlling),

[131] A controlling rendszer jellegzetességeinek feltárását célzó kérdőíves felmérésekre példák: Yoshikawa et al, 1989; Cohen-Paquette, 1991; Bright et al, 1992; Emore-Ness, 1992; Green-Amenkhienan, 1992; Drury et al, 1993.

- stratégiai magatartás,
- szervezeti kultúra,
- vezetői döntéshozatal,
- vezetés.

A „Versenyképesség" kutatás kiváló lehetőséget adott a hazai vállalatoknál kialakított controlling rendszerek jellegzetességeinek feltárására. A „Szervezettervezés és menedzsment kontroll (controlling)" alprojekt részeként lehetőségünk nyílott a vállalati controlling rendszerek sajátosságaira vonatkozó kérdések megfogalmazására egy minden eddiginél nagyobb, és szisztematikusan kiválasztott vállalati minta számára. Az előnyök mellett azonban hátrányai is voltak annak, hogy kérdőívünk egy kiterjedt kutatás részeként került kitöltésre. Az összes kutatási alprojekt által megfogalmazott kérdőív végül több, mint 400 kérdést tartalmazott, s kitöltése komoly időráfordítást igényelt a válaszolóktól. Ráadásul az általunk megfogalmazott kérdések a kérdőív különböző fejezeteibe kerültek, amelyeket a mintába került vállalatok különböző vezetői egymástól függetlenül, és sokszor egymásnak ellentmondva válaszoltak meg. Az ilyen ellentmondásos válaszokat a kérdőívek feldolgozása során különböző technikákkal igyekeztünk kiszűrni.

2. táblázat

A kérdőíves felvételek jellemzői

	Controlling Magyarországon	***Versenyben a világgal***
a felvétel időpontja	1995. tavasz	1996. tavasz
a visszaérkezés aránya	328 kiküldött 66 visszaérkezett (20 %) 62 feldolgozható (19 %)	665 kiküldött 340 kitöltött (51 %) 320 feldolgozható (48 %)
a felvétel módja	önkitöltős	kérdezőbiztos által lekérdezett
a kérdések száma	27, ebből 7 több részből áll	35, ebből 17 több részből áll
a kérdések típusa	17 nyitott 7 zárt 3 félig nyitott	14 nyitott 10 zárt 11 félig nyitott

Az adatok másik meghatározó forrását a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetemen 1993 és 1998 között írt, a vállalati controlling rendszerekkel foglalkozó esetleírások elemzése adta. Ez a minta összesen 35 vállalatot tartalmaz.[132] A módszertani feladat ebben az esetben a különböző emberek által részben különböző tematika alapján tett megfigyeléseknek, illetve ezek interpretálásának oly módon

[132] A 4. számú melléklet tartalmazza a vizsgálatba bevont dolgozatok listáját, valamint az egyes esetleírások témáját.

történő elemzése, hogy az egyes eseteken túlmutató tételek és tanulságok megfogalmazására adjon lehetőséget.

Az esetleírások másodlagos elemzése, mint önálló kutatási módszer a controlling területén nem igazán elterjedt. Talán leginkább a „dokumentumelemzés"-nek nevezett, a vállalati terepmunkára épülő vizsgálatok során alkalmazott módszerrel mutat rokonságot. A kettő között azonban vannak jelentős különbségek. A diploma, vagy beszámoló dolgozatként készített esetleírások nem a vállalaton belüli emberek által készültek, és inkább átfogó képet adnak egy-egy vállalatról, controlling rendszerről, illetve annak bevezetéséről. Ezzel szemben az esettanulmány módszer részeként az elemzendő dokumentumokat célzottan választják a vállalat írott anyagai közül, ezeket az anyagokat általában vállalati szakemberek írták, s a legtöbbször egy-egy konkrét kérdéssel, a controlling egésze szempontjából részproblémával kapcsolatosak.

A hallgatói dolgozatokban rejlő információk kinyerése, illetve ezeknek a kutatás szolgálatába állítása mégis reménykeltő vállalkozásnak tűnt számunkra. Egyrészről azért, mert a megfigyelők, illetve interpretálók — az egyetemi hallgatók — ugyan nem egyformák, de megfigyelőként sok hasznos közös vonást mutatnak. Először is céljuk feltehetően az adott vállalatról a lehető legtöbb, és legtöbb féle információ összegyűjtése, és a dolgozatban való megjelenítése. Ez azért tűnik valószínűnek, mert a hallgatókban a dolgozatírás időszakában még jócskán vannak bizonytalanságok a controlling témakörbe tartozó kérdéseket illetően, így — a tévedés elkerülése végett — inkább minden lehetséges információt beledolgoznak a tanulmányukba. A dolgozatot író hallgatók másik közös jellemzője, hogy a megfigyeléseiket nem szűrik, és a legtöbbször nem is értékelik: a dolgozatok nagy részére jellemző az elemzéssel szemben a leírás dominanciája. Ez egy szakdolgozat, illetve házi dolgozat esetében ugyan hátránynak tekinthető, de kutatásunk szempontjából inkább előny. Így ugyanis jóval több primer információt kaphatunk a vizsgált jelenségről. Az egyetemi kurzus keretében dolgozatot írók harmadik, és talán legfontosabb közös vonása, hogy az általuk követett elméleti keret, az alkalmazott kategóriák és feltételezett összefüggések szinte teljesen azonosak. Ez abból adódik, hogy az oktatás során ugyanazoktól az emberektől, ugyanazokat az értelmezéseket tanulják, s a dolgozat megírása során is ezekhez az oktatókhoz fordulnak elméleti, értelmezésbeli kérdésekben. Ez a jelen kutatás szempontjából azért is külön előny, mert a hallgatók

által követett elméleti keret, az alkalmazott kategóriák és feltételezett összefüggések megegyeznek a kutatást végzők fogalomrendszerével.

A vállalati terepmunkának, az úgynevezett „esettanulmány módszer" alkalmazásának vannak hagyományai a controlling kutatásban. A kérdőíves felmérésekhez hasonlóan ez a módszer is akkor terjedt el igazán, amikor a kutatók a vállalati controlling gyakorlat részletes megismerését tűzték a zászlójukra. Az utóbbi években cikkek sora született abból a célból, hogy a controllinggal foglalkozók szakmai közösségét meggyőzze az esettanulmány módszer hasznosságáról.[133] E cikkek érdekessége, hogy bár határozottan kiállnak az esettanulmány módszere mellett, valójában nem sok segítséget nyújtanak az azt megismerni és alkalmazni szándékozó kutatók számára. A legtöbb szerző az esettanulmány módszer klasszikusainak Eisenhardt-nak[134] és Yin-nek[135] az alapműveiből meríti érveit, de csak nagyon kevesen foglalkoznak a módszer controlling problémákra való alkalmazásának praktikus részleteivel, az adódó lehetőségekkel és az esetleges veszélyekkel. A ritka kivételek közé tartozik Bruns és Kaplan, akik az elsők között hívták fel figyelmet az esettanulmány módszer előnyeire, és fogalmazták meg érveiket arra vonatkozóan, hogy miért alkalmazható e módszer hasznosan a controlling területén.[136]

Az esettanulmány módszer mögött induktív logika áll. Ebben az esetben sincs szó reszletes előzetes kutatási modell kidolgozásáról, vagy a vizsgált jelenség operacionalizálásról. A kutató a vállalat mindennapi életébe bekapcsolódva résztvevő megfigyeléssel, interjúk készítésével, formálisan rendelkezésre álló és a napi valóságból „elcsípett" információk begyűjtésével próbál meg képet kapni a vizsgált jelenségről. A begyűjtött információk a rögzítés után aztán különböző eszközökkel elemezhetők. Az elemzés ebben az esetben döntően megfigyelések, értelmezések, lehetséges magyarázatok, és jellemzőnek tűnő gondolatmenetek megfogalmazását jelenti, melynek végső célja, hogy olyan megállapításokhoz jussunk, amelyek elvonatkoztathatók a konkrét esettől. Az efféle egyedi esetből történő általánosítást az esettanulmány módszer hívei „analitikus érvényességű"-nek nevezik, szemben a reprezentativitásból eredő statisztikai érvényességgel. Az analitikus érvényesség arra utal, hogy az egyedi esetek mélyreható elemzésével, az adott eset specifikumainak

---

133 Lásd például: McKinnon, 1988; Scapens, 1990; Spicer, 1992; Otley-Berry, 1994; Kaplan, 1994.

134 Eisenhardt, 1989.

135 Yin, 1989.

136 Bruns-Kaplan, 1987.

tudatos feltárásával és az elemzés során való figyelembevételével olyan megállapításokhoz juthatunk, amelyek túlmutatnak a konkrét szituáción.

Jelen kutatásban idő- és erőforrásbeli korlátok miatt nem készítettünk kitejedt vállalati esetleírásokat. A controlling gyakorlat részleteinek kérdőív segítségével nem, vagy csak nehezen feltárható sajátosságairól úgy próbáltunk információt gyűjteni, hogy célzott interjúkat, háttérbeszélgetéseket folytattunk azon vállalatok vezetőivel és controllereivel, amelyekről esetleírások álltak a rendelkezésünkre. Az esetleírások így kiegészítve rámutattak olyan jellezőkre, illetve értelmezési lehetőségekre is, amelyek a kérdőíves felmérés alapján nem kerülhettek a felszínre.[137]

A kérdőíves felmérések eredményei, az esetleírások elemzése alapján kirajzolódó tendenciák, valamint a vállalati mélyinterjúk tanulságai a controlling magyarországi helyzetének jobb megismeréséhez vezetnek, ha az eredményeket nemcsak egymás mellé tesszük, hanem össze is vetjük egymással. A trianguláció módszerének éppen az a lényege, hogy a különböző módszerek alkalmazásával kapott egybecsengő eredmények megerősítik egymást. Ezért a kutatás eredményeként megfogalmazott megállapításokat a különböző vizsgálatok eredményeinek együttes értelmezés alapján tettük meg.

3.5. Az alkalmazott elemzési eszköztár[138]

Kutatásunk célja a hazai vállalatoknál bevezetett és működtetett controlling eszközök és rendszerek jellemzőinek feltárása, a jellemző sajátosságok lehetséges okainak, magyarázatainak megfogalmazása, valamint egy, a további kutatások kiinduló pontját jelentő fogalom- és összefüggésrendszer megalkotása és kipróbálása volt. Az általunk vizsgált jelenségek — a controlling eszközök, illetve a controlling rendszerek — önmagukban is összetettek, nem figyelhetők meg közvetlenül, ezért az elemzés felvett adatok kódolásával kapott változók kiértékelése mellett kiemelt hangsúlyt kellett helyeznünk az eredeti változók átalakításával nyerhető információkra is. A rendelkezésünkre álló adatok legnagyobb részt kérdőíves felméréseken keresztül

[137] Az 5. számú melléklet tartalmazza azoknak a vállalatoknak a listáját, amelyek vezetőivel és controlling szakembereivel mélyinterjút készítettünk, illetve háttérbeszélgetéseket folyattunk.

[138] A következő fejezetben használt módszertani fogalmak, tett megállapítások elméleti alapja Earl Babbie: *A társadalomtudományi kutatás gyakorlata* [Babbie, 1995], valamint Temesi – Füstös - Matits: *A szervezetelméleti kutatásokban alkalmazható matematikai-statisztikai módszerek* [Temesi et al, 1984] című tanulmánya. A következőkben csak azokban az esetekben jelölünk tételes hivatkozást, amikor ezektől eltérő forrásokra hivatkozunk.

feltett kérdésekre adott vezetői válaszok, továbbá személyes megfigyelések és másodlagos dokumentumelemzések eredményei. Ezek azok a paraméterek, amelyek alapvetően meghatározták a kutatás során alkalmazott elemzési eszköztárat.

Az elemzési eszközök alkalmazhatóságát közvetlenül az befolyásolja, hogy az eredetileg felvett adatokból milyen skálán mért változókat képezhetünk. Esetünkben ez a paraméter volt talán a leginkább meghatározó az elemzési eszköztár tekintetében. Ezért az adatelemzés módszereit bemutató fejezetet a változók, valamint a rájuk jellemző mérési skálák bemutatásával kezdjük. Ezután röviden kitérünk a hiányzó adatok kezelésének problémájára, mint a kérdőíves felvételekkel nyert adatok elemzésének egyik fontos kérdésére.

Az eredeti adatokból képzett változók önmagukban való elemzése volt a legfontosabb forrása a controlling rendszerek összetevői, a controlling eszközök sajátosságai feltárásának és leírásának. Az egyváltozós elemzések általunk használt eszközeit, az alkalmazás előnyeit és korlátait mutatjuk be a fejezet következő részében. Majd rátérünk az egyes változók közötti kapcsolatok vizsgálatának alkalmazott módszereire, s az elemzési eszköztárat bemutató fejezet végén szólunk néhány szót a többváltozós elemzési eszközök jelen kutatás során való alkalmazhatóságának kérdéséről is.

3.5.1. Eredeti változók és mérési skálák

A kérdőíves felmérések kérdéseire kapott válaszokat, a vállalati esetleírásokból kinyerhető információkat, valamint az interjúk és háttérbeszélgetések során kapott válaszok alapján kódolás segítségével úgynevezett eredeti változókat képeztünk. Az ide vonatkozó módszertani ajánlásoknak megfelelően a legtöbb esetben már a kérdéseket igyekeztünk úgy megfogalmazni, hogy egyszerűen kódolhatók legyenek. A legtöbb esetben zárt, vagy félig nyitott kérdéseket tettünk fel, s az előzetesen kialakított kategóriák általában megfelelőnek bizonyultak a lehetséges válasz variánsok lefedésére. Csak néhány kérdés esetében kellett az előzetes kódolást a válaszok fényében megváltoztatni, a változót utólagosan „átkódolni".

Az eredeti változóink — a vizsgált jelenség jellegéből adódóan — jórészt nominális és ordinális skálán mért változók lettek. Ennek hátránya, hogy jelentősen behatárolja az alkalmazható statisztikai elemzési eszköztárat, előnye viszont, hogy már a változók egyszerű leíró elemzésével is nagyon hasznos és tartalmas információk nyerhetők az

általunk vizsgált jelenségről. A statisztikai elemzés alapjául szolgáló három kérdőíves felmérésből nyert adatok kódolásával végül a következő változó halmazhoz jutottunk:

3. táblázat

A kérdőíves felmérések kódolásával nyert eredeti változók jellemzői

Felmérés	*A változók száma és jellege*
Magyar Controlling Egyesület	Összesen 22, ebből: 2 arány skálán mért, 0 intervallum skálán mért, 3 ordinális skálán mért, 17 nominális skálán mért (12 bináris)
Controlling Magyarországon	Összesen 137, ebből: 1 arány skálán mért, 0 intevallum skálán mért, 4 ordinális skálán mért, 132 nominális skálán mért (49 bináris).
Versenyben a világgal	Össszesen 348, ebből: 5 arány skálán mért, 0 intervallum skálán mért, 69 ordinális skálán mért, 274 nominális skálán mért (62 bináris).

Az összesítésből jól látható, hogy a kérdőíves felmérések segítségével felvett adatokból képzett eredi változók legtöbbje esetében a leíró statisztikai eszköztár alkalmazható. Ez egyfelől korlátot jelent az elemző számára, másfelől viszont azt is jelenti, hogy az egyszerű egyváltozós elemzésekkel is nagyon hasznos és tartalmas információt nyerhetünk az általunk vizsgálni kívánt jelenségről, különösen a magyarországon bevezetett és működtetett controlling rendszer elemek, controlling eszközök jellemzőiről. A nominális skálán mért eredeti változók ráadásul nagyon hasznos kiindulópontjai lehetnek az összetettebb jelenségek jellemzését szolgáló indexek és skálák képzésének. Ezekre a lehetőségekre a továbblépés lehetséges irányairól szóló alfejezetben írunk részletesebben.

Az ordinális skálán mért változók már eredeti formájukban is informatívabbnak számítanak, hiszen nemcsak az általunk vizsgált eszközök és rendszerek egyes jellemzőiről adnak képet, hanem a vezetők ezekkel kapcsolatos hozzáállását, preferenciáit is mutatják. Az ordinális változók szintén jó alapul szolgálhatnak az indexek és skálák képzéséhez.

3.5.2. A hiányzó adatok kezelése

A kérőíves felmérések szinte természetes velejárója a hiányzó válaszok léte. Különösen így van ez az önkitöltős kérdőívek esetében, de viszonylag bonyolult jelenségekre rákérdező, és nagyon kitejedt kérdéslista esetén nem nagyon kerülhető el a hiányzó válasz még akkor sem, ha kérdező biztosok töltik ki a kérdőívet. Az általunk használt három kérdőíves felmérés adatai között is több kérdésnél találkoztunk hiányzó válaszokkal. Ezeknek a kezelésére a szakirodalom többféle lehetőséget is említ, amelyek közül a kutató — figyelembe véve kutatása célját és a kutatási kérdések jellegét — szabadon választhat. A hiányzó adatok kezelésekor érdemes figyelembe venni azt is, hogy éppen milyen elemzési eszközöket alkalmazunk.

Az egyik lehetséges egyszerű megoldás, ha a hiányzó adatokat „nem tudom" válasznak értelmezzük, és ezt a válaszvariánst is feltüntetjük az adott változó egyik értékeként. Ez a megoldás különösen akkor hasznos, ha kutatásunk eredményeinek érvényességében a statisztikai értelemben vett reprezentativitás kiemelt szerepet kap, és szeretnénk minél pontosabb képet kapni arról, hogy a minta jellemzőit milyen megbízhatósággal lehet kiterjeszteni a teljes sokaságra. Esetünkben ez a szempont kisebb jelentősséggel bír, mivel kutatásunk során — mint az ilyen jellegű kérdéseket vizsgáló vállalati kutatásoknál általában — a statisztikai értelemben vett reprezentativitás és a megbízhatóság szigorú követelményei kevésbé érvényesíthetők.

Mindezen megfontolások alapján a kérdőíves felmérésekből származó adatok elemzése során a hiányzó adatok kezelésében azt az alternatívát választottuk, hogy ezek nélkül értelmeztük az eredményeket. Emellett szólt az az érv is, hogy több, általunk vizsgált controlling eszközt csak a mintában szereplő vállalatok egy része alkalmazta (ilyen volt például a formalizált stratégiai tervezés, vagy a legújabb elemzési eszközök). Ebben az esetben sokkal könnyebben értelmezhető és tartalmasabb az az információ, hogy az adott eszközt használók közül milyen az egyes jellemzőkkel bíró alkalmazók aránya (például mekkora arányban használják a SWOT elemzést a stratégiai tervezés során), mint az, hogy a teljes mintában mekkora az adott használati jellemzővel bírók aránya (a teljes mintához viszonyítva mekkora arányban vannak a SWOT elemzést alkalmazók).

Természetesen az eredeti változók további alakítása során, amennyiben ezekből származtatott változókat, indexeket, skálákat, vagy éppen faktorokat akarunk képezni,

bizonyos esetekben tartalmi jelentősége lehet a „nem", illetve „nem tudom" válasznak. Ezekben az esetekben külön-külön meg kell vizsgálni a hiányzó válaszok kezelésének alkalmazható módját.

3.5.3. Leíró statisztika — egyváltozós elemzések

A leíró statisztika arra szolgál, hogy az általunk összegyűjtött adatokból képzett változókra vonatkozó „számhalmazt" kezelhető alakra hozzuk. Kiindulásképpen szükséges lehet az összegyűlt adatok redukálása, ami lényegében nem más, mint a beérkezett válaszok kódolása, a változók létrehozása, és jellemzése. A rendelkezésre álló adattömeg redukálása és a változók jellemzése lényegében ugyanazt jelenti: a rendelkezésre álló primer adatok alapján meghatározzuk a létrehozandó változó tartalmát, megnevezését, szintjeit, az egyes szintek jelentését, a változó terjedelmét, az egyes szintekhez tartozó elemek megoszlását, gyakoriságát, középértékét és szóródását. Ezeket a lépéseket nevezzük egyváltozós elemzésnek, melynek legfontosabb eredménye tehát a rendelkezésünkre álló adattömeg elsődleges jellemzése.

Kutatásunk során ennek az elemzési szintnek különös jelentősége volt, hiszen az általunk létrehozott változók nagy része önmagában megmutatta az általunk vizsgált jelenség, a controlling rendszer legfontosabb összetevőinek, eszközeinek, illetve ezek használatának, és a vállalati szakemberek ezekkel kapcsolatos preferenciáinak sajátosságait. Mivel a legtöbb változónk nominális és kisebb részben ordinális skálán mért változó volt, az egyváltozós elemzési eszközök közül a következőket használtuk:

- a válaszoknak a változók egyes szintjei (válasz variánsok) közötti megoszlásának,
- az egyes szintekhez tartozó esetek gyakoriságának,
- az egyes változók kapcsán kirajzolódó jellemző tendenciának, vagyis a változó középértékének és szóródásának vizsgálata.

A változók egyes szintjeihez tartozó esetek megoszlása és szóródása egyértelmű kategória, a középérték és szóródás kapcsán azonban érdemes különbséget tenni az egyes változók között aszerint, hogy milyen skálával jellemezhetők. A nominális skálával mért változók esetében van a legkisebb mozgásterünk: a jellemző tendencia bemutatására kizárólag a leggyakoribb értéket (módusz) alkalmazhatjuk, de a legtöbb esetben ez jóval kevesebbet mond, mint maga a megoszlási, illetve gyakorisági értékek. Különösen így van ez az úgynevezett bináris változók esetében, ahol a

változó mindössze két diszkrét értéket vehet föl (legjellemzőbb példa erre az „igen-nem" típusú kérdés). A kutatásunk eredményeképpen kialakított nominális változók esetében ezért a változó jellemzésére a megoszlási viszonyszámot alkalmaztuk, mivel ennek volt a legnagyobb információ értéke az adott változó — illetve a mögötte meghúzódó controlling rendszer jellemző — kapcsán.

Az ordinális skálán mért változók esetében a megoszlás mellett fontos információ-tartalommal bír a középérték és a szóródás vizsgálata is. Az alkalmazható eszközök a középérték leírására a leggyakoribb érték (módusz), valamint a középső érték (medián). Mi a leggyakoribb értéket használtuk a változók leírására. A szóródás leírásának alkalmas módszere a terjedelem, illetve az alsó és felső szélsőértékek (kvartilisek, esetleg decilisek) közötti terjedelem meghatározása. Mivel a legtöbb ordinális skálán mért változónk esetében ötfokozatú skálát alkalmaztunk, és a válaszadók minden lehetséges szintet kihasználtak, ezért a szélsőértékek közötti terjedelem látszott alkalmasabbnak a szóródás meghatározására.

Gyakori módszertani dilemmát jelent a legtöbb társadalomtudományi kutató számára, hogy az ordinális skálán mért változók szinte „kínálják magukat" olyan elemzési eszközök használatára, amelyek eredetileg nem lennének alkalmazhatók az esetükben. A leggyakoribb ilyen esetek, amikor a válaszadótól a preferenciáit, vagy valamilyen eset előfordulásának gyakoriságát kérdezzük. Az így előállított változók kapcsán hajlamosak vagyunk azzal az implicit feltételezéssel élni, hogy a válaszadó preferenciája, illetve az adott eset előfordulása akár folytonosnak is tekinthető, és az ordinális skálánk lényegében intervallum skálaként is elemezhető. Ez a feltételezés ugyan módszertani szempontból nem fogadható el, hiszen skálát „felértékelni" csak pótlólagos, a kérdés szempontjából releváns információ bevonásával lehet. Mégis a kutatási gyakorlat egyre több példát mutat efféle „önkényes" skálafelértékelésekre. Kutatásunk során minket is „megkísértett" az ordinális skálák felértékelésének lehetősége, amit igyekeztünk azzal tompítani, hogy e változók esetében ugyan kiszámoltuk az átlagot, de azt csak zárójelben, a leggyakoribb érték mellett tüntettük fel az eredménytáblákban.

3.5.4. Leíró statisztika — a változók közötti kapcsolatok elemzése

A változók önmagukban való leírásával fontos információkat nyerhetünk az általunk vizsgált jelenség egyes elemeiről, de amennyiben e sajátosságok okait is szeretnénk

vizsgálni, illetve összetettebb jelenségeket feltárni és leírni, szükségünk van a változók közötti kapcsolatok elemzésére. Az adott változók közötti kapcsolat elemzésére alkalmas eszközök kiválasztását szintén az befolyásolja elsősorban, hogy az egyes változók milyen skálán mértek. A kapcsolatelemzés során alkalmazható eszközök nominális és ordinális skálán mért változók esetében:

4. táblázat

A változók közötti kapcsolat elemzésére alkalmas alapvető statisztikai eszközök

Skála típus	*Nominális*	*Ordinális*
Nominális	Pearson-féle kontingencia együttható Cramer-féle asszociációs együttható Lambda Bizonytalansági együttható Yule-féle együttható Phi Kereszttábla elemzés	
Ordinális	Freeman-féle együttható	Gamma Somers-féle együttható Kendall-féle tau-b és tau-c Goodman-Kruskal együttható Spearman-féle együttható Kereszttábla elemzés (Faktorelemzés) (Klaszterelemzés)

A kutatásunk során a változók közötti kapcsolat elemzését elsősorban arra használtuk, hogy a controlling rendszerek egyes jellemzői, és a vállalatok egyéb, a kutatási modellünkben a kontextus részét képező jellemzői közötti kapcsolatot vizsgáljuk. Kiinduló értelmezési keretünkben a kontextus kapcsán a következő tényezőket különböztettük meg:

- piaci környezet,
- az információ-technológia fejlődése,
- a specifikus szakmai környezet fejlődése,
- a tulajdonosi struktúra,
- a szervezet mérete,
- a vállalat tevékenységi profilja
- a szervezet struktúrális jellemzői.

Ezek közül a kontextuális tényezők közül az utóbbi négyre vonatkozóan voltak a kérdőíves felmérésekben rendelkezésünkre álló adatok. Ezek esetében az adatok elemzése során alapvetően a kereszttábla elemzés módszerével igyekeztünk

megvizsgálni a controlling eszközök, illetve rendszerek egyes jellemzői, valamint a kontextus közötti lehetséges összefüggéseket. A kereszttábla elemzések segítségével feltárt kapcsolatokra a kutatás eredményeit összegző részben térünk ki tételesen.

A kapcsolatelemzés másik lehetséges területe a tartalmuk szerint feltételezhetően egymással összefüggő változók közötti kapcsolatot létezésének vizsgálata lett volna. A tartalmuk szerint feltételezhetően egymással összefüggő változók körébe esetünkben azok a változók tartoztak, amelyek feltételezéseink szerint a controlling rendszer-szintű ismérveit alkotják. Ezek az összetett rendszer-szintű ismérvek a következők:

- tartalmi orientáció,
- irányultság,
- nyitottság,
- időhorizont,
- meghatalmazó jelleg,
- mozgósító jelleg,
- támogató jelleg.

Ezek az ismérvek több eredeti változó alapján összeállított, úgynevezett képzett, vagy másodlagos változóknak feleltethetők meg. Kutatásunk során e változók statisztikai alapú előállítására azonban nem nyílt lehetőség, mivel ezek az ismérvek nem a kérdőíves felmérésekből származó adatok alapján rajzolódtak ki, hanem a kérdőíves felmérés változóinak jellemzői, valamint a dokumentumelemzés és az interjúk eredményeinek egymással való kiegészítése, illetve egymással való összevetése során. Különböző mintán, eltérő időpontokban felvett adatok között pedig nem alkalmazhatók az előzőekben bemutatott statisztikai kapcsolat-elemzési eszközök. Mindebből pedig az következik, hogy a hazánkban bevezetett és működtetett controlling rendszerek összetettebb jellemzőinek feltárásához nem a kérdőíves felvételek adatainak két-, illetve többváltozós elemzése során jutottunk el, hanem a különböző adatforrásokból nyert információk együttes értelmezésével. Lényegében ez az előzőekben bemutatott „trianguláció" módszerének alkalmazását jelentette. A változók közötti kapcsolatok elemzését arra használtuk, hogy a „controlling" változók és a „kontextus" változók közötti lehetséges kapcsolatokat feltárjuk, ezáltal közelebb jussunk az egyes jellemzők lehetséges magyarázataihoz.

3.6. Az eredmények értelmezése

A kutatás legfontosabb módszertani jellemzőinek bemutatását összefoglalandó, érdemes még egyszer kiemelni a kutatás azon jellemzőit, amelyek alapvetően meghatározzák a kapott eredmények értelmezési lehetőségeit. Az eredmények megfelelő értelmezéséhez tisztában kell lennünk a kutatás időbeli kiterjedtségének, a mintának, a begyűjtött adatoknak és az alkalmazott elemzési eszközöknek a sajátosságaival, illetve korlátaival. Mindezek alapján alkothatunk képet a kutatás eredményeként tett megállapítások megbízhatóságáról és érvényességéről.

A kutatási eredmények megbízhatósága arra utal, hogy egy adott kérdés kapcsán vajon ugyanarra az eredményre jutnánk-e, ha a kérdést a vizsgált sokaság egy más mintáján, vagy egy más időpontban megismételnénk. Ezzel kapcsolatban a kutatásunk eredményeinek értelmezésekor a következő tényezőkre kell tekintettel lennünk:

- Kutatásunk alapvetően feltáró igényű volt, ezért az adatok gyűjtésekor inkább a minél több vállalat bevonásának, mint a statisztikai értelemben véve reprezentatív minta kiválasztásának célja vezérelt minket. Ez egyben azt is jelenti, hogy a vizsgált minta (illetve minták) alapján tett megállapítások kapcsán nem tudjuk megmondani, hogy mekkora valószínűséggel érvényesek a mintán tapasztalt jelenségek a teljes sokaságra. Mindazonáltal úgy gondoljuk, hogy a mintá(k)ba bekerült több, mint 400 vállalat a magyar gazdaság egy jelentős szegmensét reprezentálja, amelyben ráadásul túlsúlyban vannak azok a szervezetek — a nagyobb méretű vállalatok, illetve a feldolgozó iparba és a közszolgáltató szférába tartozó vállalatok —, amelyek esetében a controlling eszközök, illetve rendszereknek feltételezhetően nagyobb jelentősége van a szervezetek irányításában. Egyszerűen fogalmazva: a kutatásunk eredményeképpen kirajzolódó kép feltételezhetően a „jobb controlling gyakorlat"-ot és nem az átlagos gyakorlatot mutatják.
- Mivel a kutatásunk során nem egy konkrét időpontban, hanem egy időszak teljes hosszán vizsgáltuk számos, különböző vállalat controlling gyakorlatát, sőt egyes esetekben ugyanazt a vállalatot több, különböző időpontban is bevontuk a vizsgálatba, ezért a megállapításaink nem a hazai üzleti szervezetekre jelenleg jellemző controlling gyakorlatot mutatják, hanem az elmúlt tíz év legfontosabb tendenciáit. Mivel a kutatási eredmények megfogalmazása, különösen az

alkalmazott controlling eszközök tekintetében alapvetően az 1995-ben felvett „Controlling Magyarországon" és az 1996-ban felvett „Versenyben a világgal" kérdőív adataira épül, azt azért mondhatjuk, hogy a controlling eszközök alkalmazásával kapcsolatos hazai sajátosságok megfogalmazása döntően a kilencvenes évek közepén jellemző állapotot tükrözi.

- Az eredmények megbízhatósága kapcsán érdemes végiggondolnunk annak a hatását is, hogy egy-egy kérdésre — még akár egy felvételen belül is — több, különböző vállalati vezető is válaszolt. A legtöbb esetben ezek a válaszok egybecsengtek, de voltak olyan esetek is, ahol ugyanarra a kérdésre ugyanabban az időpontban egy adott vállalat két vezetője egészen eltérően válaszolt. Hasonló eltérésekhez vezethet, ha egy adott jellemző kapcsán nem a közvetlen megfigyelésünkre, vagy az ahhoz „legjobban értő" szakemberek megkérdezésére hagyatkozunk, hanem mások által megfigyelt és leírt információkra. Ezt a veszélyt hordozza magában a szakdolgozatokban és házidolgozatokban megfogalmazott esetleírások másodlagos elemzése. Az egymásnak ellentmondani látszó válaszokra, valamint az eltérő válaszok lehetséges magyarázataira az eredmények bemutatása során külön kitérünk.
- Az eredmények megbízhatóságát ronthatja az is, ha a válaszoló szándékosan csúsztat, illetve a valóságot némiképp eltorzítja válaszában. Ez elsősorban azoknál a kérdéseknél valószínű tendencia, ahol a válaszolók vallott és követett értékei eltérnek egymástól. A válszolókban ilyen esetekben felmerülhet az a belső igény, hogy kicsit jobb képet mutassanak saját vállalatukról, irányítási rendszerükről, mint amilyen az valójában. Ezek az esetek — az előző pontban említett eltérő válaszokhoz hasonlóan — a legtöbb esetben könnyen felismerhetők ellenőrző kérdések, illetve a különböző megfigyelések eltérő eredményeinek összevetésével. Ezekre az eredmények bemutatásakor szintén külön kitérünk.
- A kutatási eredményeink megbízhatósága mindazonáltal azzal tesztelhető a legjobban, ha más kutatások eredményei azokat megerősítik. Már e nagyobb időtávot átfogó kutatás keretén belül alkalmunk nyílt néhány jellemző megismételt mérésére, és a több esetben is azt találtuk, hogy a különböző mérések eredményei megerősítik egymást. A kutatás eredményeinek összefoglalásakor igyekszünk a hangsúlyt azokra a megállapításokra helyezni, amelyek több oldalról is, több adatgyűjtés és elemzés során is megerősítést nyertek.

A megbízhatóság mellett a másik fontos szempont, amely behatárolja a kutatásunk eredményeinek értelmezhetőségét, a megállapítások érvényessége. A társadalomtudományi kutatásokban általában három féle érvényességet vizsgálnak: az ismérv szerint, vagy előrejelző érvényességet (criterion-related validity); a tartalmi, vagy terjedelmi érvényességet (content validity); és a szerkezeti érvényességet (construct validity). Esetünkben az ismérv szerinti, vagy előrejelző érvényességnek nincs nagy jelentősége a kutatási eredmények értékelésében, hiszen kutatásunk feltáró, és nem bizonyító célú elsősorban. A controlling kutatások, sőt, a szervezeti és vezetési kutatások történetében is viszonylag kevés olyan eredménnyel találkozhatunk, amely előrejelző érvényességgel bírna. Csak kevés kutatónak sikerült eddig olyan hipotéziseket felállítani és bizonyítani, amelyek megmutatták volna, hogy mely szervezeti megoldások, irányítási eszközök vezetnek a vállalatok hatékonyabb és eredményesebb működéséhez. Természetesen az ismérv szerinti érvényesség kapcsán a teljesítményen kívül más külső ismérveket is választhatnánk a kutatási eredményeink előrejelző erejének vizsgálatára, egy feltáró kutatás esetében azonban ez a követelmény nem tartozik a valóban fontos szempontok közé.

A tartalmi, vagy terjedelmi érvényesség már fontos kérdés egy feltáró kutatás esetében is, különösen abban az esetben, ha a kutatás célja a további vizsgálódások alapjául szolgáló fogalom- és összefüggésrendszer megalkotása. Ezzel kapcsolatban a következő megfontolásokat tartjuk fontosnak:

- A tartalmi érvényesség esetünkben elsősorban azzal „tesztelhető", hogy a megkérdezettek mennyire értik a kérdéseinket, illetve mennyire értik egységesen ugyanazt az általuk megalkotott kategóriák alatt. Ezt a kutatás során azzal igyekeztünk biztosítani, hogy az adatfelvételek során, illetve akkor, ha a válaszok kiértékelésekor ilyen problémát tapasztaltunk, megkérdeztük a válaszolókat, és ezek alapján módosítottunk a kérdésen.
- A másik „biztosíték" a tartalmi érvényességre, hogy a kiinduló értelmezési keret megfogalmazásakor a nemzetközi és hazai szakirodalom széleskörű és mélyreható értelmező elemzéséből indultunk ki. Ezt tovább erősítette az a tény, hogy oktatóként, kutatóként és szakértőként is kiterjedt személyes tapasztalatokat tudhatunk magunk mögött a hazai vállalatoknál bevezetett és működtetett controlling rendszerek jellemző sajátosságai kapcsán.

- Az előzőekben felsorakoztatott érvek a kutatásunk tartalmi érvényessége mellett nem jelentik azt, hogy ezáltal tökéletesen biztosítottuk az általunk használt kategóriák és összefüggések, valamint a kutatás eredményeképpen tett megállapítások tartalmi érvényességét. Kutatásunknak éppen az az egyik legfontosabb eredménye, hogy a folyamatos adatgyűjtés és adatelemzés, valamint az ehhez kapcsolódó irodalomelemzés rámutatott néhány kategória, illetve összefüggés „használhatatlanságára", a továbbgondolás szükségességére. Az ezzel kapcsolatos legfontosabb megállapításokra a továbblépés lehetséges irányait tárgyaló fejezetben térünk ki.

Az érvényesség harmadik típusa az úgynevezett szerkezeti érvényesség arra utal, hogy az általunk használt összetett fogalmak esetében az egyes „összetevők" között valóban van- e kimutatható összefüggés. Kutatásunk esetében az érvényesség ilyen értelmű vizsgálatára csak korlátozott lehetőség adódik, mivel az általunk vizsgált összetett jelenségeket a trianguláció, több forrásból összegyűjtött információk együttes értékelése ereményeképpen igyekeztünk feltárni, nem pedig egy konkrét egyidejű mérés adatai alapján. Mindazonáltal a kutatásunk erre — mármint a controlling bonyolultabb, rendszer-szintű jellemzőire — vonatkozó eredményei jó alkalmat adnak az általunk megalkotott fogalmak szerkezeti érvényességének későbbi vizsgálatára.

4. A KUTATÁS EREDMÉNYEI

A kutatásunk legfontosabb eredményeit az általunk vizsgált jelenséggel, a hazai üzleti szervezeteknél az elmúlt évtizedben kialakított és működtetett controlling rendszerekkel kapcsolatos leíró, illetve értelmező, magyarázó megállapítások adják. Kutatási modellünknek megfelelően ezt a következő tagolásban tárgyaljuk:

- Először összefoglaljuk a controlling rendszer összetevői kapcsán a hazai vállalatok gyakorlatában megfigyelt sajátosságokat, ezeket a legfontosabb pontokon összevetve a nemzetközi szakirodalomban leírtakkal, és rámutatva az egyes sajátosságok lehetséges okaira. Az ebben az alfejezetben megfogalmazott megállapításaink elsődlegesen a „Controlling Magyarországon" és a „Versenyben a világgal" felmérés során gyűjtött adatok elemzésén alapulnak, bizonyos pontokon kiegészítve az egyéb forrásokból származó információkkal, megfigyelésekkel.
- Ezt követően kitérünk a controlling rendszerek rendszer szintű jellegzetességeinek bemutatására, ezeket a tendenciákat is összevetve a nemzetközi szakirodalmi ajánlásokkal, illetve gyakorlattal, és rámutatva az egyes jellemzők lehetséges okaira. A controlling rendszer szintű jellemzők megfogalmazásakor a kutatás során használt különböző információforrásokból származó adatokra egyaránt támaszkodtunk, alapvetően azokat a jellemzőket kiemelve az eredmények között, amelyek többféle mérés és megfigyelés alapján is megerősítést nyertek.

A kutatási eredmények bemutatásakor nem térünk ki az általunk alkalmazott módszertani eszközök, ezek előnyeinek és korlátainak leírására, valamint a következőkben bemutatandó eredmények értelmezhetőségének kérdésére, hiszen ezt az előző fejezetben már megtettük. Figyelmünket e fejezetben elsősorban maguk az eredmények, a jelenség vizsgálata során feltárt tendenciák felé fordítjuk.

A kutatás eredményeinek összefoglalásakor "hazai vállalatok" alatt mindazokat az üzleti szervezeteket értjük, amelyek Magyarországon be vannak jegyezve, és tevékenységüket Magyarország területén végzik. Amennyiben az egyes megállapítások kapcsán a hazai vállalatoknak csak valamilyen speciális csoportjára utalunk, ezt az adott megállapításnál külön kiemeljük. A kutatás egyik fontos — és számunkra is meglepő — eredménye, hogy a legtöbb vizsgált jellemző tekintetében sem a vállalatok meghatározó tulajdonosának mibenléte, sem pedig a vállalatok ágazati

hovatartozása nem volt meghatározó kontextuális tényező. Ez lényegében azt jelenti, hogy a hazánkban működő vállalatok által bevezetett és működtetett controlling eszközök és rendszerek közötti különbséget leginkább a vállalatok mérete, és részben a tevékenységi köre befolyásolja: a nagyobb méretű, bonyolultabb tevékenységi struktúrával rendelkező vállalatok sok tekintetben eltérő controlling gyakorlattal jellemezhetők, mint a kisebbek. Nem mutat azonban markáns eltérést az egyes vállatok controlling gyakorlata aszerint, hogy állami, vagy magán, illetve belföldi, vagy külföldi tulajdonban vannak-e. Az egyes vállalatok ágazati hovatartozása sem igazán meghatározó ebből a szempontból.

A leíró statisztikai elemzések, valamint a kapcsolatvizsgálat eszközeként használt kereszttábla elemzések eredményeit a 3. számú melléklet tartalmazza.

4.1. A controlling rendszer összetevői

Felelősségi és elszámolási egységek

Hazai vállalatainknál a kilencvenes években egy erőteljesebb „decentralizálási hullám" volt megfigyelhető, és ennek megfelelően egyre több, nagyobb felelősséggel rendelkező szervezeti egységet hoztak létre. Több vállalatnál alakítottak ki az alaptevékenység egy-egy nagyobb szegmensén komplex feladatokat ellátó, nyereség központ (profit center) formájában működő egységeket. Nem állítható azonban, hogy a vállalataink nagyobb részére jellemző lett volna a decentralizált, nyereségközpontként (profit center-ként) működő divíziókra épülő irányítás. A mintánkban szereplő vállalatok valamivel több, mint egyharmada említette, hogy a vállalatnál működnek nyereségközpontok (profit center-ek). Ez a fajta szervezeti megoldás inkább a nagyobb méretbeli kategóriába eső, bonyolultabb tevékenység struktúrával rendelkező vállalatokra jellemző.

A nagyobb önállósággal jellemezhető nyereség központok (profit center-ek) és önálló tőkeallokációs központok (investment center-ek) működtetése természetesen alapvetően a divizionális szervezeti megoldáshoz kapcsolódik, bár több, alapvetően funkcionális irányítást követő vállalatnál szintén alkalmazzák ezt a megoldást. Meglepő, hogy a vevőcsoportok, illetve piaci szegmensek alapján kialakított divizionális szervezetek jelentős része nem alkalmazza sem a nyereség központ (profit center), sem az önálló tőkeallokációs központ (investment center) megoldást.

Felméréseink tanúsága szerint még mindig a funkcionális irányítási elv tekinthető dominánsnak a hazai vállalatok irányításában: a funkcionális szervezettel jellemezhető vállalatok aránya a mintán belül majdnem 70 % volt. Ezeknél a vállalatoknál a tárgyi, a regionális, vagy a vevői/piaci elvet követő munkamegosztást általában egyes funkciókon (a termelésen, az értékesítésen, a fejlesztésen) belül alkalmazzák. Sőt, esetenként a funkció határokat is átlépő szervezeti megoldások: a termékfelelősi rendszer, valamint a folyamatelvű irányítási rendszer párhuzamos kialakítása is megfigyelhető. Az utóbbi évek szervezetalakítási tendenciáit figyelve egyre valószínűbb forgatókönyvnek tűnik a funkcionális, és/vagy termék elvű irányítás megtartása mellett a folyamatelvű irányítási megoldások kialakítása és párhuzamos alkalmazása. Ezt segíti elő egyfelől a folyamatok jelentőségének felértékelődése a vállalataink hatékony és eredményes működésében (hiszen a hatékonyság egyik legfőbb gátja a szervezeti egységeken átívelő folyamatok összehangolatlansága, a folyamatok integrált kezelésének hiánya), másfelől a folyamatorientált irányítást lehetővé tevő vezetési, irányítási, és informatikai eszközök hozzáférhetővé válása a nemzetközi gyakorlattal majdnem egy időben hazánkban is.

A komplexebb feladatot ellátó, és kiterjedtebb felelősséggel rendelkező egységek mellett a központi feladatot ellátó (például: beszerzés, controlling, marketing, informatika stb.), az egyes szakterületekhez kapcsolódó vállalati szintű koordinációt biztosító (például: anyaggazdálkodás, munkaügy stb.), valamint a vállalat egyéb egységei számára háttérszolgáltatást nyújtó egységek (például: karbantartás, energiaszolgáltatás stb.) általában költségközpontként működnek. A hazai vállalati gyakorlatban nem igazán terjedt el sem az árbevétel központok alkalmazása, sem pedig a különböző jellegű feladatokat ellátó költség központokon belül a standard költség központok és a diszkrecionális költség központok megkülönböztetése. Mindazonáltal megfigyelhető egyfajta differenciálás az egyes költség központok között aszerint, hogy alapvetően hogyan járulnak hozzá a többi egység, és a teljes vállalat teljesítményéhez. Ez alapján a legtöbb vállalat megkülönböztet irányítási, szolgáltató, és termelő (előállító) költséghelyeket.

A nagyobb vállalataink jó részére jellemző, hogy nemcsak önálló felelős vezetővel rendelkező egységeket tekint költséghelyeknek, hanem a számviteli rendszerben sokszor költséghelyként definiálnak olyan elemeket is (tevékenységek, berendezések), amelyek elkülönült kezelését az indokolja, hogy a költségek gyűjtése és okozat-hű

A rendszeres stratégiai tervkészítés összefüggést mutat egy másik kontextuális tényezővel, a meghatározó tulajdonos mibenlétével is. Az erre vonatkozó kétváltozós elemzések azt mutatták, hogy azok a vállalatok, amelyek meghatározó (50% fölötti részesedéssel bíró) tulajdonosai belföldi magánszemélyek, vagy vállalataik, illetve helyi önkormányzatok, azok a mintabeli arányukhoz képest nagyobb arányban találhatók a formalizált stratégiai tervet nem készítők között. A többségben a magyar állam, egy magyar állami vállalat, vagy egy külföldi vállalat tulajdonában lévő vállalatok pedig a mintabeli arányukhoz képest nagyobb arányban vannak a formalizált stratégiai tervet készítők között. Ezek az eredmények arra utalnak, hogy az állam, és a külföldi vállalatok, mint tulajdonosok sokkal inkább megkövetelik a stratégiai tervezést, mint a belföldi magán, és önkormányzati tulajdonosok.

A rendszeres stratégiai tervkészítést meghatározó kontextuális tényezőt azonban valószínűleg nem lehet kizárólag kétváltozós elemzéssel eldönteni, mivel az egyes kontextuális tényezők sem függetlenek egymástól. A „Versenyben a világgal" mintában — ami az egyik fontos bázisát jelentette az előző két bekezdésben tett megállapításoknak — a következő összefüggés figyelhető meg a mintába került vállalatok jellemzőivel kapcsolatban: a magyar állam, vagy egy magyar állami vállalat többségi tulajdonában lévő vállalatok között a mintabeli arányukhoz képest nagyobb arányban találhatók a felsőbb méretbeli kategóriákba tartozó vállalatok. Fordított összefüggés figyelhető meg a belföldi magánszemélyek, vagy vállalataik többségi tulajdonában lévő vállalatok és a vállalatok mérete között. Ezekben az esetekben további, többváltozós elemzésekkel lehet eldönteni, hogy valójában melyik kontextuális tényező tekinthető meghatározónak a formalizált stratégia készítés szempontjából: a tulajdonos, vagy a vállalat mérete. Ezeket az elemzéseket azonban ebben a kutatásban nem tettük meg, elsősorban azért, mert nem a részletes kontextus elemzés volt a kutatásunk kiemelt célja.

Kutatásaink során nem találtunk összefüggést a vállalatok szervezeti felépítése és a formalizált stratégiai terv készítése között. A többi, a kutatási modellünkben szereplő kontextuális tényező esetében pedig a kérdőíves felmérés adataiból nem sikerült megfelelő kontextus változókat képeznünk, ezért ezek hatását nem tudtuk statisztikai eszközökkel vizsgálni. A további kutatások során érdemes lehet azonban megvizsgálni további két kontextuális tényező: a piaci környezet, valamint a specifikus szakmai környezet fejlődésének hatását a stratégiai tervezésre. A bonyolult

és dinamikusan változó piaci környezet feltételezhetően megnöveli a vezetők igényét a stratégiai lehetőségek rendszeres áttekintésére, a szakmai környezet fejlődése pedig arra ösztönözheti a controllinggal, illetve stratégiai tervezéssel foglalkozó munkatársakat a vállalatnál, hogy a szakma fejlődésének fő áramába tartozó eszközöket kipróbálja a gyakorlatban, illetve erre „rávegyék" a vállalat felsővezetőit. A specifikus szakmai környezet fejlődésének hatása a hazai vállalatok stratégia-alkotási gyakorlatára erősen érezhető néhány vállalat esetében. A legújabb stratégiai elemzési módszertanok megismerése és alkalmazásba vétele különösen a szakmai előrehaladásra nagy hangsúlyt helyező, és e téren nagyobb önállósággal jellemezhető vállalataink esetében jellemző.

A stratégiai terv időtávját tekintve vállalataink alapvetően két meghatározó csoportra bomlanak: a stratégiát készítő vállalatok körülbelül egynegyede 1-2 évre készít stratégiát, majd kétharmada pedig 2-5 évre. Mindezek alapján azt mondhatjuk, hogy a stratégiai terv a hazai vállalatok vezetőinek felfogásában inkább hosszú távú tervet jelent. Ez némiképp eltér a szakmai publikációkban sugallt nemzetközi gyakorlattól: a fejlett országok ezzel kapcsolatban megjelenő szakkönyveiben és esettanulmányaiban az utóbbi évtizedben éppen a stratégiai időtáv drasztikus lerövidüléséről olvashatunk, amit elsősorban a piaci, szabályozási és tudományos technikai környezet (ezen belül is az információtechnológia) egyre dinamikusabban változó jellegével magyaráznak. Éppen ezért meglepő, hogy kutatási eredményeink azt mutatják, hogy a többségi külföldi tulajdonossal jellemezhető mintabeli vállalatok — ahol elvileg várható lenne az aktuális nemzetközi tendenciák megjelenése — jóval nagyobb arányban szerepelnek a hosszabb időtávra stratégiát készítők között, mint azt mintabeli arányuk indokolná.

A stratégiai tervezés jellemző időhorizontja és egyéb kontextuális tényezők között szintén felfedezhetők bizonyos összefüggések. A kisebb méretbeli kategóriába tartozó vállalatok között mintabeli arányukhoz képest nagyobb arányban vannak a rövidebb időtávra (1-2 évre), míg a nagyobb méretű vállalatok között jóval többen vannak a hosszabb távra stratégiát készítők. A leghosszabb általunk megadott időtávra (5-10 évre) stratégiát készítő vállalatok kivétel nélkül mind a legnagyobb méretbeli kategóriába tartoznak mindhárom méret változó esetében.

Szintén tapasztalható — bár korántsem ilyen markáns — összefüggés a stratégia jellemző időhorizontja és a vállalat meghatározó tulajdonosa között. A belföldi

magánszemélyek, vagy vállalataik többségi tulajdonában lévő vállalatok szinte kivétel nélkül az 1-2 éves stratégiai időhorizonttal jellemezhető vállalatok csoportjába tartoznak, a magyar állam, valamint a külföldi vállalatok tulajdonában lévő vállalatok pedig mintabeli arányukhoz képest jóval nagyobb arányban találhatók a hosszabb távra stratégiát készítők között. Itt is fel kell azonban hívnunk a figyelmet arra, hogy a mintában szereplő állami vállalatok jellemzően nagyobb, míg a belföldi magánszemélyek, vagy vállalataik többségi tulajdonában lévők jellemzően kisebb vállalatok, ami szintén oka lehet a fent leírt összefüggésnek.

Bár a stratégiai tervkészítés időhorizontja valóban azt sugallja, hogy a stratégiát vállalataink nagyobb részénél hosszú távú tervként értelmezik, a képet érdemes finomítanunk az alapján, hogy a kutatási eredményeink szerint a mintánkban szereplő, formalizált stratégiai tervet készítő vállalatok mintegy 60 %-a évente felülvizsgálja, és szükség szerint módosítja a stratégiát. Ez pedig arra utal, hogy a hazai vállalatok vezetői többségükben maguk is érzékelik a környezeti változások felgyorsulását, a stratégiai kérdések gyakoribb áttekintésének szükségességét. Érdekes ebből a szempontból a stratégiát készítő vállalatoknak az a teljes minta egyötödét kitevő csoportja, amelyik nem meghatározott időközönként, hanem esetenként tekinti át a stratégiai kérdéseket. Ez utalhat arra is, hogy akkor kerül sor a stratégia felülvizsgálatára, amikor azt a vezetők szükségesnek látják. Amennyiben pedig a vállalati vezetők megfelelően érzékelik a stratégiai kérdések fontosságát, úgy ez a felülvizsgálat illeszkedik a környezet változásának dimanizmusához. Ez pedig mindenképpen üdvözlendő tendencia lenne. A későbbi kutatások során érdemes lehet kitérni erre a kérdésre, különösen most, hogy a stratégiai döntéshozatal és a stratégiai irányítás kérdései egyre nagyobb hangsúlyt kapnak a hazai és nemzetközi vezetési gyakorlatban és kutatásban egyaránt.

A stratégiai tervezés kapcsán a hazai vállalatokra egyre jellemzőbb a módszertani orientáció: több, a nemzetközi gyakorlatban bevált stratégiai elemzési és tervezési eszközt ismernek, és néhányat használnak is közülük legalább alkalmanként. A stratégiai elemzési és tervezési eszközrendszerüket tekintve élenjáró vállalatainkra azonban mindemellett az is jellemző, hogy a mindig újabb és újabb eszközök megismerése és alkalmazásba vétele során nem fordítanak kellő figyelmet az egyes eszközök párhuzamos alkalmazásában rejlő esetleges veszélyekre. Sok esetben egymással nem, vagy csak nehezen összeilleszthető eszközöket használnak egy

időben, és szinte „válogatás nélkül" alkalmazásba vesznek olyan eszközöket, amelyek a vállalat helyzetében nem feltétlenül jól alkalmazhatók.

Az előző kérdés — a stratégia kidolgozása során alkalmazott módszertan — kapcsán egy érdekes jelenségre bukkantunk. Míg a különböző forrásokból származó információk megerősítették azt a feltételezésünket, hogy a stratégiai döntések meghozatala a legtöbb hazai vállalat esetében erőteljesen centralizált, és a felsővezetésnek meghatározó szerepe van a stratégiák kidolgozásában, addig a kérdőíves felmérések — különösen a „Versenyben a világgal" felmérés — eredményei azt mutatták, hogy a vállalatok első számú vezetői sokszor nem rendelkeznek pontos képpel arról, hogy milyen módszereket használnak a stratégia előkészítése, illetve kidolgozása során. Erre utalt egyfelől az a jelenség, hogy a felsővezetők alig több, mint egyharmada válaszolt erre a kérdésünkre (holott ennél 10%-kal többen válaszoltak úgy, hogy rendszeresen készítenek stratégiai tervet és ebben ők maguk is résztvesznek), és minden egyes általunk megnevezett elemzési módszerre kevesebb, mint a válaszolók egyharmada mondta azt, hogy legalább alkalmanként használják. Ugyanakkor a más forrásból származó információink egyes stratégiai elemzési eszközök kapcsán ennél nagyobb ismertséget és elterjedtséget mutatnak. Elképzelhető ugyan, hogy a más forrásból származó információk inkább az „élenjáró" gyakorlatot mutatják, s ezen eszközök általános ismertsége és elterjedtsége valóban ilyen alacsony szintű. Egy másik lehetséges magyarázatként azonban az a lehetőség is felmerült bennünk, hogy a vállalatok első számú vezetői ugyan jelentős szerepet játszanak a stratégiai döntések meghozatalában, de azt már inkább a szakapparátusra (a gazdasági felsővezetőre és csapatára, a controlling egységre, a tervezési egységre) bízzák, hogy az előkészítő elemzéseket elvégezzék. Ezt a feltételezést látszik megerősíteni az a tény is, hogy a „Versenyben a világgal" felvétel során a vállalatok 10%-a esetében a legfelső vezetővel nemmel, míg a gazdasági vezető igennel válaszolt arra a kérdésre, hogy a vállalatnál folyik-e formalizált stratégiai tervezés.

A stratégia-alkotás tehát vállalatainknál jellemzően centralizált vezetői tevékenység. A vállalati felsővezetés sok esetben maga, vagy a controlling, illetve tervezési apparátus előkészítő és adatgyűjtő munkáját igénybe véve dolgozza ki a stratégiai tervet. Az alsóbb hierarchiaszintek bevonása a stratégia, illetve annak egyes elemei kidolgozásába nem igazán jellemző. Érdekes momentum, hogy a legkisebb méretbeli

kategóriába eső vállalatok e tekintetben két csoportra bomlanak: egyik részüknél kizárólag a felsővezetők vesznek részt a stratégiai terv kidolgozásában, másik részük pedig az alsóbb szintű vezetőket és beosztottakat is intenzíven bevonja a stratégiakészítésbe. A legnagyobb méretbeli kategóriába eső vállalatok felsővezetői támaszkodnak leginkább a controlling, illetve tervezési szakapparátus előkészítő munkájára. A kutatásunk eredményei alapján nem dönthető el egyértelműen, hogy a vállalati controlling egységnek, illetve controlling munkatársaknak milyen szerepük van a stratégia kidolgozásában, illetve annak előkészítésében. Az elemzések egy része azt mutatja, hogy a felsővezetés támogatásában a controlling apparátus meghatározó szerepet játszik, más felvételek viszont azt sugallják, hogy több vállalatnál — főként a nagyobbaknál — külön apparátus működik a stratégiai elemzések és tervezés módszertani irányítására és végrehajtására. Mindazonáltal az időben későbbi megfigyelések azt a tendenciát mutatják, hogy a vállalati controlling egységek, illetve szakemberek egyre inkább meghatározó szerepet kapnak a stratégia-alkotás, illetve a stratégiai tervkészítés szakmai-módszertani irányításában és végrehajtásában.

A stratégia készítés kapcsán a vállalatainkra jellemző centralizáltság egyben azt is jelenti, hogy vállalati vezetőink kevés figyelmet fordítanak a stratégia megfelelő kommunikálására. Megfigyeléseink azt mutatták, hogy a legtöbb vállalatnál a stratégiát a felsővezetés, sőt, esetenként a tulajdonosok magánügyeként kezelik nemcsak a vezetők és tulajdonosok, de ezt a felfogást fogadják el a szervezeti hierarchia alsóbb szintjein lévő vezetők és munkatársak is. Még azokban az esetekben, amikor a vállalat felsővezetése „kihirdeti" a stratégiát a munkatársak szélesebb körében, azokban az esetekben sem igazán tekintik a munkatársak „saját" feladatuknak a stratégia megvalósítását. Ez nem jelenti azt, hogy hátráltatnák, vagy esetleg gátolnák a célok megvalósítását, de a legtöbb esetben nem igazán látják a saját szerepüket ebben a folyamatban.

A stratégia megfelelő kommunikálásának problémája, a nemzetközi szakirodalom alapján úgy tűnik, nem speciálisan hazai probléma. A kilencvenes évek elején kidolgozott és azóta egyre több vállalat által alkalmazásba vett „balanced scorecard" módszertan nagy sikere, a bevezetési tapasztalatokról szóló beszámolók éppen azt mutatják, hogy a koncepció legnagyobb „hasznát" a vállalatok vezetői abban látják, hogy segítségével könnyen közvetíthetők a stratégiai célok, preferenciák az alsóbb hierarchia szinten elhelyezkedő munkatársak felé, és kézzelfoghatóvá (számon

kérhetővé) tehető a szervezeti egységek szerepe a stratégia megvalósításában. Ráadásul úgy tűnik, hogy a „balanced scorecard" alkalmazása nem feltétlenül mond ellent a stratégiai döntések centralizálásának, mint ahogy a módszer első áttekintése alapján következtetésként adódna. A rendszerrel kapcsolatos gyakorlati tapasztalatok ugyanis azt mutatják, hogy a legtöbb vállalati vezető (illetve tulajdonos) összeegyeztethetőnek tartja a centralizált döntéshozatalt a stratégiai célokat és preferenciákat illetően azzal, hogy a stratégia előkészítésébe és a részletes megvalósítás mikéntjének kidolgozásába szélesebb vezetői és munkatársi kört is bevonnak. Ezt a hozzáállást látszik alátámasztani az is, hogy Magyarországon többségében olyan vállalatok fogtak a „balanced scorecard" rendszer bevezetésébe, amelyek a stratégiai döntések kapcsán erőteljes tulajdonosi akarattal, jelentősen korlátozott vezetői mozgástérrel jellemezhetők.

Üzleti tervezés

A mintánkban szereplő vállalatok döntő többsége rendszeresen készít üzleti tervet. Az üzleti tervezés — a stratégiai tervezéshez hasonlóan — határozott összefüggést mutat a vállalatok méretével. Az üzleti tervet nem készítők között mintabeli arányukhoz képest jóval nagyobb arányban szerepelnek a legkisebb méretbeli kategóriába eső vállalatok, bármelyik méret változót nézzük is. Ebben az esetben is megfigyelhető, hogy az arányaiban több nagyobb vállalatot tartalmazó mintában több olyan vállalat szerepelt, amelyik készít üzleti tervet, ami szintén a méret és az üzleti tervezés közötti lehetséges összefüggésre utal. Az üzleti terv rendszeres készítése és a meghatározó tulajdonos mibenléte között kevésbé markáns összefüggés fedezhető fel: a belföldi magánszemélyek, vagy vállalataik többségi tulajdonában lévő vállalatok mintabeli arányukhoz képest jóval nagyobb arányban voltak az üzleti tervet nem készítő vállalatok csoportjában. Ez azonban adódhat abból is — mint ahogyan azt a stratégiakészítés és a tulajdonos közötti összefüggés kapcsán már kifejtettük —, hogy a belföldi magánszemélyek, vagy vállalataik többségi tulajdonában lévő mintabeli vállalatok jellemzően kisebb vállalatok.

Az üzleti tervezés jellemző időhorizontja szerint a mintabeli vállalataink két nagyobb csoportra bomlanak: az üzleti tervet készítő vállalatok mintegy 80 %-a egy éves időtávra készít üzleti tervet, míg valamivel több, mint 10 %-uk 2-3 éves időtávra. A formalizált stratégiai tervet készítő mintabeli vállalatok között a teljes minta mintegy

egytizedét teszi ki azoknak a vállalatoknak az aránya, amelyek több, mint egy évre készítenek üzleti tervet. Ez alapján feltételezhető, hogy a mintánkban szereplő vállalatok nagyjából egytizedénél működik háromszintű tervezési rendszer: egymástól elkülönülő stratégiai tervezés, üzleti tervezés és éves operatív (keret)tervezés. E vállalatok között mintabeli arányuknál jóval nagyobb arányban vannak a legnagyobb méretbeli kategóriába esők, ami azt jelenti, hogy a háromszintű tervezés a nagyvállatok sajátossága.

A stratégiai tervet készítő, valamint az üzleti tervet készítő vállalatok összevetéséből az is kiderül, hogy a mintabeli vállalatoknak kevesebb, mint 5 %-ára jellemző, hogy üzleti tervet ugyan nem készít, de stratégiát igen. Viszont több, mint 40 %-ukra jellemző, hogy formalizált stratégiai tervet nem készítenek, de üzleti tervet igen. E vállalatok között mintabeli arányuknál nagyobb arányban vannak az üzleti tervet egy évnél hosszabb időtávra készítők, ami feltételezhetően azzal magyarázható, hogy azok a vállalatok, amelyek nem készítenek stratégiai tervet, a hosszabb távú előrelátást a több éves időtávra kitekintő üzleti tervezéssel pótolják. További érdekesség, hogy a mintában szereplő vállalatok mintegy 10 %-a esetében a stratégiai terv és az üzleti terv időhorizontja egybe esik. A későbbi vizsgálatok során érdemes lenne megvizsgálni, hogy vajon ezekben az esetekben mik lehetnek a stratégiai terv és az üzleti terv közötti legfontosabb tartalmi különbségek.

Kutatási tapasztalataink azt mutatják, hogy az üzleti tervezés csak nagyon kevés vállalatunknál tölti be a stratégiai célok megvalósíthatósága (a célok konzisztenciája és finanszírozhatósága) ellenőrzésének, a rendelkezésre álló erőforrások elosztásának szerepét. Az üzleti tervek inkább tekinthetők közép, illetve rövidtávú értékesítési, termelési (előállítási) és pénzügyi előrejelzéseknek, mint a stratégiai célok megvalósíthatóságát ellenőrző elemzési eszköznek. Erre utal az is, hogy a legtöbb mintabeli vállalat tervezési gyakorlatában az üzleti terv szerves részét a következő tervek, illetve terv fejezetek képezik: értékesítési terv, termelési (előállítási) terv, beruházási terv, cash-flow terv és likviditási terv. A vállalatok nagyjából fele készít ezen kívül éves időhorizontú marketing tervet és karbantartási tervet, és kevesebb, mint egyharmada termékfedezeti tervet, kutatási és fejlesztési tervet, valamint befektetési tervet.

Az eleve rövid időhorizontra készített üzleti tervet a mintánkban szereplő vállalatok 15 %-a ráadásul egy éven belüli időtávon — jellemzően félévente — felülvizsgálja, és

szükség szerint módosítja. Ez arra enged következtetni, hogy a vállalati eredmény, illetve a cash flow alakulását meghatározó belső, vagy külső környezeti tényezők változásának hatását „átvezetik" az üzleti terven, de ennek fényében nem vizsgálják fölül az adott évre meghatározott stratégiai irányvonalakat. Annál nagyobb figyelmet fordítanak a vállalat árbevételét és a pénzügyi helyzetét közvetlenül befolyásoló tényezők alakulására. Erre utal, hogy az egyébként egy éves időtávra készített értékesítési tervet, likviditási tervet, és cash flow tervet a vállalataink egyre nagyobb része egy éven belül, havonta, negyedévente, illetve félévente felülvizsgálja és módosítja az aktuális tendenciák figyelembevételével.

Az üzleti tervezésben — a stratégiai tervkészítéssel összevetve — jóval több vállalatnál játszik meghatározó szerepet a controlling egység. Megfigyelhető az is, hogy az üzleti tervezést a legtöbb vállalatnál inkább tekintik speciális szakmai feladatnak, mint vezetői feladatnak. Ezt látszik alátámasztani az a megfigyelés, hogy a felsővezetés kevesebb vállalatnál vesz érdemben részt az üzleti terv kidolgozásában. Természetesen az üzleti terv elfogadásáról való döntés a legtöbb vállalatunknál a legfelső vezetői szinten, sőt, sok esetben a tulajdonosi szinten születik.

Mivel az üzleti tervet a legtöbb vállalat egy évre készíti, esetenként nehéz szétválasztani az üzleti tervezés és az éves operatív (keret)tervezés folyamatát, illetve e folyamatok jellemzőit. A kutatási eredmények bemutatása kapcsán azt a megoldást választottuk, hogy az éves operatív(keret)tervezés kapcsán szólunk azon vállalati tervek jellegzetességeiről, amelyeket sok vállalat egy évnél részletesebb időbeli bontásban készít, és sokszor egy éven belül is többször felülvizsgál, valamint azokról az operatív keretekről, amelyeket a szervezeti egységek teljesítménye értékelésének alapjaként használnak.

Éves operatív (keret)tervezés

Kutatási eredményeink azt mutatják, hogy a vállalataink döntő többsége készít éves vállalati tervet, amely a vállalat operatív működésének keretéül szolgál. A piacgazdasági környezet dominánssá válását mutatja, hogy az éves vállalati terv elkészítésekor vállalataink kétharmada az értékesítési előrejelzésekből indul ki, a terv értékesítésre vonatkozó fejezetét készíti el először. Természetesen vannak vállalatok, ahol nem az értékesítési lehetőségek, hanem a termelési kapacitások jelentik a szűk keresztmetszetet: a mintában szereplő vállalatok egyharmada az éves terkészítést a

termelési terv összeállításával kezdi. Ebbe a csoportba tartozhatnak azok a vállalatok is, amelyek azért nem tervezik az értékesítést, mert azt — legtöbbször a tulajdonosok — meghatározzák számunkra.

Az információink alapján elég nehezen meghatározható, hogy mekkora azoknak a vállalatoknak az aránya, amelyek esetében az éves időhorizontra készített üzleti terv egyben az éves vállalati tervet is jelenti. Az adatok azt mutatják, hogy a mintában szereplő vállalatok több, mint fele „lebontja" a vállalati szintű éves tervet a szervezeti egységek szintjére. Ez arra enged következtetni, hogy legalább a vállalatok ekkora hányadánál feltételezhetően létezik egymástól elválasztható üzleti tervezés és éves operatív (keret)tervezés.

Az éves operatív (keret)tervezés vállalati mérettel és a meghatározó tulajdonossal való összefüggéséről lényegében ugyanaz mondható, mint az üzleti tervezés esetében. A nagyobb méretbeli kategóriákba eső vállalatok mintabeli arányukhoz képest jóval nagyobb számban találhatók azon vállalatok között, amelyek folytatnak éves operatív (keret)tervezést. A meghatározó tulajdonossal való egybevetés ebben az esetben is méret és a meghatározó tulajdonos szerinti kategóriák lehetséges együtt mozgására utalnak.

Az előzőekben tárgyalt kontextuális tényezőkön túl ebben az esetben felfedezhető egy, az eddig vizsgált tervezési szintek esetében nem meghatározónak bizonyult kontextuális tényező hatása is. A kereszttábla elemzések enyhe összefüggést mutattak ki az éves operatív (keret)tervezés és a vállalatok szervezeti formája között. A funkcionális szervezettel jellemezhető vállalatok között mintabeli arányukhoz képest többen vannak azok, amelyek nem készítenek szervezeti egységekre lebontott éves tervet, a termék alapú divizionális szervezetek között pedig eredeti arányukhoz képest azok voltak többen, amelyek készítenek. Ez a jelenség azt látszik megerősíteni, hogy a divizionális szervezetekben alkalmazott munka- és hatáskörmegosztás lehetőséget ad arra, hogy az egyes divíziók eredményét önmagában is megtervezzük, sőt, a megfelelő irányíthatóság szempontjából erre szükség is van.

Az, hogy a mintabeli vállalatok majdnem felénél az éves vállalati tervet nem bontják le a szervezeti egységek szintjére, arra enged következtetni, hogy az éves operatív tervek elsődleges funkciója számos vállalat esetében nem az egyes vállalati területek működésének előzetes összehangolása. Az operatív tervezés tehát sok vállalatnál egyáltalán nem tölti be — az elméletalkotók által sokat hangoztatott — koordinációs

eszköz szerepét. Az ezzel kapcsolatos megfigyeléseink azt mutatják, hogy az éves operatív terv leginkább a vállalati teljesítmény értékelésének kiindulópontjául szolgál, s az egyes területek működésének előzetes összehangolásában inkább más, döntően strukturális eszközök (értekezletek, team munka) játszanak meghatározó szerepet.

Az éves operatív (keret)tervezés azon szerepét, hogy a teljesítményértékelés kiindulópontjául szolgáljon, erősen korlátozza az a tény, hogy sok vállalat az éves tervét az év folyamán akár többször is felülvizsgálja, illetve módosítja. Az éves operatív (keret)tervezés rendeltetésének, illetve a vállalatok irányításában betöltött szerepének vizsgálata a további kutatások egyik fontos kérdése lehet. Különösen akkor, ha elfogadjuk, hogy a vállalatok működési környezetének változékonysága jóval rövidebb időtávra szóló stratégiai tervezést, gyakoribb stratégiai felülvizsgálatot tesz szükségessé, és az üzleti tervezés időhorizontja is egy évre szűkül. Felvetődik a kérdés, hogy ezek mellett a feltételek mellett mely tervezési szintek, illetve folyamatok megtartására van szüksége a vállalati vezetőknek és az őket támogató tervezési szakembereknek.

Költség- és teljesítményszámítás

A hazai vállalatok egy része nem végez költséghelyi, illetve költségviselői költségszámítást. Ez alapján feltételezhető, hogy ezek a vállalatok nem rendelkeznek pontos információval az egyes termékeik, szolgáltatásaik jövedelmezőségéről, illetve arról, hogy az egyes szervezeti egységeik hogyan járulnak hozzá az összvállalati eredményhez. Hogy mekkora e vállalatok köre azzal kapcsolatban a kutatás során összegyűlt információk nem adnak biztos támpontot. A „Controlling Magyarországon" felmérés alapján ez az arány kevesebb, mint 10 %, a „Versenyben a világgal" felvétel azonban ennél jóval nagyobb, majdnem 30 %-os arányt mutat. A két eredmény közötti eltérés valószínűleg abból adódik, hogy a „Controlling Magyarországon" mintában több nagyobb vállalat szerepelt, és közöttük is többen az élenjáró controlling gyakorlattal jellemezhetők, míg a „Versenyben a világgal" mintában arányaiban több kisebb, és egyszerűbb tevékenységi körrel rendelkező vállalat szerepelt. Mindezek alapján az feltételezhető, hogy a költséghelyi és költségviselői számítást nem végző vállalatok aránya a vállalatok 20-25 %-ára tehető.

A magyarországi vállalatok jelentős része ugyanazokat az adatokat használja a termékekkel, termékvonalakkal, kapacitásbővítéssel és -leépítéssel, rendelések

elfogadásával és beárazásával kapcsolatos döntések megalapozására, mint amelyet a saját termelésű készletek értékének meghatározásához. Ez — amellett, hogy egybecseng a nyolcvanas évek második felétől a fejlett gazdaságok vállalatainál megfigyelt nemzetközi gyakorlattal — problémát jelenthet az ilyen döntések helyénvalóságát tekintve. Számos esetben ugyanis az alapvetően összköltség elvre épülő önköltségszámítás nem ad megfelelő képet az egyes költségtényezők tényleges viselkedéséről, illetve befolyásolhatóságáról. A további kutatások során érdemes lehet megvizsgálni, hogy ez a probléma az esetek mekkora részében vezet hibás vezetői döntésekhez, illetve ezeknek a hibáknak milyen káros hatásai vannak a szervezeteink eredményes működését tekintve. A nem megfelelő költséginformáció használatából eredő hatások elemezéséhez megfelelő módszerül szolgálhat a konkrét gyakorlati esetek részletes elemzése.

A Magyarországon alkalmazott költségszámítási rendszerek jellemzően a termékek, illetve szolgáltatások tény előállítási költségeinek rendszeres kiszámolására koncentrálnak, s emellett nem igazán terjedtek el a speciális döntési szituációkban alkalmazható, az előzetes elemzést, döntés-előkészítést szolgáló költségelemzési módszerek. Ennek egyik oka az lehet, hogy az ilyen döntéseket (termékösszetétel megváltoztatása, make-or-buy döntések, egyedi rendelések kalkulációja, beruházások) a felsővezetés szintjén hozzák, ahol a költség- és eredmény megfontolások a sok esetben háttérbe szorulnak az egyéb célok és preferenciák mögött.

Kutatási eredményeink azt mutatják, hogy a döntés-előkészítési funkció mellett a vállalataink többségénél a költség- és teljesítményszámítás azon rendeltetése is háttérbe szorul, hogy segítségével a vezetők korrekt képet kaphassanak az egyes felelősségi egységek által befolyásolható költségek és teljesítmények tényleges alakulásáról. Erre utal, hogy az alapvetően összköltség elvet követő, sokszor vállalati szinten egységes, volumen arányos vetítési alapokkal operáló utókalkulációs rendszer adja az alapját a felelősségi egységek teljesítménye megítélésére szolgáló beszámolóknak is. Ezt látszik megerősíteni az a kutatási eredmény is, mely szerint a vállalataink majdnem fele egyáltalán semmilyen kalkulált költséget nem használ a felelősségi egységek költségeinek és teljesítményének nyomon követésére. A mintabeli vállalatok nagyjából egyharmada alkalmazza a kalkulált értékcsökkenést, az egyéb kalkulált költség típusok használata — annak ellenére, hogy a vállalataink eredményessége szempontjából olyan kulcsfontosságú tételeket érintenek, mint a

készlettartás költsége, a kintlévőségek alakulása, vagy a felvett kamatok terhei — még ennél is kevésbé jellemző.

Az előzőeknél pozitívabb képet fest a költség- és teljesítményszámítás hazánkban alkalmazott eszközrendszeréről az a megfigyelés, hogy a belső teljesítményátadások elszámolásakor a vállalatok legnagyobb csoportja — több, mint a válaszolók 40 %-a — határköltség alapú belső elszámoló árat használ, valamivel több, mint egynegyede összköltség alapút, majdnem egynegyede pedig valamiféle piaci árhoz közeli, vagy abból kiinduló értéket. A nemzetközi tendenciákkal összevetve ugyan a költségorientált belső elszámoló árak használata nagyobb arányú a hazai vállalatoknál a piaci és a megegyezéses megoldásokhoz képest, az a tény azonban, hogy ezen belül döntően határköltség alapon határozzák meg a belső elszámoló árakat, az okozat-hű elszámolást tekintve előnyösebb képet mutat.

5. táblázat

A vállalatok által használt belső elszámolóárak típusai

Elszámoló ár típusa / Minta	piacorientált	költségorientált	megegyezéses	egyéb
24 német vállalat (1973)	46 %	46 %	—	8 %
49 német vállalat (1990)	40 %	57 %	—	3 %
80 svájci vállalat (1989)	24 %	41 %	35 %	—
239 USA vállalat (1979)	31 %	47 %	22 %	—
152 kanadai váll. (1987)	30 %	57 %	7 %	6 %
67 brit vállalat (1973)	48 %	31 %	21 %	—
62 magyar vállalat (1995)	24 %	67 %	7 %	2 %

Forrás: Ewert, R. - Wagenhofer, A.: Interne Unternehmensrechnung (Springer, 1993) 509. oldal

Beszámoló jelentések

Kutatási eredményeink azt mutatják, hogy a hazai vállalati gyakorlatban a controlling jelentések döntően a felsővezetést — illetve sok esetben a tulajdonosokat — szolgálják, kevesebb a hierarchia alsóbb szintjein elhelyezkedő vezető számára készülő rendszeres beszámoló, elemzés. A beszámoló készítés gyakorisága szempontjából a mintánkban szereplő vállalatok három nagyobb csoportra bomlottak. A legnagyobb, több, mint a vállalatok egyharmadát magába foglaló csoportot azok a vállalatok alkotják, amelyeknél havonta készítenek beszámoló jelentést a vezetők számára. Egy másik csoport, amelybe a mintabeli vállalatok nagyjából egyharmada esett, negyedéves beszámolási rendszerrel jellemezhető, a vállalatok mintegy

egytizede pedig éves gyakorisággal készít, illetve használ beszámoló jelentéseket a teljesítmény áttekintésére.

A beszámoló készítés gyakorisága összefüggést mutat a vállalatok méretével: a nagyobb vállalatok között mintabeli arányukhoz képest nagyobb számban találhatók a havonta beszámolót készítők. Más kontextuális tényezőkkel való markáns összefüggést a beszámoló készítés gyakorisága tekintetében nem sikerült feltárnunk. A további kutatások során érdemes lehet összevetni a különböző tervek időhorizontját, a felülvizsgálat gyakoriságát, valamint a beszámoló készítés gyakoriságát mutató változókat: e tényezők együtt mozgása, valamint az ezeket befolyásoló háttérváltozók fontos információval szolgálhatnak a vállalatvezetés figyelmének időhorizontját meghatározó legfontosabb kontextuális tényezőkre vonatkozóan.

A beszámolók készítése a vállalataink döntő többségében alapvetően a controlling egység feladata, sőt, a legtöbb esetben ez tekinthető a controlling munkatársak, illetve egységek elsődleges feladatának. A controllerek feladata alapvetően az információk összegyűjtése, összeállítása, elemzése és közvetítése, a közvetkeztetések levonása és javaslatok megfogalmazása a legtöbb vállalatnál nem tekinthető a beszámoló készítők jellemző feladatának, bár az utóbbi időben egyre több vállalati vezetőben, illetve controlling szakemberben fogalmazódik meg ilyen irányú igény. A controlling szakemberek és a vezetők együttműködése kapcsán a legutóbbi időkig vállalataink jelentős részére inkább az volt jellemző, hogy a controlling egység, illetve szakemberek végezték a munkájukat, de nem nagyon volt „élő" kapcsolat, interaktív együttműködés az információk felhasználóival: a vezetőkkel, döntésshozókkal. Számos példa mutatja, hogy a controlling — jelentős részben a saját szakmai meggyőződését követve — „gyártja" az információt, a vezetők pedig ennek a töredékét használják fel valójában döntéseikhez, irányítási munkájuk során. A további kutatások során részletekbe menő esetelemzésekkel lehetne feltárni ennek okait, és megtalálni azokat a hajtóerőket, amelyek a controlling és vezetők közötti szorosabb együttműködés irányába vihetnek.

A beszámolók tartalmát tekintve a hazai vállalatok vezetői inkább az adott időszaki eredményüket és a pénzügyi helyzetüket közvetlenül meghatározó területekre összpontosítanak: az árbevételre, a költségekre, a cash-flow, és a készletek alakulására. A vevőkkel kapcsolatos, illetve a piaci teljesítmény, a folyamatok

teljesítmény jellemzői, valamint a vállalat tanulási és fejlődési potenciáljára utaló teljesítmény elemek rendszeres figyelése egyelőre kevésbé jellemző vállalatainkra. Nagyon ritka az a vállalat, ahol a beszámoló jelentésekben külső — például a versenytársakkal, vagy a más leányvállalatokkal való — összehasonlítást lehetővé tevő adatok, vagy egyéb, a teljesítmények jövőbeli alakulása szempontjából kulcsfontosságú külső információk szerepelnének.

A mintába került vállalatok többségénél rendszeresen készítenek az eredmények várható alakulására vonatkozó előrejelzéseket. Az előrejelzések, illetve várható számítások jellemzően negyedéves gyakorisággal készülnek ezeknél a vállalatoknál, és a várható számítások fényében a vállalatok majdnem fele módosítja az adott időszakra vonatkozó tervszámait. Ez a jelenség azt mutatja, hogy az éves tervszámok nem stabil kiindulópontjai a teljesítmény értékelésének.

Elemzési eszközök

Az elemzési eszközök között elsősorban azokat a módszereket vizsgáltuk, amelyeket vállalataink a szervezeti egység szintű, illetve összvállalati teljesítmény előrejelzése, előzetes értékelése és utólagos megítélése céljából használnak. Ebbe a körbe sokféle különböző eszköz tartozik az előzetes gazdaságossági elemzésektől, a különböző kockázatelemzési módszereken, érzékenység vizsgálatokon keresztül a teljesítménymutatókig és az eltéréselemzésig. Az alapvetően hosszabb távú tőkelekötést jelentő beruházási, illetve befektetési döntések előkészítésére, valamint a vállalat előtt álló cselekvési alternatívák előzetes értékelésére szolgáló eszközök tekintetében a hazai vállalati gyakorlat viszonylag pozitív képet mutat. Főként a nagyobb vállalatainknál rendszeresnek tekinthető a fejlesztési projektek beindítását, új termék piaci bevezetését és különösen a beruházások megkezdését megelőző előzetes gazdaságossági elemzések elvégzése. Ezeket az előzetes gazdaságossági elemzéseket azonban kevesebb vállalat esetében végzik a controlling, illetve a tervezéssel foglalkozó munkatársak, hanem sokkal gyakrabban az adott szakterület specialistái: a fejlesztési, marketing, illetve értékesítési, valamint a műszaki területen dolgozó elemzők. A rendszeresség arra utal, hogy a vállalati szakemberek a legtöbb ilyen alkalommal elvégzik ezeket az előzetes elemzéseket, érdekes azonban, hogy ezeket „eseti jellegűnek" tartják, még akkor is, ha kialakult folyamatuk és eszközrendszerük van az elemzések végrehajtására. Az „eseti jellegű" megjegyzés a tapasztalataink

alapján inkább arra utal, hogy a legtöbb a vállalatnál nincsen szabályzatban rögzítve az előzetes gazdaságossági elemzések folyamata és módszertana, és sokszor „hivatalosan" nem is kötelező ezek elvégzése. Ennek ellenére a mintabeli vállalatok mintegy háromnegyede végez előzetes gazdaságossági elemzéseket a beruházások előkészítésekor, majdnem kétharmada az új termék piacra való bevezetése előtt, és több, mint egyharmada a nagyobb léptékű fejlesztési projektek előkészítéseként.

Nem ennyire pozitív a kép az egyéb, a vállalat előtt álló lehetséges alternatívák közötti választást elősegítő elemzési eszközöket tekintve. Az üzleti terv variánsok értékelése, az egyes cselekvési, befektetési, beruházási alternatívák lehetséges kockázatainak szisztematikus figyelembevétele, valamint a jövőbeli eredményt döntően befolyásoló tényezők feltárását célzó érzékenységvizsgálatok csak néhány hazai vállalat gyakorlatában alkalmazott eszközök. Különösen a heterogén tevékenységstruktúrával, több üzleti területen működő nagyvállalatok alkalmazzák ezeket az eszközöket, de még ezekben az esetekben is inkább az ilyen eszközök alkalmazásának „kísérleti stádium"-áról beszélhetünk, nem pedig bevett elemzési gyakorlatról. Kétségtelen azonban, hogy a komoly erőforrásokkal rendelkező, bonyolult és változékony piaci környezettel szembesülő hazai nagyvállalatok, különösen azok, amelyek teljesítményét a tulajdonosaik nemcsak hazai mércével mérik, élenjárnak ezen eszközök megismerésében és alkalmazásba vételében.

A szervezeti egység szintű, az egyes szakterületekhez kapcsolódó, valamint az összvállalati szintű teljesítmény utólagos megítélésének hagyományosan fontos eszközei a különböző — döntően pénzügyi és számviteli — adatokból számítható teljesítmény mutatók. Kutatásunk eredményei azt mutatják, hogy vállalati vezetőink leginkább az adott időszaki eredményt, és annak legfontosabb összetevőit (az árbevételt, a legfontosabb költség típusokat, illetve ráfordításokat), a pénzügyi helyzet alakulását tartják a teljesítmény kulcsfontosságú mutatóinak. Ezek azok a teljesítménymutatók, amelyeket vállalataink jelentős része — a mintában szereplő vállalatok több, mint kétharmada — rendszeresen szerepeltet a beszámoló jelentésekben. Ezek mellett egyre több vállalatnál jelennek meg az utóbbi időben a piaci teljesítményt, valamint a működés hatékonyságát jellemző egyszerűbb mutatók (vevői elégedettség, készletforgás stb.).

A teljesítménymutatók kapcsán érdekes jelenségre bukkantunk kutatásunk során. A „Versenyben a világgal" felvétel eredményei alapvető eltérést mutattak a hazai

vállalati gyakorlatban használt, és a vezetők által hasznosnak, illetve a teljesítményértékelésben fontosnak tartott mutatók között. Míg a használat kapcsán az előző bekezdésben kiemelt „hagyományos", pénzügyi/számviteli mutatók bizonyultak a legelterjedtebbnek, addig a hasznosság és fontosság tekintetében ezek mellett, illetve esetenként ezek helyett a vezetőink a piaci teljesítményre, a minőségre, valamint a folyamatok hatékonyságára utaló teljesítménymutatókat emelték ki. Figyelemre méltó az a jelenség is, hogy az alkalmazottakkal, a vállalat „humán tőkéjével" kapcsolatos mutatókat viszont amellett, hogy nem túl sok helyen használják, nem is tartják fontosnak, illetve hasznosnak a döntések meghozatala, a teljesítmény értékelése, valamint a jövőbeli célok kijelölése szempontjából.

6. táblázat

A vállalatok által a használt és fontosnak tartott mutatók megoszlása

Használat	Arány	Fontosság
nincs ebbe a kategóriába eső mutató	67 – 100 %	14 db mutató (vevők, folyamatok)
6 db mutató (szabályozottság, termelékenység, vevői elégedettség)	50 – 67 %	5 db mutató (szabályozottság, minőség)
7 db mutató (folyamat hatékonyság)	33 – 50 %	4 db mutató (alkalmazottak)
10 db mutató (folyamat hatékonyság, alkalmazottak	15 – 33 %	nincs ebbe a kategóriába eső mutató
nincs ebbe a kategóriába eső mutató	0 - 15 %	nincs ebbe a kategóriába eső mutató

7. táblázat

A vállalatok által a használt és hasznosnak tartott elemzési eszközök megoszlása

Használat	Arány	Hasznosság
4 db elemzési eszköz (pénzügyi helyzet)	67 – 100 %	6 db elemzési eszköz (pénzügyi helyzet)
3 db elemzési eszköz (költségszerkezet elemzés)	50 – 67 %	7 db elemzési eszköz (költségszerkezet elemzés, döntések költség alapú elők.)
6 db elemzési eszköz (döntések költség alapú előkészítése)	33 – 50 %	2 db elemzési eszköz (alkalmazottak)
3 db elemzési eszköz (folyamatok költségeinek elemzése)	15 – 33 %	1 db elemzési eszköz
nincs ebbe a kategóriába eső eszköz	0 - 15 %	nincs ebbe a kategóriába eső mutató

Ezek az eredmények is azt látszanak megerősíteni, hogy bár e teljesítménymutatók és elemzési eszközök még nem igazán elterjedtek, de a pénzügyi eredményességet, illetve pénzügyi helyzetet elemző és mutató eszközök mellett a vállalati vezetők egyre nagyobb szükségét érzik a vevőkkel, az ügyfelekkel kapcsolatos, illetve a piaci teljesítményük mérésére, valamint a folyamatok teljesítményére koncentráló eszközök használatának.

A hazai gyakorlatban az eltérés elemzés általában az aktuális teljesítménynek az előző év azonos időszaki teljesítményével, valamint a tervezett teljesítménnyel való összevetését jelenti. Az eltérések tényezőkre bontása és további elemzése nem igazán jellemző, kevés vállalati szakember foglalkozik a terv-tény eltérések részletekbe menő elemzésével. Ez részben adódhat abból is, hogy a tervszámokat kevésbé tartják a teljesítményértékelés, és különösen a beavatkozási területek kijelölése reális kiindulópontjának.

A controlling szervezete

A controllingért felelős vezető a magyarországi vállalatoknál a szervezeti hierarchiában viszonylag magasan helyezkedik el. Több vállalatra jellemző, hogy az első számú vezető felelős ezért a területért.

A vállalataink egy részénél, különösen a kisebb vállalatoknál nem működik önálló controlling egység. Ezeknél a vállalatoknál is van azonban tervezési, elemzési és beszámolási feladatot ellátó munkatárs: ilyen esetekben legtöbbször a gazdasági terület vezetője maga végzi a controlling feladatokat.

A vállalataink nagyjából egyenlő arányban tekintik a controllingot gazdasági adminisztráció részének, mint a vállalat legfelső vezetőjéhez kapcsolódó független elemző-döntéselőkészítő feladatkörnek. Ez egyben azt is jelenti, hogy nagyjából vállalataink felénél a controlling funkcionális, másik felénél pedig törzskari egységként működik.

A controlling funkciót ellátó szervezetek esetében egyre inkább jellemzővé válik a feladatok decentralizálása: a központi controlling egység határozza meg a módszereket, de a felelősségi egységek egyre nagyobb szerepet vállalnak a tervek elkészítésében, az elemzéshez szükséges információk összegyűjtésében, a beszámolók és jelentések összeállításában. Az operatív controlling feladatok "decentralizálását" elsősorban a terület egyre kiterjedtebb informatikai támogatása teszi lehetővé.

4.2. A controlling rendszer szintű jellemzői

Tartalmi orientáció

A hazai vállalatok által kiépített és működtetett controlling rendszerekről tartalmi orientációjukat tekintve az mondható el, hogy alapvetően a pénzügyi/gazdasági eredményre, illetve az ezt közvetlenül meghatározó tényezőkre (árbevétel, költségek, termelékenység, hatékonyság) koncentrálnak.

A legtöbb hazai vállalati vezető, illetve szakember számára csak az utóbbi években kezdtek felértékelődni a piaci teljesítménnyel, a vevők elégedettségével kapcsolatos értékelési szempontok, valamint — döntően az integrált vállalatirányítási rendszerek bevezetése során előtérbe került — folyamathatékonyság és a folyamatok egyéb minőségi jellemzői (átfutási idő, hibaarány, szabályozottság, standardizáltság stb.).

A legtöbb hazai vállalati vezető egyelőre nem — vagy csak az „ideológia" szintjén — érzi kulcsfontosságú sikertényezőnek a munkatársak, valamint az alkalmazott irányítási és információs rendszerek minőségét, a szervezet tanulási és fejlődési képességét.

Irányultság

Irányultságát tekintve a hazai vállalatainknál kialakított controlling rendszerek alapvetően múltra orientáltak. Míg a költségekről és a teljesítményről való utólagos információgyűjtés, és ezek elemzése a legtöbb hazai vállalatnál kezdettől fogva a controlling alapvető feladata volt, addig a célkijelölést, a forráselosztást, a döntési lehetőségek előzetes elemzését szolgáló eszközök csak az utóbbi években kaptak nagyobb figyelmet még az élenjáró vállalataink irányítási gyakorlatában is.

A nyugati gyakorlatnak megfelelően hazánkban is jellemző, hogy míg az utólagos elemzést és az erről szóló beszámolók készítését a vállalati controlling szakemberek végzik, addig az előzetes elemzések, gazdaságossági számítások elvégzéséből, a döntés-előkészítési munkából több egyéb szakterület is kiveszi a részét: ezek a legtöbb vállalat gyakorlatában nem kizárólag és nem egyértelműen controlling feladatok.

Nyitottság

A hazai vállalatok controlling rendszerére — a nemzetközi gyakorlathoz hasonlóan — alapvetően a "befelé fordulás" a jellemző. A teljesítmény értékelésében csak néhány vállalat használ külső összehasonlításra is alkalmat adó információkat, kevesen végeznek rendszeresen ilyen értékelést.

A piaci verseny felerősödésével, valamint annak következményeként, hogy a vállalati vezetőink egy jelentős része rádöbbent, hogy a célok kijelölésében meghatározó szerepe van számos külső környezeti tényező alakulásának, az utóbbi időben egyre nagyobb az igény a külső környezet meghatározó tényezőinek alakulására vonatkozó információk, elemzések iránt. Főként a nemzetközi piacokon szereplő vállalatok esetében figyelhető meg a külső, elsősorban a versenytársakra vevőkre és a versenytársakra, esetenként a beszállítókra vonatkozó információk szisztematikus gyűjtése és felhasználása.

Időhorizont

A hazai vállalati vezetőkre jellemző tervezési időhorizont egyre csökken, a kijelölt célok és a tervek felülvizsgálatára egyre gyakrabban kerül sor. Nem igazán elterjedtek azonban még azok a módszerek, amelyek egységes rendszerbe foglalnák a stratégiai és operatív célkijelölés, tervezés, teljesítménymérés, visszacsatolás és a célok és tervek felülvizsálatának folyamatát.

A környezet egyre dinamikusabbá válásával a vállalatainknak, különösen a többszintű tervezést folytató nagyobb vállalatoknak várhatóan újra kell gondolniuk eddig alkalmazott célkijelölési, tervezési gyakorlatukat. Az időhorizont rövidülésével valószínűleg kevesebb, a vállalat egészének működésére kiterjedő tervezési folyamatot lesznek képesek végrehajtani, ami az egyes tervezési szintek jövőbeli szerepének újragondolását teszi szükségessé.

Meghatalmazó jelleg

A hazai vállalatainkra nem jellemző, hogy a controlling eszközöket arra használnák, hogy ezzel elősegítsék a decentralizált döntéshozatalt, és biztosítsák a szervezeti egységek vezetőinek bevonását a kulcsfontosságú döntésekbe, hozzájáruljanak az

alsóbb szintű vezetők és munkatársak "önkontrolljához". A controlling tevékenység eredményeit (tervek, keretek, beszámolók) az alsóbb szintű vezetők és munkatársak a legtöbb esetben inkább direktívaként és korlátként, mint számukra nagyobb mozgásteret biztosító lehetőségként értékelik.

Az, hogy a controlling eszközöket a vállalatainknál nem elsősorban a decentralizált működés támogatására, az alsóbb szintek bevonására, hanem kizárólag a szükséges tervezési és beszámolási feladatok ellátására használják, elsősorban a vállalataink többségére jellemző centralizált irányítási filozófia eredménye, nem pedig a controlling szükségszerű velejárója.

Mozgósító jelleg

A meghatalmazó jelleghez hasonlóan a controlling eszközökben rejlő azon lehetőségeket sem használják ki vállalataink, hogy ennek segítségével erősítsék az alsóbb szintű vezetők motiváltságát, a vállalati célok irányába való elkötelezettségét akár azzal, hogy bevonják őket a döntések meghozatalába, akár azzal, hogy kommunikálják feléjük a közös célokat.

A vállalataink egy jelentős részénél ugyan használnak teljesítmény alapú javadalmazási, illetve prémium rendszert, de ezek a rendszerek inkább az aggregált, vállalati szintű, rövid távú eredménymutatókhoz, vagy felsőbb szintű vezetők esetén konkrét célfeladatok teljesítéséhez kapcsolódnak, és nem az adott vezető által valóban befolyásolható kulcsfontosságú teljesítmények alakulásához.

A mozgósító jelleg iránti felsővezetői igény hiányát támasztja alá az is, hogy hazánkban nem igazán elterjedt a megegyezéses eredménycélokkal történő vezetés módszere, ami pedig kiváló kiegészítője lehet egy jó teljesítmény alapú tervezési és visszacsatolási rendszernek.

Támogató jelleg

A hazai controlling rendszerek támogató jellege elsősorban a felsővezetés felé érvényesül, nem pedig a hierarchia alsóbb szintjein elhelyezkedő vezetők és munkatársak felé. Ez a jelenség szintén elsősorban az irányítás még mindig jellemző centralizáltságára vezethető vissza.

Kevés olyan eszközt vettek alkalmazásba a magyarországi vállalatoknál, amelyek speciális döntési helyzetekben támogatnák a vezetőket. Ez ugyanúgy igaz a felsővezetői szinten meghozandó döntésekre, mint az alsóbb szintű vezetők kompetenciájába tartozókra. A controllingnak sokkal dominánsabb a rendszeres tervező és ellenőrző, mint a döntéstámogató szerepe.

A támogató jelleg megerősödését elsősorban nem az gátolja, hogy az e területen dolgozó vállalati szakemberek ne lennének nyitottak az újabb és újabb módszerek megismerésére és alkalmazására. Inkább a vezetői igény oldaláról érzékelhető a "hiány": vezetőink jelentős részére az elmúlt évtizedben inkább az intuitív, hüvelykujjszabályok segítségével meghozott, rendszertelen döntés volt a jellemző, mint a jól előkészített információkra és sokoldalú elemzésekre épülő. Ráadásul az eredményesség helyett sok esetben egészen eltérő kritériumok alapján születtek a fontosabb vállalati döntések.

4.3. Összegzés

A magyarországi üzleti szervezeteknél kialakított controlling rendszerekről összefoglalóan azt mondhatjuk, hogy a legtöbb vállalatnál, különösen a nagyobb, és bonyolultabb tevékenységi struktúrával rendelkezőknél kialakították és használatba vették az operatív controlling alapvető eszközeit. Sőt, több vállalat controlling gyakorlatában a nemzetközi tapasztalatokhoz mérten is élenjáró alkalmazásokkal találkozhatunk, s egyre inkább megerősödni látszik a controllingnak a stratégiai elemzés és tervezés támogatásában betöltött szerepe is.

Mindezekkel együtt is azonban a hazai vállalati szakemberek nagyobb részére inkább az a jellemző, hogy a controllingot a költséghatékonyság és eredményesség fontosságát kifejező vállalati intézménynek tekintik, nem pedig a vezetői munkájukat, döntéseiket sokoldalúan és széleskörűen támogatni tudó eszközrendszernek. A controlling viszonylag gyors elterjedése hazánkban, jelentős szervezeti rangja, a ráfordításokat tekintve is kiemelt szerepe a legtöbb vállalatunk esetében inkább azzal magyarázható, hogy a felsővezetők ahhoz, hogy bizonyítsák: korszerű eszközökkel, eredményorientáltan irányítják vállalatukat, megkerülhetetlennek tartották/tartják a controlling egységek létrehozatalát, illetve a controlling eszközök alkalmazásba vételét. A legtöbb vezető, illetve döntéshozó azonban a controlling kapcsán még mindig elsősorban a költséggazdálkodásra, a költségelszámolásra, az üzemgazdasági,

pénzügyi-számviteli elemzésekre és beszámolókra asszociál a controlling kifejezés hallatán és nem a decentralizált, érték-, illetve teljesítményorientált irányítás lehetséges eszközrendszerére.

Ahhoz, hogy ez az értelmezés megváltozzon, nemcsak a vezetőknek és döntéshozóknak kell nyitottabbaknak lenniük a vállalati teljesítmény komplexebb értelmezésére, az alsóbb hierarchia szintek döntésekbe való bevonására. Az alkalmazott controlling eszközöknek is alkalmasaknak kell lenniük arra, hogy folyamatosan tartalmas, hasznos, megbízható és könnyen értelmezhető segítséget tudjanak nyújtani a vezetők számára stratégiai és operatív irányítási feladataik ellátásához, döntéseik konzisztens, és a célok megvalósulásához vezető meghozatalához.

A vezetők nyitottsága és az eszközrendszer alkalmassága mellett a harmadik lényeges dolog, aminek mindenképpen át kell alakulnia ahhoz, hogy egy újfajta controlling értelmezés terjedhessen el a hazai vállalati gyakorlatban, az a controlling szakemberek szerepfelfogása. A szigorú tekintetű, tervező, elemző, "számmágus" munkatársaknak, akik mindig adatokat kérnek és határidőket próbálnak betartatni, akiknek az adatai sokszor nehezen érthetők és más képet mutatnak, mint a vezetők saját kimutatásai, olyan partnerekké kell válniuk, akik segíthetnek a döntési problémák megértésében, hasznos információval és eszközökkel szolgálnak a bonyolult helyzetek áttekintéséhez, és az irányítási feladatok megoldásához.

IRODALOMJEGYZÉK

Ackerman, R.W., 1970. Influence of information and diversity on the investment process. *Administrative Science Quarterly*, Sep, 341-352

Ackoff, R.L., 1970. *A Concept of Corporate Planning*. Jon Wiley et Sons, (magyarul megjelent: 1974. *Operációkutatás és vállalati tervezés*, ford.: Kuzmann B., KJK, Budapest)

Albach, H., 1990. Business administration: history in german-speaking countries. In: *Handbook of German Business Management*, Poeschel, Stuttgart

Antal, Zs., Bodnár, V., és Dobák, M., 1996. Szervezeti alapformák, in *Szervezeti formák és vezetés*. KJK, Budapest

Antal-Mokos, Z., 1995. A privatizáció hatása a vállalati stratégiákra átmeneti gazdaságban: egy folyamat-megközelítés. *Vezetéstudomány*, 12, 23-29

Antal-Mokos, Z., Balaton, K., Drótos, Gy., és Tari, E., 1997. *Stratégia és szervezet*, KJK, Budapest

Anthony, R.N. and Govindarajan, V., 1998. *Management Control Systems*, 9th ed., Irwin/McGraw Hill

Anthony, R.N. and Welsch, G.A., 1977. *Fundamentals of Management Accounting*, 2nd ed., Irwin, Homewood, Illinois

Anthony, R.N., 1965, *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston

Anthony, R.N., 1988. *The Management Control Function*. Harvard Business School Press, Boston

Anthony, R.N., 1989. Reminescences about management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 1, 1-20

Anthony, R.N., 1993. *Menedzsment kontroll*. BKE egyetemi jegyzet, Budapest

Antle, R. and Demski, J., 1988. The controllability principle in responsibility accounting. *The Accounting Review*, 63, 700-718

Bhimani, A. and Bromwich, M., 1992. Manegement accounting: evolution in progress. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed, Chartered Institute of Management Accountants, London, 14-35

Birnberg, J.G., Shields, M.D. and Young, S.M., 1990. The case for multiple methods in empirical management accountig research (with an illustration from a budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 33-66

Bodnár, V. és Dobák, M., 1996. Szervezettervezés és menedzsment kontroll: elméleti alapok, vizsgálati hipotézisek, kutatási metodológia. A "Versenyben a világgal" kutatási program "Menedzsment és versenyképesség" projekt "Szervezettervezés és menedzsment kontroll" alprojektjének kutatási alaptanulmánya, Budapest

Bodnár, V., Császár, Cs. és Dobák, M., 1996. Kontroll, in: *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Bokor, A., 1994. Posztmodern a menedzsment tudományban és gyakorlatban. *Közgazdasági Szemle*, 12. szám

Bordáné Rabóczki, M., 1986. *Nyereségtervezés és –elemzés — vállalatvezetés*, KJK, Budapest

Bordáné Rabóczki, M., 1991. A controlling és a cégek üzleti értékének növelése. *Számvitel és könyvvizsgálat*, 4, 172-188

Bordáné Rabóczki, M., 1993. A vezetõi teljesítmények értékelése - Controlling és a belsõ elszámolási rendszerek. *Számvitel és könyvvizsgálat*, 7-8, 324-330

Bright, J., Davies, R.E., Downes, C.A. and Sweeting, R.C., 1992, The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting*, 3, 201-212

Bromwich, M. and Bhimani, A., 1989. *Management Accounting: Evolution no revolution*. CIMA Research Study, CIMA, London

Bromwich, M., 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 27-46

Bruns, W.J., and Waterhouse, J.H., 1975. Budgetary control and organizational structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn, 177-203

Bruns, W.J., Jr. and Kaplan, R.S., 1987. Introduction: field studies in management accounting. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston

Burrell, G. and Morgan, G., 1979. *Sociological Paradigms and Organizational Analysis.* Heinemann, London

Chandler, A.D., Jr. and Daems, H., 1979. Administrative coordination, allocation and monitoring: a comparative analysis of the emergence of accounting and organization in the U.S.A. and Europe. *Accounting, Organizations and Society*, 4, 3-20

Chandler, A.D., Jr., 1977. *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Belknap, Harvard

Chendall, R.H. and Morris, D., 1986. The impact of structure, environment and interdependence on the percieved usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, Vol. 61, January, 16-35

Chikán, A., 1997. *Vállalatgazdaságtan*, 3rd ed., AULA-KJK, Budapest

Chikán, A., Czakó, E., és Demeter, K., (szerk.), 1996. *Vállalataink erőltetett (át)menetben — Gyorsjelentés a "versenyben a világgal" kutatási program kérdőíves felméréséről.* BKE Vállalatgazdaságtan Tanszék, Budapest

Choudhury, N., 1986, In search of relevance in management accounting research. *Accounting and Business Research*, Winter, 21-36

Churchman, C.W., 1968. *The Systems Approach.* Dalecort Press, New York, idézi: Jándy, 1975.

Clark, J.M., 1923. *Studies in the Economics of Overhead Cost*, University of Chicago Press, idézi: Kaplan, 1984

Cleaver, K.C. and Evans, E.A., 1991. Diverging views on the boundaries of management accounting: A growth of knowledge perspective. *Management Accounting Research*, 2, 47-52

Cohen, J.R and Paquette, L., 1991. Management accounting practices: perceptions of controllers. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, Winter, 73-83

Cooper, R., 1986. *Schrader Bellows (A).* HBS case study no. 9-186-272

Cooper, R., 1986. *Winchell Lightning.* HBS case study no. 9-187-075

Cooper, R., 1989. You need a new cost system, when ... *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 77-82.

Cooper, R., 1990. Explicating the logic of ABC. *Management Accounting*, November, 58-60

Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1987. How cost accounting sistematically distorts product costs. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J. Burns and R.S. Kaplan, eds., Boston, Harvard Business School Press

Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1988. Measure cost right: make the right decisions. *Harvard Business Review*, Sept-Oct, 96-103

Cooper, R. and Kaplan, R.S., 1998. The promise — and peril — of integrated cost systems. *Harvard Business Review*, Jul-Aug, 109-119.

Cooper, R. and Turney, P., 1986. *Hewlett Packard Roseville Networks Division*. HBS case study no. 9-189-117

Cooper, R. and Wruck K., 1986. *Siemens Electronic Motor Works (A)*. HBS case study no. 9-189-089

Csikós, Iné, Juhász, T., és Kertész, T., 1993. *Operatív controlling*. Novorg, Budapest

Daft, R.L. and MacIntosh, N.B., 1978. A new approach to design and use of management information. *California Management Review*, Fall, 82-92

Dale, E., 1965. *Management: Theory and Practice*. McGraw-Hill, New York, idézi: Marosi, 1988

Demski, J.S. and Feltham, G., 1978. Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, 53, 336-359

Demski, J.S., Patell, J.M. and Wolfson, M.A., 1984. Decentralized Choice of Monitoring Systems. *The Accounting Review*, 59, 16-35

Dermer, J., 1977. *Management Planning and Control Systems*. Irwin Publications

Dermer, J.D. and Lucas, R.G., 1986. The illusion of managerial control. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 471-482

Dobák, M. és munkatársai, 1992. *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest

Dobák, M. és munkatársai, 1996. *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Dobák, M. és Tari. E., 1992. Tapasztalatok és tendenciák a hazai szervezeti formák változásában. In: *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest

Dobák, M., 1988. *Szervezetalakítás és szervezeti formák*. KJK, Budapest

Dobák, M., 1992. A divizionális szervezet, in *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest

Dobák, M., 1996. Vezetési funkciók, in *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Dobák, M., 1996a. Vezetési tevékenység és vezetési funkciók. In: *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Dobák, M., 1996b. Célkijelölés és stratégiaalkotás. In: *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Drótos, Gy., 1992. A koordináció, mint kitüntett koordinációs jellemző, in: *Szervezeti formák és koordináció*, KJK, Budapest

Drótos, Gy., 1996. A szervezetek dekomponálása és differenciálódása. In: *Szervezeti formák és vezetés*, KJK, Budapest

Drury, C. and Dugdale, D., 1992. Issues arising from surveys of management accounting practice. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 327-347

Drury, C. and Tayles, M., 1995. Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6, 267-280

Drury, C., 1992. Introduction. In: *Management Accounting Handbook*, C. Drury, ed., CIMA, London, 1-13

Drury, C., Braund, S., Osborne, P. and Tayles M., 1993. *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*. Chartered Association of Certified Accountants, London

Edwards, K.A. and Emmanuel, C.R., 1990. Diverging views on the boundaries of management accounting, *Management Accounting Research*, 1, 51-63

Eisenhardt, K.M., 1989. Building theories from case study research, *Academy of Management Review*, 14, 532-550

Emore, J.R. and Ness, J.A., 1991. The slow pace of meaningful changes in cost systems, *Journal of Cost Management for the manufacturing Industry*, Winter, 36-45

Epstein, M.J., 1978. *The Effects of Scientific Management on the Development of Standard Cost System*. Arno Press, idézi: Kaplan, 1984.

Evans, J.H., Lewis, B.J., and Patton, J.M., 1986. An economic modeling approach to contingency theory and management control, *Accounting, Organizations and Society*, 11, 483-498

Hergert, M. and Morris, D., 1989. Accounting data for value chain analysis. *Strategic Management Journal*, 10, 175-189

Hertenstein, J., 1987. Manegement control system change: the adoption of inflation accounting. In: *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J. Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston

Hiromoto, T., 1988. Another hidden edge - Japanese management accounting, *Harvard Business Review*, Jul-Aug, 22-26

Hofstede, G., 1978.

Holzer, H.P. and Norreklit, H., 1991. Some thoughts on cost accounting developments in the United States, *Journal of Management Accounting Research*, March, 3-13

Hopper, T., Kirkham, L., Scapens, R.W. and Turley, S., 1992. Does financial accounting dominate management accounting — a research note. *Management Accounting Research*, 3, 307-311

Hopwood, A.G., 1980. Organizational and behavioural aspects of budgeting and control. In: *Topics in Management Accounting*, J. Arnold, B. Carlsberg and R. Scapens, eds, Philip Allen, Oxford, 221-240

Hopwood, A.G., 1983. On trying to study accounting in the context in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, 8, 287-305

Hopwood, A.G., 1985. The growth of 'worrying' about management accounting. In: *The Uneasy Alliance — Managing the Productivity-Technology Dilemma*, K. Clark, R. Hayes and C. Lorenz, eds., Harvard Business School Press, Boston

Horngren, C. and Foster, G., 1987. *Cost Accounting: A managerial emphasis*, Prentice Hall, Englewood Cliffs

Horngren, C., 1986. Managerial cost accounting: yesterday and today, in *Research and Current Issues in Management Accounting*, A. Hopwood and M. Bromwich, eds., London, Pitmans. Reprinted in *Journal of Management Accounting Research*, 1, 1989, 21-46

Horváth & Partner 1997. *Controlling (út a hatékony controlling rendszer kiépítéséhez)*, KJK, Budapest

Horváth, P., 1990. *Controlling, a sikeres vezetés eszköze*, KJK, Budapest

Howe, K.R., 1988. Against the quantitative-qualitative incompatibility thesis or Dogmas die hard. *Educational Reseracher*, Nov, 10-16

Howell, R.A., Brown, J.D., Soucy, S.R. and Seed, A.H.III, 1987. *Management Accounting in the New Manufactural Environment*, National Association of Accountants, idézi: Bromwich, 1992.

Imre, T., 1996. A részvénytulajdonosi értékképzés módszere, mint a stratégiai menedzsment fontos eszköze. *Vezetéstudomány*, 3. szám

Jándy, G., 1975. *Rendszerelemzés és irányítás*. Statisztikai Kiadó Vállalat, Budapest

Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston

Johnson, H.T., 1972. Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s. *Business History Review*, Winter, 466–474

Johnson, H.T., 1975a. Management accounting in early integrated industrial: E.I. duPont de Nemours Powder Company, 1903–1912, *Business History Review*, Summer, 184–204

Johnson, H.T., 1975b. The role of accounting history in the study of modern business enterprise, *The Accounting Review*, Julz, 444–450

Johnson, H.T., 1978. Management accounting in an early multidivisional organization: General Motors in the 1920s. *Business History Review*, Winter, 490–517

Johnson, H.T., 1981. Toward a new understanding of ninteenth-century cost accounting. *The Accounting Review*, 56, 510-518

Johnson, H.T., 1983. The search for gain in markets and firms: a review of the historical emergence of management accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 139-146

Kapitány, A., 1991. Controlling: a szervezet és a funkció kapcsolata. *Ipar -Gazdaság*, 3, 26-30

Kaplan, R.S., 1983, Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, Oct, 20-26

Kaplan, R.S., 1984. The evolution of management accounting systems. *The Accounting Review*, 59, 390-418

Kaplan, R.S., 1986. The role for empirical research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 429-452

Kaplan, R.S., 1987a. Research cultures in managerial accounting: empirical research. In *Accounting and Culture*, B. Cushing ed., American Accounting Association

Koontz, A., 1964. *Toward a Unified Theory of Management*. McGraw-Hill, New York, idézi: Marosi, 1988

Kovács, S., (szerk.), 1990. *Szöveggyűjtemény a szervezetelmélet történetének tanulmányozásához, I-II. kötet*, Tankönyvkiadó, Budapest

Kovács, S., 1990. Szempontok az elméleti irányok megítéléséhez. In: *Szöveggyűjtemény a szervezetelmélet történetének tanulmányozásához*, Kovács, S., szerk., Tankönyvkiadó, Budapest, 9-22

Körmendi, L. és Tirnitz, T. 1994. Gondolatok a döntésorientált költségelszámolásról. *Ipar -Gazdaság*, 7, 28-32

Körmendi, L. és Tóth, A.. 1996. *Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában.* Tudex, Budapest

Ladó, L., 1990. A kontrolling számviteli elemei az Európai Gazdasági Közösség idevonatkozó irányelveinek függvényében. *Ipar -Gazdaság*, 12, 12-21

Ladó, L., 1992. A vezetõi döntéshozatal és a számvitel néhány jellegzetes kapcsolódó területérõl. *Számvitel és könyvvizsgálat*, 3, 121-128

Lapsey, I. and Mitchell, F., 1994. Management accounting research: the change agenda. *Management Accounting Research*, 5, 215-219

Llewellyn, S., 1992. The role of case study methods in management accounting and research: a comment. *British Accounting Review*, 24, 17-32

Maher, M., 1987. The use of relative performance evaluation in organizations. In: *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J. Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston

Mann, R. és Mayer, E., 1993. *Controlling kezdők számára.* Saldo, Budapest

Máriás, A., (szerk), 1979. *Fejezetek a szervezetelemzés és szervezetfejlesztés témaköréből.* Tankönyvkiadó, Budapest

Máriás, A., Kovács, S., Balaton, K., Tari, E. és Dobák, M., 1981. Kísérlet ipari nagyvállalataink szervezetelemzésére. *Közgazdasági Szemle*, 7-8

Markus, M.L. and Pfeffer, J., 1983. Power and the design and implementation of accounting and control systems, *Accounting, Organizations and Society*, 8, 205-218

Marosi, M., 1978. *Szervezés — ösztönzés — hatékonyság.* KJK, Budapest

Marosi, M., 1988. *A szervezés és irányítás nemzetközi fejlődése — magyar gyakorlata*, KJK, Budapest

Shields, M. and Young, M., 1988. A behavioural model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*,

Shields, M.D., 1980. Some effects of information load on search patterns used to analyze performance reports. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 429-442

Schmalenbach, E., 1919. Selbskostenrechnung. In: *Zeitschrift für Handelswissentschaftliche Forschung*, 13, idézi: Albach, 1990.

Schmidt, F., 1927. Die Industriekonjunktur, ein Rechenfehler, Spaeth & Linde, Berlin, idézi: Albach, 1990.

Simons, R., 1987. Planning, control and uncertainty: a process view. In *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, W.J. Burns and R.S. Kaplan, eds., Harvard Business School Press, Boston

Simons, R., 1990. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15, 127-143

Somogyi, S., 1994. A controlling, mint a vezetés eszköze. *Ipar -Gazdaság*, 4, 17-20

Spicer, B.H. and Ballew V., 1983. management accounting systems and the economics of internal organization. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 73-98

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

Szabóné Laluk, Cs., 1991. Controlling a vállalatvezetésben. *Ipar -Gazdaság*, 2, 5-8

Tiessen, P. and Waterhouse, J., 1983. Towards a descriptive theory of management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 8, 251-268

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

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

Waterhouse, J.H. and Tiessen, P., 1978. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3, 65-76

Wiener, N., 1961. *Cybernetics or Control and Communication in th eAnimal and the Machine*, MIT Press, Cambridge, idézi: Jándy, 1975.

Witt, F-J, und Witt, K., 1993. *Controlling für Mittel- und Kleinbetriebe*, München, (magyarul megjelent: 1994. *Controlling kis- és középvállalkozások számára*, ford.: Matos, Z. és Zsedényi, Zs., Springer Hungarica, Budapest)

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

Yin, R.K., 1989. *Case Study Research: Design and Methods*. Sage Publications, London

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

Young, D.W., 1979. Administrative theory and administrative systems: A synthesis among diverging fields of inquiry. *Accounting, Organizations and Society*, 4, 235-244

1. SZÁMÚ MELLÉKLET

1.1. A kérdőív

A cég éves tervezett forgalma 1994-ben

50 m Ft alatt	500-1.000 m Ft között
50-100 m Ft között	1.000-5.000 m Ft között
100-300 m Ft között	5.000-10.000 Ft között

A cég által foglalkoztatott létszám

50 fő alatt	500-1000 fő között
50-100 fő között	1000-2000 fő között
100-500 fő között	2000 fő felett

A controlling szervezetben foglalkoztatott főállású munkatársak száma ..... fő

Munkaidejének egy részében kifejezetten a controlling terület feladataival foglalkozók száma ..... fő

(Nem értjük ide a különböző egyéb funkcionális egységeknél a controlling által is felhasználásra kerülő adatokat előállító személyeket, vagy a controlling adatait felhasználó vezetőket. Csaka kifejezettten controlling részleg részére végzett tevékenységet végzők számát kérjük feltüntetni.)

A controlling szervezet

csak egy személy	önálló osztályok a központban és
csak néhány személy	a részlegeknél (szervezeteknél)
önálló osztály ..... fő	számviteli szervezet része
önálló osztály ..... fő + személyek	pénzügyi szervezet része
az egyes részlegeknél (szervezeteknél)	

Ha a controlling szervezet önálló, akkor

közvetlenül az első számú vezetőhöz tartozik

a gazdasági vezetőhöz tartozik

más, mégpedig .....

Az Ön beosztása

controlling vezető (vagy egyszemélyi controller)	igen	nem
beosztott controlling munkatárs	igen	nem

Az Ön havi fix keresete

30e Ft alatt	100-130e Ft között
30-50e Ft között	130-150e Ft között
50-70e Ft között	150e Ft felett
70-100e Ft között	

Van-e éves rendszeres prémiuma	van	nincs

Ha van, akkor az éves rendszeres jövedelmének

10%-a	31-40%-a
11-20%-a	41-50%-a
21-30%-a	51%-a, vagy a felett

Egyéb juttatása

szolgálati gépkocsi hivatalos használatra

szolgálati gépkocsi magán használatra

életbiztosítás

egyéb, éspedig .....

Szakmai végzettsége

főiskolai végzettség

közgazdaságtudományi egyetemi végzettség

mérnöki végzettség

mérnök-közgazdászi végzettség

egyéb, éspedig .....

Szakmai képesítése

mérlegképes könyvelő

pénzügyi tanácsadó

tanfolyamszerű controlling képzés

okleveles könyvvizsgáló

rendszerszervező

egyéb, éspedig .....

Nyelvismerete

Nyelv	**érti**	**beszéli**	**nyelvvizsga**	**munkája során használja**
angol				
német				
francia				
egyéb:				
egyéb:				

Köszönjük, hogy segítette munkánkat a kérdőív kitöltésével!

1.2. A minta jellemzői

A minta megoszlása az 1993-as árbevétel alapján

Mérlegfőösszeg	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 millió Ft alatt	1	2,2 %
100 - 500 millió Ft	2	4,3 %
500 - 1000 millió Ft	5	10,6 %
1 mrd Ft felett	39	82,9 %
összesen	47	100,0 %

A minta megoszlása az 1993-ban érvényes alkalmazotti létszám alapján

Alkalmazottak száma	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 fő alatt	5	10,6 %
100-300 fő	3	6,4 %
300-500 fő	6	12,8 %
500-1000 fő	6	12,8 %
1000 fő felett	27	57,4 %
összesen	47	100,0 %

1.3. A kitöltő controller jellemzői

Beosztása

controlling vezető	80,0 %
beosztott controlling munkatárs	20,0 %
egyéb	0,0 %
összesen	100,0 %

Havi fix keresete

30-50e Ft között	10,5 %
50-70e Ft között	21,1 %
70-100e Ft között	21,1 %
100-130e Ft között	21,1 %
130-150e Ft között	10,5 %
150e Ft fölött	15,8 %
összesen	100,0 %

Kap-e éves rendszeres prémiumot?

igen	85,7 %
nem	14,3 %
összesen	100,0 %

Ha igen, akkor az az éves rendszeres jövedelmének hány százaléka?

10 %-a	4,8 %
11-20 %-a	14,3 %
21-30 %-a	33,3 %
31-40 %-a	4,8 %
41-50 %-a	0,0 %
50 % fölött	28,6 %
összesen	100,0 %

Egyéb juttatások

A juttatás típusa	igen válaszok aránya
szolgálati gépkocsi hivatalos használatra	9,5 %
szolgálati gépkocsi magán használatra	33,3 %
a cég által kötött életbiztosítás	19,0 %
egyéb juttatások	14,3 %

Szakmai végzettség

gazdasági főiskolai diploma	23,8 %
közgazdaságtudományi egyetemi diploma	38,1 %
műszaki (főiskolai vagy egyetemi) diploma	14,3 %
mérnök-közgazdász diploma	23,8 %
egyéb	0,0 %
összesen	100,0 %

Szakmai képesítés

mérlegképes könyvelő	4,8 %
pénzügyi tanácsadó	9,5 %
controlling tanfolyam	38,1 %
okleveles könyvvizsgáló	9,5 %
rendszerszervező	14,3 %
egyéb	4,8 %
összesen	100,0 %

Nyelvismeret és nyelvhasználat

Nyelv	Nyelvvizsgával rendelkezik	Használja a munkája során
angol	35,0%	45,0 %
német	15,0 %	5,0 %
egyéb	5,0 %	5,0 %

1.4. A controlling szervezet jellemzői

A controlling szervezetben foglalkoztatott főállású munkatársak száma

átlag	7,62
szórás	8,19
leggyakoribb érték (módusz)	1
felező érték (medián)	5

Munkaidejének legalább egy részében kifejezetten controlling feladatokat ellátó munkatársak száma

átlag	4,49
szórás	7,96
leggyakoribb érték (módusz)	0
felező érték (medián)	1

A controlling szervezet jellemzői

csak egy személy	16,2 %
csak néhány személy	10,8 %
önálló osztály	43,2 %
önálló osztály plusz személyek	10,8 %
önálló osztályok a központban és a részlegeknél (szervezeteknél)	8,1 %
a számviteli szervezet része	5,4 %
a pénzügyi szervezet része	5,4 %
összesen	100,0 %

A controlling szervezet melyik vezetőhöz kapcsolódik közvetlenül?

az első számú vezetőhöz	31,3 %
a gazdasági felsővezetőhöz	62,5 %
egyéb	6,2 %
összesen	100.0 %

2. SZÁMÚ MELLÉKLET

2.1. A kérdőív

Tisztelt Hölgyem! Tisztelt Uram!

Kedves Kolléga!

A Budapesti Közgazdaság-tudományi Egyetem Vezetési és Szervezési Tanszékén több éve működik egy általam vezetett kutató csoport, amely a szervezettervezés, menedzsment kontroll, illetve controlling témakörhöz kapcsolódó szervezeti és vezetési kérdések elméleti megfontolásainak, valamint gyakorlati problémáinak vizsgálatával foglalkozik. Kutató csoportunk mind a controlling oktatásában, mind az ilyen rendszerek kialakításával és hatékony működtetésével foglalkozó vállalati tanácsadási tevékenységben szorosan együttműködik az IFUA Horváth & Partner Kft. e területen komoly tapasztalatokkal rendelkező szakembereivel. Ennek az együttműködésnek az eredményeképpen — továbbá a vállalati szférából érkező egyre erőteljesebb ilyen irányú igényre reagálva — került kidolgozásra a felsőfokú üzleti képzés számos formájában oktatásra kerülő menedzsment kontroll, illetve controlling tárgy, valamint az ehhez kapcsolódó tananyag.

A controlling tanfolyamokra beiskolázottak számának dinamikus növekedése, a téma elméleti és gyakorlati vonatkozásai iránti folyamatos komoly érdeklődés a hazai szakemberek ama felismerését mutatja, hogy a controlling funkció létrehozása, a szervezetek vezetői döntéseinek minél jobb információkkal való segítése, az egységes költség- és teljesítmény-elszámolási, tervezési és beszámolási rendszerek kiépítése és működtetése a korszerű vállalatirányításnak elengedhetetlen része Magyarországon is. Az utóbbi években megfigyelhető a controlling rendszerek gyors elterjedése, amely egyaránt jellemzi az átalakult vállalatokat, és az újonnan létrehozott, dinamikusan növekvő gazdasági vállalkozásokat is.

A controlling Magyarországon való megjelenése óta összegyűlt gyakorlati tapasztalatok, valamint a téma különböző elméleti megközelítéseinek letisztázódása olyan szintet ért el, hogy megfelelő alapul szolgálhat a controlling funkció kialakítása, valamint a controlling rendszerek működtetése kapcsán felvetődő kérdések, problémák tudatos feltárásához. Ezt célozza az a kutatási program, amelynek első lépéseként fel szeretnénk mérni a hazánkban működő vállalatok controlling rendszereinek jellemző sajátosságait. Ehhez szeretnénk az Ön, illetve vállalata segítségét kérni.

A következő oldalakon egy rövid kérdőívet talál, amelyet szeretnénk, ha vállalatára vonatkozóan kitöltene, s a mellékelt válaszborítékban visszaküldene címünkre. A kérdőív alapvetően kétféle kérdést tartalmaz. Az egyik esetben a megfelelő válasz aláhúzásával adhatja meg a választ (pl: igen - nem), a másik típus esetében a válaszát írja a kérdés után hagyott kipontozott helyre. Ha a kitöltéssel kapcsolatban bármilyen kérdése, vagy megjegyzése van, kérem, forduljon bizalommal a tanszéki kutatócsoport bármely tagjához a 21-88-040-es, vagy a 21-86-855/6377-es telefonszámon. Kutatócsoportunk további tagjai: Bodnár Viktória, Boros Gábor és Császár Csaba. Bármilyen, a vállalata működésével, a controllinggal, a kapott kérdőívvel, vagy a controlling Magyarországi helyzetével kapcsolatos véleményét, megjegyzését szívesen fogadjuk.

Természetesen a kutatás eredményeiről minden, a felmérésben részt vett kolléga felé visszacsatolunk, talán ezzel is segíthetjük az Ön mindennapi vezetői munkáját.

Fáradozását előre is köszönöm!

Üdvözlettel:

Dobák Miklós

Budapest, 1995. március 14.

1. KÖLTSÉG- ÉS TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS

1.1. Mit tekintenek a vállalatnál felelősségi egységnek, illetve teljesítmény-egységnek?

.....

.....

1.2. Készítenek-e forgalmi költség elszámoláson alapuló eredménykimutatást? igen - nem

1.3. Van-e a vállalatnál költséghelyi és költségviselői költségszámítás? igen - nem

1.4. Mik a költséghelyek?

szervezeti egység

jól körülhatárolható tevékenység

teljesítmény típus

kiemelt tevékenységi terület

egyéb, éspedig:.....

1.5. A költséghelyeken gyűjtött költségek mekkora hányadát terhelik át a költségviselőkre? ....%

1.6. Mit tekintenek költségviselőnek?

termék(csoport)

projekt

szervezeti egység

jól körülhatárolható tevékenység

teljesítmény típus

kiemelt tevékenységi terület

egyéb, éspedig:.....

1.7. Mely költségelemeket számolják el közvetlenül a költségviselőkre? .....

.....

.....

.....

.....

1.8. Milyen elveket követnek, illetve milyen elszámoló árat használnak a szervezeten belüli teljesítményátadások elszámolása kapcsán?

.....

.....

1.9. Folyik-e a vállalatnál termékekre (szolgáltatásokra) vonatkozó fedezet-számítás? igen - nem

1.10. Számolnak-e fedezetet az egyes teljesítményegységekre? igen - nem

1.11. Használnak-e kalkulált költségeket? igen - nem

1.11.1. Milyen jellegű kalkulált költségeket számítanak?

kalkulált értékcsökkenés

kamat a kintlevőségekre

kamat a készletekre

kamat a hitelek terheire

egyéb, éspedig:.....

Van-e még valami, amit a vállalatánál alkalmazott költség- és teljesítményszámítás kapcsán fontosnak tart megjegyezni?

.....

.....

.....

2. TERVEZÉS

2.1. Milyen terveket készítenek a vállalatánál? Milyen időtávra, és milyen gyakorisággal készítik ezeket a terveket? Kinek (mely szervezeti egységnek) a feladata ezen tervek elkészítése? Ki dönt ezen tervek elfogadásáról?

Terv típus	Készítenek-e?	Időtáv	Gyakoriság	Ki készíti?	Ki dönt?
Vállalati stratégia					
Üzleti terv					
Éves vállalati terv					
Marketing terv					
Értékesítési terv					
Termelési terv					
Beruházási terv					
K+F terv					
Befektetési terv					
Karbantartási terv					
Cash flow terv					
Likviditási terv					
Termék fedezetterv					
Egység szintű éves					
Egyéb:					

2.2. Készítenek-e a vállalatnál előzetes gazdaságossági elemzéseket? Kik (mely szervezeti egységek) készítik ezeket az elemzéseket? Ki (milyen egység) számára készítik ezeket? Milyen gyakorisággal?

Mire vonatkozik?	Készítenek-e?	Ki készíti?	Ki számára?	Gyakoriság
Fejlesztési projekt				
Új termék bevezetés				
Beruházás				
Egyéb:				

2.3. Van-e visszajelzés a terveknek, gazdaságossági elemzéseknek a döntésekben való felhasználásáról? igen – nem

2.4. Készítenek-e a tervekben előirányzott értékek tényleges alakulására vonatkozó előrejelzéseket? igen - nem

2.4.1. Milyen gyakran készítenek ilyen "várható" számításokat? .....

2.4.2. Az előrejelzések alapján módosítják-e a terveket? igen - nem

3. BESZÁMOLÁS

3.1. Készülnek-e a vállalatnál beszámolók, terv-tény összevetések? Mire vonatkoznak ezek? Kik (mely szervezeti egységek) készítik ezeket a beszámolókat, és milyen időközönként?

Beszámoló típus	Mire vonatkozik?	Ki készíti?	Gyakoriság

3.2. Megegyezik meg a beszámolók struktúrája a tervekével? igen - nem

3.3. Számolnak-e a vállalatnál nem összvállalati szintű, hanem egyes egységekre (termékekre, feladatokra,beruházásokra) vonatkozó mutatószámokat? Milyen jellegűeket?

Mutató neve	Mire vonatkozik?	Számításának módja

3.4. Melyek azok a vezetési szintek, amelyek számára beszámolók készülnek a vállalatnál?

.....
.....
.....

3.5. A tipikusnak mondható vállalati beszámolókban mi szerint aggregálják az információkat?

.....
.....
.....

3.6. Tartalmaznak-e a beszámolók a vezetők számára javasolt intézkedéseket? igen - nem

3.7. Milyen típusú eltérés-elemzéseket végeznek a vállalatánál?

Eltérés fajtája	Számításának módja

Van-e még valami, amit a vállalatánál alkalmazott tervezési és beszámolási rendszer kapcsán fontosnak tart megjegyezni?

.....
.....
.....

2.2. A válaszolt vállalatok listája

Kód	Vállalat	Válaszoló	A válaszoló beosztása
001	Hajdútej Rt.	Szabó Péter	üzemgazdász
002	Inotai Alumínium Kft.	Katona Ferenc	controlling vezető
003	Fővárosi Vízművek Rt.	Balogh Irén	controlling osztályvezető
004	Magyar Külkereskedelmi Bank Rt.	Balogh Imre	ügyvezető igazgató
005	Taurus Gumiipari Rt.	Fiedler Adrienne	(controlling) főovezető
006	Compack Douwe Egberts Rt.	Nádor Judit	account manager
007	törölve		
008	Tatabányai Energetikai Kft.	Fejes Margit	
009	A-K-S Debrecen Városgazd. Kft.	Kardos Marianna	ügyvezető igazgató
010	Mecseki Erdészeti Rt.	Szerémy Péter	controlling vezető
011	Környei Mezőgazdasági Kombinát	Pólya Zsuzsanna	tervezési, informatikai és elemzési osztályvezető
012	Dunaferr Dunai Vasmű Rt.	Betrich Rezső	főkontroller
013	Stollwerck Budapest Édesipari Kft.	Matos Zoltán	controlling vezető
014	Népszabadság Rt.	Günther Giffen	ügyvezető igazgató
015	Csiff-Land Mg. Termelő Kft.	Domokos Anna	főkönyvelő
016	Országos Fordító Iroda Rt.	Bary László	főkönyvelő
017	Fűzfői Papír Rt.	Jakab Sándor	közgazdasági osztvezető
018	Kecskeméti Konzervgyár Rt.	Dalmadi Imre	közgazdasági igazgató
019	Hungária Biztosító Rt.	Zsedényi Zsolt	befektetési osztályvezető
020	Szegedi Környezetgazdálkodási Kft.	Szabó Ferenc	ügyvezető igazgató
021	Szegedi Közlekedési Vállalat Rt.	Király Mária	osztályvezető
022	Alterra Építőipari Kft.	Bamberger Anna	controlling osztályvezető
023	Geodéziai és Térképészeti Rt.		
024	Betonútépítő Rt.	Süle Gabriella	elemző
025	Ikarus Járműgyártó Rt.	Nagy Györgyné	közgazdasági főovezető
026	Videoton Holding Rt.	Bálint István	controller
027	Szolnoki Mezőgép Rt.	Őz Lajos	főosztályvezető
028	Dunaújvárosi Finompapírgyár Kft.	Györök Mária	kontrolling vezető
029	RS Magkereskedő és Termeltető Kft.	Mundweil József	controller
030	Tatabányai Polgármesteri Hivatal	Tóth Ferenc	vagyonhasznosítási irodavezető
031	Kunplast Műszaki Műanyagipari Rt.	Alter Józsefné	gazdasági igazgató
032	Duna Kábel Kft.	Szántai Ferencné	üzemgazdász
033	Halaspack Csomagolóanyag Rt.	Lakos Julianna	gazdasági igazgató

034	Kisalföld Volán Rt.	Bozsaky Csaba	controlling irodavezető
035	Miskolc Városi Közlekedési Rt.	Gábor Valéria .	pénzügyi és számviteli osztályveezető
036	Múzsák Kiadó Kft.	Kis Ádám	ügyvezető igazgató
037	Technoimpex Rt.		
038	Bábolna Rt.	Biczó Zoltán	controller
039	IKR Bábolna Rt.	Fábián Kálmán	controlling igazgató
040	Hungarovin Rt.	Bedő Andrea	controlling osztályvezető
041	Colonia Biztosító Rt., Veszprémi TIG	Szilágyi János	megyei igazgató
042	IBUSZ Bank Rt.	Buzáth Mária	főosztályvezető
043	Ganz Gépgyár Holding Kft.	Dr. Bordás Dezső	(gazdasági) vezérigazgató-helyettes
044	MOL Nagykanizsai Bányászati Üzem	Gerecs László	igazgató
045	Vilati Automatika Rt.	Bárányos István	gazdasági igazgató
046	Kempinski Hotel Budapest Rt.	Nick József	gazdasági igazgató-helyettes
047	Középületépítő Rt.		
048	Schwarzkopf Kozmetikai Kft.	Ács Csilla	controller
049	Merkantil Bank Rt.	Nagy Éva	közgazdasági osztvezető
050	Alföldi Nyomda Rt.	Csengery László	gazdasági vezérigazgató-helyettes
051	Rolitron Holding Rt.		
052	Maresi Kft.		
053	Gardénia Rt.		
054	Taurus Nyíregyházi Üzem	Orosz József	gazdasági igazgató
055	Konzumbank Rt.	Döry Jenő	informatikai és controlling főovezető
056	Budapesti Közlekedési Vállalat Rt	dr. Bóta János	
057	Bakonyi Bauxitbánya Kft.	Kovacsics Árpád	általános vezérigazgató-helyettes
058	Almásfüzitői Timföld Kft.		
059	Magyaróvári Timföld Kft.	Dér Tamásné	számviteli és controlling osztályvezető
060	Kőbányai Könnyűfémmű Kft.	Kovács Olga	főkönyvelő
061			
062	Balassagyarmati Fémipari Kft.		

2.3. A minta jellemzői

A minta megoszlása az 1993-as mérleg főösszege szerint

Mérlegfőösszeg	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 millió Ft alatt	5	8,2 %
100 - 500 millió Ft	3	4,9 %
500 - 1000 millió Ft	7	11,5 %
1 mrd Ft felett	46	75,4 %
összesen	61	100,0 %

A minta megoszlása az 1993-ban érvényes alkalmazotti létszám alapján

Alkalmazottak száma	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 fő alatt	8	13,1 %
100-300 fő	8	13,1 %
300-500 fő	8	13,1 %
500-1000 fő	16	26,2 %
1000 fő felett	21	34,4 %

A vállalatok megoszlása ágazati hovatartozás szerint a vállalat fő profilja alapján

Ágazat	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
kitermelő ipar	3	4,9 %
feldolgozó ipar	28	45,9 %
közszolgáltató	10	16,4 %
lakossági szolgáltató	12	19,7 %
mezőgazdasági termelő	5	8,2 %
nagykereskedő	3	4,9 %

A vállalatok megoszlása a meghatározó tulajdonos szerint

Meghatározó tulajdonos	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
magyar állam	27	44.3 %
önkormányzat	6	9.8 %
külföldi magán	18	29.5 %
magyar magán	10	16.4 %

2.4. A legfontosabb eredménytáblák

Felelősségi és elszámolási egységek

Mit tekintenek a vállalatnál felelősségi egységnek?

funkcionális egység	5,3 %
termelő egység	19,3 %
területi egység	10,5 %
ágazat, üzletág	12,3 %
üzletág, vagy területi egység és funkcionális egység	42,9 %
önálló gazdálkodó egység	10,5 %
összesen	100,0 %

Stratégiai tervezés

Készítenek-e írásben rögzített vállalati stratégiát?

igen	70,5 %
nem	29,5 %
összesen	100,0 %

Milyen időhorizontra készítenek stratégiát a vállalatnál?

1 évre	2,3 %
2-3 évre	41,9 %
4-5 évre	37,2 %
5 évnél hosszabb időtávra	18,6 %
összesen	100,0 %

Milyen időközönként kerül sor a stratégia felülvizsgálatára és módosítására?

évente	53,5 %
2-3 évente	16,3 %
4-5 évente	9,3 %
eseti jelleggel	20,9 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata a stratégiai terv elkészítése?

vállalati felsővezetés	42,5 %
controlling	40,0 %
a gazdasági terület tervezésért felelős stábja	10,0 %
középvezetés	2,5 %
a gazdasági terület tervezésért felelős stábja és controlling együtt	5,0 %
összesen	100,0 %

Üzleti tervezés

Készítenek-e rendszeresen üzleti tervet?

igen	91,8 %
nem	8,2 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek üzleti tervet?

1 hónapra	1,8 %
1 negyedévre	1,8 %
1 évre	75,0 %
2-3 évre	10,7 %
4-5 évre	3,6 %
eseti jelleggel	7,1 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják az üzleti tervet?

havonta	3,6 %
negyedévente	10,7 %
félévente	1,8 %
évente	69,6 %
2-3 évente	7,1 %
eseti jelleggel	7,1 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata az üzleti terv elkészítése?

vállalati felsővezetés	25,0 %
controlling	50,0 %
a gazdasági terület tervezésért felelős stábja	1,8 %
középvezetés	8,9 %
a gazdasági terület tervezésért felelős stábja és controlling együtt	3,6 %
középvezetés és controlling együtt	3,6 %
egyéb	7,1 %
összesen	100,0 %

Éves vállalati tervezés

Készítenek-e éves vállalati tervet?

igen	88,5 %
nem	11,5 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek éves vállalati tervet?

1 hónapra	1,9 %
1 negyedévre	1,9 %
1 évre	85,2 %
eseti jelleggel	11,0 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják az éves vállalati tervet?

havonta	3,7 %
negyedévente	9,3 %
félévente	1,9 %
évente	74,1 %
eseti jelleggel	11,0 %
összesen	100,0 %

Marketing tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati marketing tervet?

igen	52,5 %
nem	47,5 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek vállalati marketing tervet?

1 negyedévre	3,1 %
1 félévre	3,1 %
1 évre	75,0 %
2-3 évre	9,4 %
eseti jelleggel	9,4 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a vállalati marketing tervet?

negyedévente	6,2 %
félévente	6,2 %
évente	71,9 %
2-3 évente	9,4 %
eseti jelleggel	6,3 %
összesen	100,0 %

Értékesítés tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati értékesítési tervet?

igen	75,4 %
nem	24,6 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek vállalati értékesítési tervet?

1 hónapra	2,2 %
1 negyedévre	2,2 %
1 évre	80,4 %
2-3 évre	2,2 %
eseti jelleggel	13,0 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a vállalati értékesítési tervet?

havonta	4,4 %
negyedévente	6,5 %
évente	78,3 %
eseti jelleggel	10,8 %
összesen	100,0 %

Termelés tervezés

Készítenek-e rendszeresen termelési tervet?

igen	73,8 %
nem	26,2 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek termelési tervet?

1 hónapra	2,2 %
1 negyedévre	15,6 %
1 félévre	4,4 %
1 évre	68,9 %
eseti jelleggel	8,9 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a termelési tervet?

havonta	17,8 %
negyedévente	13,3 %
évente	62,2 %
eseti jelleggel	6,7 %
összesen	100,0 %

Beruházás tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati beruházási tervet?

igen	88,5 %
nem	11,5 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek beruházási tervet?

1 hónapra	5,6 %
1 évre	83,3 %
2-3 évre	3,7 %
5 évnél hosszabb időtávra	1,9 %
eseti jelleggel	5,5 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a beruházási tervet?

havonta	1,9 %
negyedévente	1,9 %
félévente	1,9 %
évente	87,0 %
eseti jelleggel	7,3 %
összesen	100,0 %

K+F tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati K+F tervet?

igen	37,7 %
nem	62,3 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek K+F tervet?

1 negyedévre	4,3 %
1 évre	87,0 %
2-3 évre	4,3 %
eseti jelleggel	4,3 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a K+F tervet?

havonta	4,3 %
negyedévente	4,3 %
évente	87,0 %
eseti jelleggel	4,3 %
összesen	100,0 %

Befektetés tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati befektetési tervet?

igen	27,9 %
nem	72,1 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek befektetési tervet?

1 negyedévre	5,9 %
1 évre	82,3 %
2-3 évre	11,8 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a befektetési tervet?

negyedévente	5,9 %
évente	88,3 %
eseti jelleggel	11,8 %
összesen	100,0 %

Karbantartás tervezés

Készítenek-e rendszeresen karbantartási tervet?

igen	63,9 %
nem	36,1 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek karbantartási tervet?

1 negyedévre	7,7 %
1 évre	84,6 %
2-3 évre	2,6 %
eseti jelleggel	5,1 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a karbantartási tervet?

havonta	5,1 %
negyedévente	2,6 %
évente	89,7 %
eseti jelleggel	2,6 %
összesen	100,0 %

Cash flow tervezés

Készítenek-e rendszeresen cash flow tervet?

igen	68,9 %
nem	31,1 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek cash flow tervet?

1 hónapra	4,8 %
1 negyedévre	9,4 %
1 évre	73,8 %
2-3 évre	2,4 %
5 évnél hosszabb	2,4 %
eseti jelleggel	7,1 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a cash flow tervet?

havonta	16,7 %
negyedévente	7,1 %
félévente	2,4 %
évente	59,6 %
2-3 évente	2,4 %
eseti jelleggel	11,8 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata a cash flow terv elkészítése?

vállalati felsővezetés	7,1 %
controlling	28,6 %
pénzügyi egység	33,3 %
középvezetés	4,8 %
pénzügy és controlling együtt	9,5 %
középvezetés és controlling együtt	9,5 %
egyéb	7,1 %
összesen	100,0 %

Likviditás tervezés

Készítenek-e rendszeresen likviditási tervet?

igen	73,8 %
nem	26,2 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek likviditási tervet?

1 hétre	2,2 %
1 hónapra	15,6 %
1 negyedévre	8,9 %
1 évre	68,9 %
5 évnél hosszabb időtávra	2,2 %
eseti jelleggel	2,2 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a likviditási tervet?

hetente	4,4 %
havonta	26,7 %
negyedévente	8,9 %
évente	55,6 %
eseti jelleggel	4,4 %
összesen	100,0 %

Termékfedezet tervezés

Készítenek-e rendszeresen termékekre vonatkozó fedezetterveket?

igen	44,3 %
nem	55,7 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek termékfedezeti terveket?

1 hónapra	7,4 %
1 negyedévre	3,7 %
1 félévre	3,7 %
1 évre	74,1 %
2-3 évre	3,7 %
eseti jelleggel	7,4 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a termékfedezeti tervet?

havonta	7,4 %
negyedévente	11,1 %
évente	57,8 %
eseti jelleggel	14,4 %
összesen	100,0 %

Szervezeti egység szintű éves tervezés

Készítenek-e rendszeresen szervezeti egység szintű éves tervet?

igen	70,5 %
nem	29,5 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a szervezeti egység szintű éves tervet?

havonta	7,0 %
negyedévente	11,6 %
évente	74,4 %
eseti jelleggel	7,0 %
összesen	100,0 %

Költség- és teljesítményszámítás

Folyik-e a vállalatnál költséghelyi és költségviselői költségszámítás?

igen	91,8 %
nem	8,2 %
összesen	100,0 %

Mit tekintenek költséghelyeknek?

szervezeti egység	81,4 %
tevékenység	50,8 %

Mit tekintenek költségviselőknek?

szervezeti egység	25,9 %
tevékenység	46,6 %
termék	67,3 %

Folyik-e vállalatnál termékekre, illetve szolgáltatásokra vonatkozó fedezetszámítás?

igen	85,2 %
nem	14,8 %
összesen	100,0 %

Mely költségelemeket terhelik közvetlenül a költségviselőkre?

Költség típusa	igen válaszok aránya
(közvetlen) anyag	100,0 %
(közvetlen) bér +	94,5 %
segédüzemi ktgek	72,7 %
értékcsökkenés	45,5 %
egyéb ktgek	74,5 %

Számolnak-e fedezetet az egységekre?

igen	67,8 %
nem	32,2 %

Milyen típusú kalkulált költségeket alkalmaznak?

A kalkulált költség típusa	igen válaszok aránya
értékcsökkenés	41,7 %
kintlevőségek	21,7 %
készletek	18,3 %
források kamata	20,0 %

Milyen típusú elszámoló árat használnak?

teljes költség	26,2 %
határköltség	40,5 %
piaci	23,8 %
megegyezéses	7,1 %
egyéb	2,4 %
összesen	100,0 %

Elemzési eszközök

Készítenek-e előzetes gazdaságossági elemzéseket fejlesztési projektekre?

igen	47,5 %
nem	52,5 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal készítenek ilyen elemzéseket?

negyedévente	3.8 %
évente	19.2 %
eseti jelleggel	76.9 %
összesen	100.0 %

Alapvetően kinek a feladata a fejlesztési projektekre vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzések elkészítése?

vállalati felsővezetés	3,4 %
controlling	20,7 %
K+F egység (terület)	31,0 %
középvezetés	27,6 %
K+F egység és controlling együtt	10,3 %
középvezetés és contolling együtt	6,9 %
összesen	100,0 %

Készítenek-e rendszeresen új termékek bevezetésére vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzéseket?

igen	57,4 %
nem	42,6 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal készítenek ilyen elemzéseket?

félévente	3,3 %
évente	13,3 %
eseti jelleggel	83,3 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata az új termékek bevezetésére vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzések elkészítése?

vállalati felsővezetés	8,8 %
controlling	32,4 %
marketing egység (terület)	23,5 %
középvezetés	23,5 %
marketing egység és controlling együtt	5,9 %
középvezetés és controlling együtt	5,9 %
összesen	100,0 %

Készítenek-e rendszeresen beruházásokra vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzéseket?

igen	78,7 %
nem	21,3 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal készítenek ilyen elemzéseket?

negyedévente	2,3 %
évente	18,6 %
eseti jelleggel	79,1 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata a beruházásokra vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzések elkészítése?

vállalati felsővezetés	4,4 %
controlling	20,0 %
műszaki egység (terület)	42.2 %
középvezetés	17.8 %
műszaki és controlling együtt	6,7 %
középvezetés és controlling együtt	8,9 %
összesen	100,0 %

Beszámoló jelentések

Készítenek-e rendszeresen várható számításokat, az eredményre vonatkozó előrejelzéseket?

igen	88,5 %
nem	11,5 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal készítenek ilyen előrejelzéseket?

havonta	37,5 %
negyedévente	37,5 %
félévente	7,1 %
évente	10,7 %
eseti jelleggel	7,1 %
összesen	100,0 %

Módosítják-e a terveket az előrejelzések alapján?

igen	48,3 %
nem	51,7 %

Milyen gyakorisággal készítenek controlling beszámoló jelentéseket?

havonta	48,2 %
negyedévente	42,9 %
félévente	1,8 %
évente	7,2 %
összesen	100,0 %

Milyen adatokat tartalmaznak a controlling beszámolók?

A beszámoló tartalma	**igen válaszok aránya**
Naturáliákban kifejezett állományi és volumen adatok	72,1 %
Pénzértékben kifejezett hagyományos teljesítmény adatok (költségek, árbevétel stb.)	98,4 %

Készítenek-e a külső környezeti feltételek alakulására vonatkozó elemzéseket, jelentéseket?

igen	0,0 %
nem	100,0 %
összesen	100,0 %

Megegyezik-e a beszámolók tartalma és struktúrája a tervekével?

igen	89,5 %
nem	10,5 %
összesen	100,0 %

Alapvetően kinek a feladata a pénzértékben kifejezett teljesítmények, eredmények alakulását mutató rendszeres beszámolók elkészítése?

vállalati felsővezetés	1,8 %
controlling	69,6 %
gazdasági terület	10,7 %
középvezetés	3,6 %
gazdasági terület és controlling együtt	7,1 %
középvezetés és controlling együtt	7,1 %
összesen	100,0 %

Milyen típusú tejesítmény mutatókat használnak rendszeresen a vállalatnál?

A mutató típusa	**igen válaszok aránya**
Pénzügyi eredmény mutatók	65,6 %
Jövedelmezőségi és megtérülési mutatók	32,8 %
Likviditási és finanszírozási mutatók	11,5 %
Termelékenységi és hatékonysági mutatók	37,7 %
Egyéb (speciális) mutatók	16,4 %

A controlling szervezete

A szervezeti hierarchia hányadik szintjén helyezkedik el a controlling területért felelős vezető?

(A vezérigazgató/ügyvezető igazgató jelenti az 1. szintet.)

1. szint	5,5 %
2. szint	49,1 %
3. szint	43,6 %
5. szint	1,8 %
összesen	100,0 %

Ki a közvetlen felettese?

legfelső vezető	54,6 %
gazdasági felsővezető	40,4 %
egyéb (ált. vigh.)	5,0 %
összesen	100,0 %

3. SZÁMÚ MELLÉKLET

3.1. A kérdőív

II. A STRATÉGIAALKOTÁS FOLYAMATA

V13. Folytat-e a vállalat formalizált stratégiai tervezést? igen nem

Ha nem, kérjük folytassa a V14. kérdéssel!

V14. Ha igen, kérjük válaszolja meg a következő kérdéseket!

a) Hogyan szabályozzák a vállalatnál a stratégia kidolgozásának folyamatát? (Kérjük egyet jelöljön meg!)

- szabályzat rögzíti a stratégia készítésének és átdolgozásának menetrendjét, meghatározva a résztvevők körét és a folyamat ütemezését..... ☐
- a szabályzat a folyamat főbb lépéseit írja elő, a résztvevők körét nem tartalmazza..... ☐
- a szabályzat csak a résztvevők körét jelöli ki, a folyamat időbeli lefolyását nem írja elő..... ☐
- nincs külön stratégia-készítési szabályzat, a tervezésre vonatkozó általános vállalati szabályok határozzák meg a stratégia kidolgozásának kereteit..... ☐
- a stratégia készítésével a szabályzatok nem foglalkoznak ..... ☐
- egyéb, éspedig..... ☐

b) Milyen időhorizontra készítenek stratégiát a vállalatnál?

- nincs előre meghatározva a stratégia időhorizontja..... ☐
- 10 - 15 éves időtartamra..... ☐
- 5 - 10 éves időtartamra..... ☐
- 2 - 5 éves időtartamra ..... ☐
- 1 - 2 éves időtartamra..... ☐
- egyéb, éspedig..... ☐

c) Milyen időközönként kerül sor a stratégia felülvizsgálatára és módosítására?

- nincs meghatározva a felülvizsgálat gyakorisága..... ☐
- a stratégia felülvizsgálatával nem foglalkozunk a vállalatnál..... ☐
- évente rendszeresen ismétlődő feladat..... ☐
- 2 - 5 évente kerül sor rá..... ☐
- 5 - 10 évente kerül sor rá..... ☐
- egyéb, éspedig..... ☐

d) Kik vesznek részt a stratégia kidolgozásában a vállalatnál?

- a vállalat felsőszintű vezetői..... ☐
- a felsőszintű vezetők és a tervezési/stratégiai szakapparátus tagjai..... ☐
- a felsőszintű és a középvezetők, valamint a tervezési/stratégiai szakapparátus tagjai..... ☐
- valamennyi vezetői szint részt vesz a stratégia kidolgozásában..... ☐
- a vállalat valamennyi vezetője, valamint a beosztott dolgozók is részt vesznek a stratégia kidolgozásában..... ☐

e) A stratégia kidolgozása során külső tanácsadó cégeket foglalkoztatnak-e?

- nem, a stratégiát a vállalat munkatársai dolgozzák ki..... ☐
- esetenként igénybevesszük tanácsadó cégek segítségét..... ☐
- a stratégia kidolgozásában rendszeresen közreműködik külső tanácsadó cég(ek)..... ☐

f) Kérjük, a megfelelő szám bekarikázásával jelölje, alkalmazzák-e a vállalatnál az alábbi stratégiai tervezési módszereket!

Lehetséges válaszok:

1 - nem is hallottunk róla; 2 - ismerjük, de nem alkalmazzuk; 3 - kipróbáltuk, de nem vált be;

4 - esetenként alkalmazzuk; 5 - rendszeresen alkalmazzuk;

SWOT-elemzés.....	1	2	3	4
Szecenárió (forgatókönyv) technika.....	1	2	3	4
Porter-féle iparágelemzés.....	1	2	3	4
Portfólió-elemzés.....	1	2	3	4
Értéklánc-elemzés.....	1	2	3	4
Értéknövelt portfólió-szintézis módszere.....	1	2	3	4
Technológiai portfólió elemzése.....	1	2	3	4
Csoportos alkotó technikák (pl. NCM).....	1	2	3	4
Egyéb (kérjük, nevezze meg!).....	1	2	3	4

IV. A VÁLLALATI SZERVEZET

V28. Milyen módon épül fel a szervezet? Kérjük, jelezze az Ön vállalatának szervezeti felépítését legjobban leíró jellemzést! (Kérjük, egy alternatívát jelöljön meg!)

Funkcionális szervezet..... ☐

A vállalat a fő funkciók (pénzügy, termelés, fejlesztés, kereskedelem/értékesítés) mentén tagolódik.

Termékalapú divízók..... ☐

A vállalat különböző termékek (termékcsoportok, üzletágak) szerint kialakított termékdivíziókra tagolódik (az egyes divíziókon belül megtalálhatók a főbb funkciók – minimálisan a termelés, értékesítés és gazdasági ügyek).

Regionális divíziók..... ☐

A vállalat földrajzi régiók szerint kialakított egységekre tagolódik.

Vevő-alapú divíziók..... ☐

A vállalat a főbb vevők (vevőcsoportok) szerint kialakított egységekre tagolódik.

Termékigazgatói rendszer..... ☐

A vállalat a fő funkciók szerint tagolódik, de alkalmazza a termékigazgatói/termékfelelősi rendszert.

Mátrix-szervezet..... ☐

A vállalat a funkcionális és termék-elvű irányítást kombináló mátrix-szervezetben működik.

Egyéb, éspedig:..... ☐

V29. Hol helyezkedik el jelenleg a szervezeti hierarchiában az alábbi szakterületek felelős vezetője?

Lehetséges válaszok:

1 - vezérigazgató

2 - vezérigazgató helyettes

3 - ügyvezető igazgató

4 - főosztályvezető

5 - osztályvezető

6 - csoportvezető

7 - egyéb, éspedig.....

Marketing..... ....

Kontrolling..... ....

Műszaki fejlesztés..... ....

Szervezetfejlesztés..... .....

Termelés..... .....

Értékesítés..... .....

Beszerzés..... .....

Logisztika..... .....

Készletgazdálkodás..... .....

Költséggazdálkodás..... .....

Emberi erőforrás gazdálkodás..... .....

Számvitel..... .....

Pénzügy.....

Bérgazdálkodás.....

Minőségbiztosítás.....

Információs menedzsment.....

V58. Alkalmaznak-e teljesítményalapú javadalmazási rendszert? igen nem

V59. Alkalmaznak-e a munkavállalók széles körére kiterjedő formalizált teljesítményértékelési rendszert? igen nem

V60. Ha igen, kérjük jelezze, hogy a teljesítményértékelési rendszert mire használják?

a) javadalmazás	igen	nem
b) előléptetés	igen	nem
c) más adminisztratív döntések	igen	nem
d) képzés megszervezése	igen	nem
e) belső kommunikáció elősegítése	igen	nem

MI. SZERVEZETI KAPCSOLATOK

M1. Kérjük, jelölje meg az alábbi skálán, hogy az Ön vállalatának körülményei között a működés egyes területeinek milyen tényleges súlya van az összvállalati működés sikere szempontjából? (1- csekély a jelentősége, 5- meghatározó tényező)

a) Felső vezetés	1	2	3	4
b) Kereskedelem/Marketing	1	2	3	4
c) Kontrolling	1	2	3	4
d) Műszaki fejlesztés	1	2	3	4
e) Szervezetfejlesztés	1	2	3	4
f) Termelés	1	2	3	4
g) Értékesítés	1	2	3	4
h) Beszerzés	1	2	3	4
i) Logisztika	1	2	3	4
j) Készletgazdálkodás	1	2	3	4
k) Költséggazdálkodás	1	2	3	4
l) Emberi erőforrás menedzsment	1	2	3	4
m) Számvitel	1	2	3	4
n) Pénzügy	1	2	3	4
o) Bérgazdálkodás	1	2	3	4
p) Minőségbiztosítás	1	2	3	4
q) Információmenedzsment	1	2	3	4

M2. Kérjük, jelölje meg, hogy mely területen milyen mértékű változtatásokra van szükség a gazdálkodás hatékonyságának fokozásához? (1 - úgy jó, ahogy van, 5 teljesen másként kellene csinálni)

a) Felső vezetés	1	2	3	4
b) Kereskedelem/Marketing	1	2	3	4
c) Kontrolling	1	2	3	4
d) Műszaki fejlesztés	1	2	3	4
e) Szervezetfejlesztés	1	2	3	4
f) Termelés	1	2	3	4
g) Értékesítés	1	2	3	4

h) Beszerzés	1	2	3	4
i) Logisztika	1	2	3	4
j) Készletgazdálkodás	1	2	3	4
k) Költséggazdálkodás	1	2	3	4
l) Emberi erőforrás menedzsment	1	2	3	4
m) Számvitel	1	2	3	4
n) Pénzügy	1	2	3	4
o) Bérgazdálkodás	1	2	3	4
p) Minőségbiztosítás	1	2	3	4
q) Információmenedzsment	1	2	3	4

M12. Kérjük, jelölje meg azokat a területeket, amelyeken az elmúlt 3 évben külső tanácsadót foglalkoztatott!

a) Felső vezetés/stratégiaalkotás .....
b) Marketing .....
c) Kontrolling.....
d) Műszaki fejlesztés .....
e) Szervezeti fejlesztés.....
f) Termelés .....
g) Értékesítés.....
h) Beszerzés .....
i) Logisztika.....
j) Készletgazdálkodás.....
k) Költséggazdálkodás.....
l) Emberi erőforrás menedzsment .....
m) Számvitel.....
n) Pénzügy .....
o) Bérgazdálkodás .....
p) Minőségbiztosítás.....
q) Információmenedzsment .....
r) Egyik sem .....

I. PÉNZÜGYI ELEMZÉS

P1. a) Használják-e rendszeresen a következő kimutatásokat, elemzési módszereket? Ha igen mennyire tartja hasznosnak az alkalmazását? (1-egyáltalán nem tartja hasznosnak, 5-elengedhetetlenül hasznosnak tartja)

	Nem használják	Hasznosság mértéke			
- cash-flow kimutatás		1	2	3	4
- fix-változó költségek elkülönítése		1	2	3	4
- fedezeti pont számítás		1	2	3	4
- költségérzékenységi vizsgálatok		1	2	3	4
- a szűk keresztmetszet költségelemzése		1	2	3	4
- tevékenység-alapú termékköltség kalkuláció (activity-based costing)		1	2	3	4
- a logisztikai költségek tevékenység-alapú elemzése		1	2	3	4
- átmenő teljesítmény-számítás (throughput accounting)		1	2	3	4
- cél-költségszámítás (target costing)		1	2	3	4
- készletek ABC elemzése		1	2	3	4
- vevők ABC elemzése		1	2	3	4
- költség-alapú szállítóértékelési módszerek		1	2	3	4
- elosztási csatornák költségeinek és jövedelmezőségének elemzése		1	2	3	4
- készletforgási mutatók elemzése		1	2	3	4
- beszedési és fizetési idők együttes elemzése		1	2	3	4
- készpénz-konverziós ciklus elemzése		1	2	3	4

P3. Mennyire meghatározó a termékköltség-kalkuláció szerepe a következő döntéseknél? (1-egyáltalán nincs szerepe; 5-döntő jelentőségű)

ellenőrzés, beszámoltatás	1	2	3	4
tervezés, tervtől való eltérések elemzése	1	2	3	4
belső elszámolóárak kialakítása	1	2	3	4
árképzési döntések	1	2	3	4
termékek/termékcsoportok	1	2	3	4
jövedelmezőségének számítása	1	2	3	4
termékösszetétel meghatározása	1	2	3	4
"venni vagy gyártani" döntések támogatása	1	2	3	4
költségcsökkentési lehetőségek feltárása	1	2	3	4

V. KÖLTSÉGGAZDÁLKODÁS

P34. A költségek mekkora hányadát

a) rendelik közvetlenül termékekhez (költségviselőkhöz) ..... %

b) osztják szét más vetítési alapok (pótlékkulcsok) segítségével ..... %

c) hagyják meg felosztott költségként..... .....%

P35. Az általános költségek felosztása

a) egységes vetítési alapján történik: .....

b) több különböző vetítési alap segítségével történik, éspedig .....

.....

P36. Készítenek-e B típusú (forgalmi költség elszámoláson alapuló) eredménykimutatást? igen nem

P37. A költségkönyvelés rendje:

a) költséghely.....

b) költségnem.....

P41. A számviteli alapadatgyűjtés módja:

a) központi.....

b) decentralizált.....

VI. CONTROLLING

P42. Van-e a vállalatnál önálló controlling szervezet? igen nem

Ha nincs kontrolling szervezet, kérjük folytassa a P44 kérdésnél!

P43. Ha van controlling szervezet

a) Ki a controlling vezető közvetlen felettese?

(vezér)igazgató.....

gazdasági igazgató.....

egyéb; éspedig.....

b) Mi a controlling munkamegosztásban elfoglalt helye?

funkcionális.....

törzskari.....

c) Hány fő a controlling egység(ek)ben dolgozók száma? ..... fő

P44. Termék-kalkuláció (több válasz lehetséges)

a) milyen költségviselőket használnak:

termék.....

projekt.....

rendelés.....

egyéb; éspedig.....

b) költség(gyűjtő)hely típus(ok):

berendezés.....

üzem.....

tevékenység.....

egyéb; éspedig.....

c) a költségviselők egyedi és általános költségének mekkora az átlagos aránya az előállítási költségen belül:

egyedi..... .....%

általános..... .....%

d) Milyen jellegű kalkulált költséget számítanak?

semmilyet.....

kalkulált értékcsökkenés.....

kalkulált kamat a kintlevőségekre.....

kalkulált kamat a készletekre.....

kalkulált kamat a hitelek terheire.....

egyéb; éspedig.....

P45. Általános költségek kalkulációja

a) A költséghelyekre rögzített költségek mekkora része marad a költséghelyeken véglegesen (költséghely típusonként átlagosan)? .....%

b) Folyik-e a vállalatnál termékekre illetve szolgáltatásokra vonatkozó fedezet-számítás?

igen nem

P46. Milyen terveket készítenek a vállalatnál és milyen időtávra?

Tervtípus	Készítenek-e	Milyen időtávra	Megújítás gyakorisága
Vállalati stratégia	igen-nem	.....	.....
Üzleti terv	igen-nem	.....	.....
Éves vállalati terv	igen-nem	.....	.....
Marketing terv	igen-nem	.....	.....
Értékesítési terv	igen-nem	.....	.....
Termelési terv	igen-nem	.....	.....
Beruházási terv	igen-nem	.....	.....
Kutatási/fejlesztési terv	igen-nem	.....	.....
Befektetési terv	igen-nem	.....	.....
Karbantartási terv	igen-nem	.....	.....
Cash-flow terv	igen-nem	.....	.....
Likviditási terv	igen-nem	.....	.....
Termék fedezet terv	igen-nem	.....	.....
Szervezeti egység szintű éves terv	igen-nem	.....	.....
Egyéb; éspedig	igen-nem	.....	.....

P47. Mi az éves tervezés kiinduló alapja?

értékesítési terv.....

pénzügyi terv.....

termelési terv.....

egyéb; éspedig .....

P48. Milyen időtávra készítenek operatív terveket?

1 hónap.....

negyedév.....

félév.....

1 év.....

egyéb; éspedig.....

P49. Készítenek-e a vállalatnál előzetes gazdaságossági elemzéseket a következő tevékenységekre:

új termék bevezetése..... igen nem

fejlesztési projekt..... igen nem

beruházás..... igen nem

egyéb, éspedig:..... igen nem

P50. Készítenek-e a tervekben előirányzott értékek alakulására előrejelzéseket? igen nem

P51. Milyen gyakran készítenek ilyen előrejelzéseket?

1 hónap.....

negyedév.....

félév.....

egyéb; éspedig.....

P52. Az előrejelzések alapján módosítják-e a terveket? igen nem

P53. Milyen időközönként készülnek controlling jelentések?

nem készülnek.....

1 hónap.....

negyedév.....

félév.....

1 év.....

egyéb; éspedig.....

P54. Megegyezik-e a jelentések struktúrája a tervekével? igen nem

P55. Általában tartalmaznak-e a jelentések a vezetők számára javasolt intézkedéseket?

igen nem

P56. Milyen felelősségi és elszámolási egységek működnek a vállalatnál és milyen megoszlásban?

költségcentrumok.....

nyereségcentrumok.....

beruházási centrumok.....

egyéb; éspedig.....

I. A TERMELÉS MENEDZSMENTJE

T2. Termelési teljesítmény mérése

Kérjük jelölje, hogy a) használnak valamilyen előírt vagy általánosan elfogadott mérőszámot az alábbiak mérésére? b) Jelölje 1-5-ig terjedő skálán, hogy mennyire fontosnak tartja az adott tényezők mérését (1-nem lényeges; 5-nagyon fontos)?

	a.) Használat	b.) Fontosság
a) Készletnyilvántartás pontossága	...	1 2 3 4 :
b) Anyagjegyzék (receptúra) pontossága	...	1 2 3 4 :
c) Gyártási útvonal pontossága	...	1 2 3 4 :
d) Időnormák pontossága	...	1 2 3 4 :
e) Keresleti előrejelzés pontossága	...	1 2 3 4 :
f) Rendelésteljesítés késése	...	1 2 3 4 :
g) rendelésteljesítés időtartama	...	1 2 3 4 :
h) Termelési átfutási idő	...	1 2 3 4 :
i) Terméktervezési idő	...	1 2 3 4 :
j) Nyersanyag minőség	...	1 2 3 4 :
k) Befejezetlen (fázis) termék minősége	...	1 2 3 4 :
l) Késztermék minősége	...	1 2 3 4 :
m) Minőségköltség	...	1 2 3 4 :
n) Vásárlói elégedettség	...	1 2 3 4 :
o) Termelékenység	...	1 2 3 4 :
p) Készletszintek	...	1 2 3 4 :
q) Átállítási idők	...	1 2 3 4 :
r) Állásidő (gép és/vagy munkás)	...	1 2 3 4 :
s) Alkalmazottak cserélődésének foka	...	1 2 3 4 :
t) Alkalmazottak hiányzása	...	1 2 3 4 :
u) Alkalmazotti javaslatok száma	...	1 2 3 4 :
v) Vevői reklamációk száma	...	1 2 3 4 :
w) Reklamáció kezelés gyorsasága	...	1 2 3 4 :

3.2. A minta jellemzői

A minta megoszlása az 1995-ös árbevétel szerint

Mérlegfőösszeg	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 millió Ft alatt	20	6,3 %
100 - 500 millió Ft	81	25,3 %
500 - 1000 millió Ft	42	13,1 %
1 mrd Ft felett	177	55,3 %
összesen	320	100,0 %

A minta megoszlása az 1995-ös mérleg főösszege szerint

Mérlegfőösszeg	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 millió Ft alatt	50	15,6 %
100 - 500 millió Ft	87	27,2 %
500 - 1000 millió Ft	43	13,4 %
1 mrd Ft felett	140	43,7 %
összesen	320	100,0 %

A minta megoszlása az 1995-ben érvényes alkalmazotti létszám alapján

Alkalmazottak száma	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
100 fő alatt	47	14,7 %
100-300 fő	82	25,6 %
300-500 fő	59	18,4 %
500-1000 fő	65	20,3 %
1000 fő felett	67	20,9 %
összesen	320	100,0 %

A vállalatok megoszlása ágazati hovatartozás szerint a vállalat fő profilja alapján

Ágazat	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
kitermelő ipar	11	34,4 %
feldolgozó ipar	140	43,7 %
közszolgáltató	39	12,2 %
lakossági szolgáltató	45	14,1 %
mezőgazdasági termelő	26	8,1 %
nagykereskedő	28	8,8 %
kiskereskedő	31	9,7 %
összesen	320	100,0 %

A vállalatok 1995-ben érvényes tulajdonosi összetétele

Tulajdonos	Meghatározó tulajdonos	Tulajdoni hányad a teljes mintában
belföldi magánszemélyek, illetve vállalatok	39,8 %	44 %
magyar állam	20,1 %	35 %
belföldi állami vállalatok	6,9 %	14 %
belföldi pénzintézetek	1,3 %	16 %
önkormányzat	7,9 %	13 %
külföldi vállalatok	15,1 %	26 %
külföldi magánszemélyek	1,6 %	8 %
külföldi pénzintézetek	1,0 %	7 %
egyéb	6,3 %	9 %

3.3. A legfontosabb eredménytáblák

Felelősségi és elszámolási egységek

Milyen felelősségi és elszámolási egységek működnek a vállalatnál?

Felelősségi és elszámolási egység típusa	igen válaszok aránya
költség központok	59,1 %
nyereség központok	35,6 %
önálló tőkeallokációs központok	7,2 %
egyéb	11,3 %

Milyen módon épül fel a vállalat szervezete?

Szervezet típusa	igen válaszok aránya
funkcionális szervezet	64,0 %
termék elven kialakított divíziók	13,8 %
földrajzi elven kialakított divíziók	8,4 %
vevő(csoport) elven kialakított divíziók	4,1 %
funkcionális + termékfelelősi rendszer	5,0 %

Stratégiai tervezés

Folytat- e a vállalat formalizált stratégiai tervezést?

igen	44,5 % (54,1 %)
nem	55,5 % (45,9 %)
összesen	100,0 %

Hogyan szabályozzák a vállalatnál a stratégia kidolgozásának folyamatát?

A szabályozás módja	igen válaszok aránya
részletes szabályzatban	18,3 %
szabályzat a főbb lépésekre	5,7 %
szabályzat a résztvevők körére	1,3 %
a tervezési szabályzat része	41,8 %
nincs szabályozva	30,4 %
egyéb	2,5 %

Milyen időhorizontra készítenek stratégiát a vállalatnál?

nincs előre meghatározva	6,5 % (0,0 %)
1-2 éves időtartamra	24,3 % (23,1 %)
2-5 éves időtartamra	57,4 % (64,2 %)
5-10 éves időtartamra	7,1 % (4,6 %)
10-15 éves időtartamra	3,0 % (3,5 %)
egyéb	1,8 % (4,6 %)

Milyen időközönként kerül sor a stratégia felülvizsgálatára és módosítására?

nincs előre meghatározva	21,3 % (36,9 %)
nem foglalkozunk vele	0,3 % (0,0 %)
évente	59,8 % (43,3 %)
2-5 évente	9,3 % (12,2 %)
5-10 évente	0,0 % (0,0 %)
egyéb	9,3 % (7,6 %)

Kik vesznek részt a stratégia kidolgozásában?

vállalati felsővezetés	23,7 %
vállalati felsővezetés + tervezési/stratégiai szakapparátus	29,5 %
felső- és középvezetés + tervezési/stratégiai szakapparátus	27,6 %
valamennyi vezetői szint	14,7 %
valamennyi vezetői szint + beosztottak	4,5 %
összesen	100,0 %

A stratégia kidolgozása során foglalkoztatnak-e külső tanácsadó cégeket?

esetenként	34,8 %
rendszeresen	5,8 %
nem	59,4 %
összesen	100,0 %

Milyen stratégiai tervezési módszereket alkalmaznak esetenként, illetve rendszeresen?

Módszer	esetenként	rendszeresen
SWOT elemzés	14,8 %	19,7 %
szcenárió elemzés	11,3 %	5,6 %
Porter-féle iparágelemzés	9,9 %	2,8 %
portfólió elemzés	29,6 %	17,6 %
értéklánc elemzés	16,2 %	5,7 %
értéknövelt portfólió-szintézis	4,2 %	0,7 %
csoportos alkotó technikák	23,2 %	9,2 %
egyéb	1,4 %	4,6 %

Üzleti tervezés

Készítenek-e rendszeresen üzleti tervet?

igen	81,6 %
nem	18,4 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek üzleti tervet?

1 évre	83,2 %
2 évre	2,0 %
3 évre	10,2 %
4-5 évre	4,7 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják az üzleti tervet?

havonta	1,9 %
negyedévente	5,8 %
félévente	9,1 %
évente	74,0 %
2-3 évente	1,3 %
eseti jelleggel	4,5 %
egyéb	3,2 %
összesen	100,0 %

Éves vállalati tervezés

Készítenek-e éves vállalati tervet?

igen	81,4 %
nem	18,4 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják az éves vállalati tervet?

havonta	1,9 %
negyedévente	7,1 %
félévente	14,1 %
évente	66,0 %
eseti jelleggel	3,2 %
egyéb	7,7 %
összesen	100,0 %

Mi az éves tervezés kinduló pontja?

Kiinduló pont	**igen válaszok aránya**
értékesítési terv	68,8 %
pénzügyi terv	18,1 %
termeelési terv	33,8 %
egyéb	8,1 %

Milyen időtávra készítik az operatív terveket?

Időtáv	**igen válaszok aránya**
1 hónap	39,4 %
1 negyedév	38,4 %
1 félév	12,5 %
1 év	43,8 %

Marketing tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati marketing tervet?

igen	39,4 %
nem	60,6 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek vállalati marketing tervet?

1 évre	86,8 %
2 évre	3,3 %
3 évre	6,6 %
4-5 évre	3,3 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a vállalati marketing tervet?

havonta	2,7 %
negyedévente	5,5 %
félévente	12,3 %
évente	67,1 %
2-3 évente	2,7 %
eseti jelleggel	6,8 %
egyéb	2,7 %
összesen	100,0 %

Értékesítés tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati értékesítési tervet?

igen	67,2 %
nem	32,8 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek vállalati értékesítési tervet?

1 évre	95,1 %
2 évre	0,0 %
3 évre	2,4 %
4-5 évre	2,4 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják az értékesítési tervet?

havonta	15,8 %
negyedévente	12,5 %
félévente	11,7 %
évente	50,8 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	5,0 %
egyéb	4,2 %
összesen	100,0 %

Termelés tervezés

Készítenek-e rendszeresen termelési tervet?

igen	63,4 %
nem	36,6 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek termelési tervet?

1 évre	96,8 %
2 évre	0,0 %
3 évre	2,1 %
4-5 évre	1,0 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a termelési tervet?

havonta	22,8 %
negyedévente	6,1 %
félévente	8,8 %
évente	50,9 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	5,3 %
egyéb	6,1 %
összesen	100,0 %

Beruházás tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati beruházási tervet?

igen	71,9 %
nem	28,1 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek beruházási tervet?

1 évre	84,4 %
2 évre	0,5 %
3 évre	10,6 %
4-5 évre	4,6 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a beruházási tervet?

havonta	1,6 %
negyedévente	5,6 %
félévente	10,3 %
évente	71,4 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	6,3 %
egyéb	4,8 %
összesen	100,0 %

K+F tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati K+F tervet?

igen	22,8 %
nem	77,2 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek K+F tervet?

1 évre	81,6 %
2 évre	1,4 %
3 évre	11,1 %
4-5 évre	7,0 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a K+F tervet?

havonta	2,7 %
negyedévente	8,1 %
félévente	0,0 %
évente	78,4 %
2-3 évente	5,4 %
eseti jelleggel	2,7 %
egyéb	2,7 %
összesen	100,0 %

Befektetés tervezés

Készítenek-e rendszeresen vállalati befektetési tervet?

igen	15,3 %
nem	84,7 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek befektetési tervet?

1 évre	86,6 %
2 évre	2,2 %
3 évre	6,7 %
4-5 évre	4,4 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a befektetési tervet?

havonta	5,0 %
negyedévente	10,5 %
félévente	15,0 %
évente	60,0 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	5,0 %
egyéb	5,0 %
összesen	100,0 %

Karbantartás tervezés

Készítenek-e rendszeresen karbantartási tervet?

igen	53,4 %
nem	46,6 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek karbantartási tervet?

1 évre	95,1 %
2 évre	0,6 %
3 évre	2,5 %
4-5 évre	1,8 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a karbantartási tervet?

havonta	4,6 %
negyedévente	5,7 %
félévente	11,5 %
évente	64,4 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	11,5 %
egyéb	2,3 %
összesen	100,0 %

Cash flow tervezés

Készítenek-e rendszeresen cash flow tervet?

igen	60,3 %
nem	39,7 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek a cash flow tervet?

1 hónapra	13,5 %
1 negyedévre	6,5 %
1 félévre	1,6 %
1 évre	70,3 %
2-3 évre	4,8 %
5 évre	3,2 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a cash flow tervet?

havonta	21,4 %
negyedévente	13,7 %
félévente	7,7 %
évente	44,4 %
eseti jelleggel	3,4 %
egyéb	9,4 %
összesen	100,0 %

Likviditás tervezés

Készítenek-e rendszeresen likviditási tervet?

igen	74,7 %
nem	25,3 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek likviditási tervet?

1 hónapra	27,6 %
1 negyedévre	7,3 %
1 félévre	1,7 %
1 évre	60,3 %
3 évre	1,3 %
5 évre	1,3 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a likviditási tervet?

havonta	38,3 %
negyedévente	9,0 %
félévente	3,8 %
évente	35,3 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	2,3 %
egyéb	11,3 %
összesen	100,0 %

Termékfedezet tervezés

Készítenek-e rendszeresen termékekre vonatkozó fedezetterveket?

igen	32,5 %
nem	67,5 %
összesen	100,0 %

Milyen időtávra készítenek termékfedezeti terveket?

1 hónapra	3,1 %
1 negyedévre	7,1 %
1 félévre	1,0 %
1 évre	84,7 %
1 évnél hosszabb időtávra	4,0 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a likviditási tervet?

havonta	8,1 %
negyedévente	22,6 %
félévente	11,3 %
évente	43,5 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	6,5 %
egyéb	8,1 %
összesen	100,0 %

Szervezeti egység szintű éves tervezés

Készítenek-e rendszeresen szervezeti egység szintű éves tervet?

igen	53,8 %
nem	46,2 %
összesen	100,0 %

Milyen gyakorisággal vizsgálják felül és módosítják a szervezeti egység szintű éves tervet?

havonta	3,3 %
negyedévente	11,1 %
félévente	13,3 %
évente	61,1 %
2-3 évente	0,0 %
eseti jelleggel	4,4 %
egyéb	6,7 %
összesen	100,0 %

Költség- és teljesítményszámítás

Folyik-e a vállalatnál költséghelyi és költségviselői költségszámítás?

igen	71,6 %
nem	28,4 %
összesen	100,0 %

Mit tekintenek költséghelyeknek?

berendezés	12,2 %
szervezeti egység	61,6 %
tevékenység	57,8 %
egyéb	8,4 %

Mit tekintenek költségviselőknek?

projekt	19,1 %
rendelés	11,3 %
termék	74,1 %
egyéb	19,7 %

Folyik-e vállalatnál termékekre, illetve szolgáltatásokra vonatkozó fedezetszámítás?

igen	74,1 %
nem	25,9 %
összesen	100,0 %

Hogyan osztják fel az általános költségeket?

egységes vetítési alap segítségével	61,1 %
több különböző vetítési alapot használva	38,9 %
összesen	100,0 %

Mennyire meghatározó a termékköltség kalkulációból származó információ szerepe a következő döntéseknél?

Döntés	fontosnak tartja	
a vállalat, illetve az egységek teljesítményének ellenőrzése	46,5 %	4 (3,26)
tervezés és terv-tény elemzés	64,7 %	4 (3,70)
belső elszámoló árak meghatározása	46,1 %	4 (3,15)
árképzés	46,4 %	5 (3,96)
termékek/termékcsoportok jövedelmezőségének meghatározása	76,6 %	5 (4,04)
termékösszetétel meghatározása	40,9 %	3 (3,07)
make-or-buy	33,5 %	1 (2,69)
költségcsökkentési lehetőségek feltárása	62,6 %	4 (3,71)

Milyen típusú kalkulált költségeket alkalmaznak?

A kalkulált költség típusa	igen válaszok aránya
semmilyet	46,6 %
értékcsökkenés	27,8 %
kintlevőségek	15,0 %
készletek	8,4 %
források kamata	19,4 %

Elemzési eszközök

Használnak-e a valamilyen mérőszámot az alábbiak mérésére? Fontosnak tartja-e ezen tényezők mérését?

Eszköz	használják	fontosnak tartják	
készletnyilvántartás pontossága	66,9 %	83,1 %	5 (4,26)
anyagnyilvántartás pontossága	52,5 %	79,8 %	5 (4,22)
gyártási útvonal pontossága	23,1 %	50,6 %	3 (3,47)
időnormák pontossága	42,8 %	63,8 %	4 (3,76)
keresleti előrejelzés pontossága	29,7 %	69,5 %	4 (3,82)
rendelésteljesítés késése	35,3 %	81,3 %	5 (4,16)
rendelésteljesítés időtartama	37,8 %	76,5 %	5 (4,09)
termelés átfutási ideje	38,1 %	74,5 %	4 (3,93)
terméktervezési idő	15,3 %	42,4 %	3 (3,16)
nyersanyag minőség	43,4 %	84,0 %	5 (4,24)
befejezetlen termék minősége	31,9 %	75,3 %	5 (3,98)
késztermék minősége	52,8 %	93,2 %	5 (4,73)
minőségköltség	21,6 %	59,6 %	4 (3,71)
vevői elégedettség	32,2 %	87,7 %	5 (4,49)
termelékenység	53,4 %	87,7 %	5 (4,33)
készletszintek	58,8 %	75,7 %	4 (4,01)
átállási idő	17,5 %	42,8%	3 (3,20)
állásidő	31,9 %	60,3 %	4 (3,64)
alkalmazottak fluktuációja	30,6 %	46,7 %	4 (3,24)
alkalmazottak hiányzása	47,5 %	56,0 %	4 (3,51)
alkalmazotti javaslatok száma	16,6 %	48,2 %	4 (3,32)
vevői reklamációk száma	52,2 %	79,4 %	5 (4,11)
reklamáció kezelés gyorsasága	36,6 %	82,6 %	5 (4,21)

Használják-e rendszeresen a következő eszközöket? Mennyire tartják őkeet hasznosnak?

Eszköz	használják	hasznosnak tartják	
cash flow kimutatás	76,9 %	84,2 %	5 (4,28)
fix és változó költségek elkülönítése	73,1 %	78,7 %	5 (4,15)
fedezeti pont elemzés	63,1 %	73,2 %	4 (4,03)
költségérzékenységi vizsgálatok	58,1 %	65,6 %	4 (3,82)
szűk keresztmetszet költséghatásainak elemzése	38,8 %	42,7 %	3 (3,41)
tevékenység-alapú termékköltség kalkuláció	54,4 %	68,4 %	5 (4,00)
logisztikai költségek tevékenység-alapú elemzése	29,4 %	41,5 %	3 (3,23)
átmenő teljesítmény számítás	20,0 %	32,8 %	3 (3,06)
célköltség számítás	33,8 %	55,6 %	3 (3,66)
készletek ABC elemzése	46,9 %	65,3 %	4 (3,77)
vevők ABC elemzése	49,1 %	51,3 %	4 (3,91)
költség-alapú szállítóértékelés	38,8 %	53,2 %	4 (3,49)
elosztási csatornák költség-alapú elemzése	29,4 %	50,0 %	3 (3,57)
készletforgási mutató	77,2 %	65,6 %	4 (3,88)
beszedési és fizetési idők együttes elemzése	82,5 %	82,5 %	5 (4,26)
készpénz-konverziós ciklus	41,6 %	67,7 %	5 (3,92)

Készítenek-e előzetes gazdaságossági elemzéseket fejlesztési projektekre?

igen	39,1 %
nem	60,9 %
összesen	100,0 %

Készítenek-e rendszeresen új termékek bevezetésére vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzéseket?

igen	57,8 %
nem	42,2 %
összesen	100,0 %

Készítenek-e rendszeresen beruházásokra vonatkozó előzetes gazdaságossági elemzéseket?

igen	72,2 %
nem	27,8 %
összesen	100,0 %

Beszámoló jelentések

Készítenek-e rendszeresen a tervekben eelőirányzott értékekre vonatkozó előrejelzéseket?

igen	67,5 %
nem	32,5 %

Milyen gyakorisággal készítenek ilyen előrejelzéseket?

Gyakoriság	igen válaszok aránya
havonta	21,6 %
negyedévente	35,6 %
félévente	13,1 %
évente	10,9 %

Módosítják-e a terveket az előrejelzések alapján?

igen	48,8 %
nem	51,3 %

Milyen időközönként készítenek controlling beszámoló jelentéseket?

havonta	43,4 %
negyedévente	23,8 %
félévente	7,2 %
évente	9,7 %
nem készítenek	30,0 %

Megegyezik-e a beszámoló jelentések struktúrája a tervekével?

igen	67,2 %
nem	32,8 %
összesen	100,0 %

Általában tartalmaznak- e a beszámolók a vezetők számára javasolt intézkedéseket?

igen	42,5 %
nem	57,5 %

Alkalmaznak-e teljesítmény-alapú javadalmazást?

igen	84,6 %
nem	15,4 %
összesen	100,0 %

Alkalmaznak-e formalizált teljesítmény-értékelési rendszert?

igen	49,4 %
nem	50,6 %
összesen	100,0 %

Mire használják a formalizált teljesítményértékelési rendszert?

A használat célja	**igen válaszok aránya**
a javadalmazás megállapítására, indoklására	98,1 %
előléptetések meghatározására, indoklására	33,3 %
más adminisztratív döntések megalapozására	19,2 %
a képzés megszervezésének alapjaként	27,6 %
a belső kommunikáció elősegítésére	26,3 %

A controlling szervezete

Van-e a vállalatnál önálló controlling szervezet?

van	28,8 %
nincs	71,3 %
összesen	100,0 %

A szervezeti hierarchia hányadik szintjén helyezkedik el a controlling területért felelős vezető?

(A vezérigazgató/ügyvezető igazgató jelenti az 1. szintet.)

vezérigazgató, vagy ügyvezető igazgató (1. szint)	27,3 %
vezérigazgató-helyettes (2. szint)	20,9 %
főosztályvezető (3. szint)	13,2 %
osztályvezető (4. szint)	20,0 %
csoportvezető (5. szint)	7,3 %
egyéb	11,4 %
összesen	100,0 %

Ki a közvetlen felettese?

legfelső vezető	40,0 %
gazdasági felsővezető	50,0 %
egyéb	10,0 %
összesen	100,0 %

Milyen egységként működik a controlling?

törzskari	36,3 %
funkcionális	63,7 %
összesen	100,0 %

3.4. A legfontosabb kereszttáblák

A kereszttáblák az SPSS for Windows 7.0-ás verziójában készült navigációs táblák, amelyeket nem sikerült a disszertáció egyéb részeiben követett formának megfelelően átalakítani, ezért az eredeti SPSS táblák kerültek a mellékletbe.

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		Total
			nem	igen	
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	35	11	46
		Expected Count	25,4	20,6	46,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	20,1%	7,8%	14,6%
	100-300 fő	Count	62	19	81
		Expected Count	44,7	36,3	81,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	35,6%	13,5%	25,7%
	300-500 fő	Count	30	28	58
		Expected Count	32,0	26,0	58,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	17,2%	19,9%	18,4%
	500-1000 fő	Count	29	36	65
		Expected Count	35,9	29,1	65,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	16,7%	25,5%	20,6%
	1000 fő felett	Count	18	47	65
		Expected Count	35,9	29,1	65,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	10,3%	33,3%	20,6%
Total		Count	174	141	315
		Expected Count	174,0	141,0	315,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. mérete eszközérték szerint * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
A váll. mérete eszközérték szerint	100 mFt alatt	Count	35	13	48
		Expected Count	27,0	21,0	48,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	20,0%	9,6%	15,4%
	100-500 mFt	Count	67	19	86
		Expected Count	48,4	37,6	86,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	38,3%	14,0%	27,7%
	500-1000 mFt	Count	22	18	40
		Expected Count	22,5	17,5	40,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	12,6%	13,2%	12,9%
	1000 mFt felett	Count	51	86	137
		Expected Count	77,1	59,9	137,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	29,1%	63,2%	44,1%
Total		Count	175	136	311
		Expected Count	175,0	136,0	311,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		Total
			nem	igen	
A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	100 mFt alatt	Count	15	4	19
		Expected Count	10,5	8,5	19,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	8,7%	2,9%	6,1%
	100-500 mFt	Count	65	15	80
		Expected Count	44,2	35,8	80,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	37,6%	10,7%	25,6%
	500-1000 mFt	Count	24	17	41
		Expected Count	22,7	18,3	41,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	13,9%	12,1%	13,1%
	1000 mFt felett	Count	69	104	173
		Expected Count	95,6	77,4	173,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	39,9%	74,3%	55,3%
Total		Count	173	140	313
		Expected Count	173,0	140,0	313,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
A vállalat meghatározó tulajdonosa	magyar állam	Count	27	34	61
		Expected Count	34,9	26,1	61,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	16,5%	27,6%	21,3%
	külföldi vállalat	Count	21	25	46
		Expected Count	26,3	19,7	46,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	12,8%	20,3%	16,0%
	külföldi pénzintézet	Count	0	2	2
		Expected Count	1,1	,9	2,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	,0%	1,6%	,7%
	külföldi magánszemély	Count	2	3	5
		Expected Count	2,9	2,1	5,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	1,2%	2,4%	1,7%
	belföldi magánszemély, vagy vállalata	Count	75	32	107
		Expected Count	61,1	45,9	107,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	45,7%	26,0%	37,3%
	belföldi állami vállalat	Count	8	12	20
		Expected Count	11,4	8,6	20,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	4,9%	9,8%	7,0%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
A vállalat meghatározó tulajdonosa	belföldi pénzintézet	Count	3	1	4
		Expected Count	2,3	1,7	4,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	1,8%	,8%	1,4%
	önkormányzat	Count	17	6	23
		Expected Count	13,1	9,9	23,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	10,4%	4,9%	8,0%
	egyéb	Count	11	8	19
		Expected Count	10,9	8,1	19,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	6,7%	6,5%	6,6%
Total		Count	164	123	287
		Expected Count	164,0	123,0	287,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

STRATIT * A váll. mérete eszközérték szerint Crosstabulation

			A váll. mérete eszközérték szerint				Total
			100 mFt alatt	100-500 mFt	500-1000 mFt	1000 mFt felett	
STRATIT	1,00	Count	6	9	8	9	32
		Expected Count	2,8	5,6	4,9	18,7	32,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	46,2%	34,6%	34,8%	10,3%	21,5%
	2,00	Count	5	13	10	59	87
		Expected Count	7,6	15,2	13,4	50,8	87,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	38,5%	50,0%	43,5%	67,8%	58,4%
	3,00	Count	1	0	3	7	11
		Expected Count	1,0	1,9	1,7	6,4	11,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	7,7%	,0%	13,0%	8,0%	7,4%
	4,00	Count	0	0	0	5	5
		Expected Count	,4	,9	,8	2,9	5,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	,0%	,0%	,0%	5,7%	3,4%
	5,00	Count	1	4	2	4	11
		Expected Count	1,0	1,9	1,7	6,4	11,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	7,7%	15,4%	8,7%	4,6%	7,4%
	6,00	Count	0	0	0	3	3
		Expected Count	,3	,5	,5	1,8	3,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	,0%	,0%	,0%	3,4%	2,0%
Total		Count	13	26	23	87	149
		Expected Count	13,0	26,0	23,0	87,0	149,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés időhorizontja * A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint Crosstabulation

			A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint				Total
			100 mFt alatt	100-500 mFt	500-1000 mFt	1000 mFt felett	
A stratégiai tervezés időhorizontja	1-2 év	Count	2	10	4	16	32
		Expected Count	,8	4,4	4,0	22,8	32,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	50,0%	47,6%	21,1%	14,7%	20,9%
	2-5 év	Count	0	7	10	74	91
		Expected Count	2,4	12,5	11,3	64,8	91,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	,0%	33,3%	52,6%	67,9%	59,5%
	5-10 év	Count	1	0	3	7	11
		Expected Count	,3	1,5	1,4	7,8	11,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	25,0%	,0%	15,8%	6,4%	7,2%
	10-15 év	Count	0	0	0	5	5
		Expected Count	,1	,7	,6	3,6	5,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	,0%	,0%	,0%	4,6%	3,3%
	nincs előre meghatározva	Count	1	4	2	4	11
		Expected Count	,3	1,5	1,4	7,8	11,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	25,0%	19,0%	10,5%	3,7%	7,2%
	egyéb	Count	0	0	0	3	3
		Expected Count	,1	,4	,4	2,1	3,0
		% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	,0%	,0%	,0%	2,8%	2,0%

A stratégiai tervezés időhorizontja * A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint Crosstabulation

		A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint				Total
		100 mFt alatt	100-500 mFt	500-1000 mFt	1000 mFt felett	
Total	Count	4	21	19	109	153
	Expected Count	4,0	21,0	19,0	109,0	153,0
	% within A váll. mérete értékesítési árbevétel szerint	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés idõhorizontja * A vállalat meghatározó tulajdonosa Crosstabulation

			A vállalat meghatározó tulajdonosa			
			magyar állam	külföldi vállalat	külföldi pénzintézet	külföldi magánszemély
A stratégiai tervezés idõhorizontja	1-2 év	Count	6	5	0	1
		Expected Count	7,9	5,9	,4	,7
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	16,7%	18,5%	,0%	33,3%
	2-5 év	Count	22	18	2	1
		Expected Count	21,3	16,0	1,2	1,8
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	61,1%	66,7%	100,0%	33,3%
	5-10 év	Count	2	2	0	0
		Expected Count	2,5	1,8	,1	,2
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	5,6%	7,4%	,0%	,0%
	10-15 év	Count	2	0	0	0
		Expected Count	,8	,6	,0	,1
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	5,6%	,0%	,0%	,0%
	nincs elõre meghatározva	Count	3	1	0	1
		Expected Count	2,7	2,0	,2	,2
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	8,3%	3,7%	,0%	33,3%
	egyéb	Count	1	1	0	0
		Expected Count	,8	,6	,0	,1
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	2,8%	3,7%	,0%	,0%
Total		Count	36	27	2	3
		Expected Count	36,0	27,0	2,0	3,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés idõhorizontja * A vállalat meghatározó tulajdonosa Crosstabulation

			A vállalat meghatározó tulajdonosa		
			belföldi magánszemély, vagy vállalata	belföldi állami vállalat	belföldi pénzintézet
A stratégiai tervezés idõhorizontja	1-2 év	Count	13	2	0
		Expected Count	7,7	2,6	,2
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	37,1%	16,7%	,0%
	2-5 év	Count	18	7	1
		Expected Count	20,7	7,1	,6
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	51,4%	58,3%	100,0%
	5-10 év	Count	2	1	0
		Expected Count	2,4	,8	,1
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	5,7%	8,3%	,0%
	10-15 év	Count	0	1	0
		Expected Count	,8	,3	,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	,0%	8,3%	,0%
	nincs elõre meghatározva	Count	2	1	0
		Expected Count	2,7	,9	,1
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	5,7%	8,3%	,0%
	egyéb	Count	0	0	0
		Expected Count	,8	,3	,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	,0%	,0%	,0%
Total		Count	35	12	1
		Expected Count	35,0	12,0	1,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés időhorizontja * A vállalat meghatározó tulajdonosa Crosstabulation

			A vállalat meghatározó tulajdonosa		
			önkormányzat	egyéb	Total
A stratégiai tervezés időhorizontja	1-2 év	Count	2	0	29
		Expected Count	1,5	2,0	29,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	28,6%	,0%	22,0%
	2-5 év	Count	3	6	78
		Expected Count	4,1	5,3	78,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	42,9%	66,7%	59,1%
	5-10 év	Count	1	1	9
		Expected Count	,5	,6	9,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	14,3%	11,1%	6,8%
	10-15 év	Count	0	0	3
		Expected Count	,2	,2	3,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	,0%	,0%	2,3%
	nincs előre meghatározva	Count	1	1	10
		Expected Count	,5	,7	10,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	14,3%	11,1%	7,6%
	egyéb	Count	0	1	3
		Expected Count	,2	,2	3,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	,0%	11,1%	2,3%
Total		Count	7	9	132
		Expected Count	7,0	9,0	132,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * A vállalat meghatározó tulajdonosa Crosstabulation

			A vállalat meghatározó tulajdonosa			
			magyar állam	külföldi vállalat	külföldi pénzintézet	külföldi magánszemély
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	1	3	0	2
		Expected Count	9,5	7,0	,3	,6
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	1,6%	6,7%	,0%	50,0%
	100-300 fő	Count	13	12	0	0
		Expected Count	16,3	12,0	,5	1,1
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	21,3%	26,7%	,0%	,0%
	300-500 fő	Count	7	9	0	1
		Expected Count	10,6	7,8	,3	,7
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	11,5%	20,0%	,0%	25,0%
	500-1000 fő	Count	17	9	1	1
		Expected Count	13,3	9,8	,4	,9
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	27,9%	20,0%	50,0%	25,0%
	1000 fő felett	Count	23	12	1	0
		Expected Count	11,2	8,3	,4	,7
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	37,7%	26,7%	50,0%	,0%
Total		Count	61	45	2	4
		Expected Count	61,0	45,0	2,0	4,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * A vállalat meghatározó tulajdonosa Crosstabulation

			A vállalat meghatározó tulajdonosa			
			belföldi magánszemély, vagy vállalata	belföldi állami vállalat	belföldi pénzintézet	önkormányzat
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	31	2	0	3
		Expected Count	16,9	3,3	,6	3,8
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	28,7%	9,5%	,0%	12,5%
	100-300 fő	Count	33	5	1	8
		Expected Count	28,9	5,6	1,1	6,4
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	30,6%	23,8%	25,0%	33,3%
	300-500 fő	Count	19	3	1	7
		Expected Count	18,8	3,6	,7	4,2
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	17,6%	14,3%	25,0%	29,2%
	500-1000 fő	Count	16	5	2	5
		Expected Count	23,6	4,6	,9	5,3
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	14,8%	23,8%	50,0%	20,8%
	1000 fő felett	Count	9	6	0	1
		Expected Count	19,9	3,9	,7	4,4
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	8,3%	28,6%	,0%	4,2%
Total		Count	108	21	4	24
		Expected Count	108,0	21,0	4,0	24,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * A vállalat meghatározó tulajdono

			A vállalat meghatár egyéb	Total
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	3	45
		Expected Count	3,0	45,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	15,8%	15,6%
	100-300 fő	Count	5	77
		Expected Count	5,1	77,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	26,3%	26,7%
	300-500 fő	Count	3	50
		Expected Count	3,3	50,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	15,8%	17,4%
	500-1000 fő	Count	7	63
		Expected Count	4,2	63,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	36,8%	21,9%
	1000 fő felett	Count	1	53
		Expected Count	3,5	53,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	5,3%	18,4%
Total		Count	19	288
		Expected Count	19,0	288,0
		% within A vállalat meghatározó tulajdonosa	100,0%	100,0%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma Crosstabulation

			A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma			
			50-100 fő	100-300 fő	300-500 fő	500-1000 fő
A vállalat meghatározó tulajdonosa	magyar állam	Count	1	13	7	17
		Expected Count	9,5	16,3	10,6	13,3
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	2,2%	16,9%	14,0%	27,0%
	külföldi vállalat	Count	3	12	9	9
		Expected Count	7,0	12,0	7,8	9,8
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	6,7%	15,6%	18,0%	14,3%
	külföldi pénzintézet	Count	0	0	0	1
		Expected Count	,3	,5	,3	,4
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	,0%	,0%	,0%	1,6%
	külföldi magánszemély	Count	2	0	1	1
		Expected Count	,6	1,1	,7	,9
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	4,4%	,0%	2,0%	1,6%
	belföldi magánszemély, vagy vállalata	Count	31	33	19	16
		Expected Count	16,9	28,9	18,8	23,6
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	68,9%	42,9%	38,0%	25,4%
	belföldi állami vállalat	Count	2	5	3	5
		Expected Count	3,3	5,6	3,6	4,6
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	4,4%	6,5%	6,0%	7,9%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma Crosstabulation

			A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma			
			50-100 fő	100-300 fő	300-500 fő	500-1000 fő
A vállalat meghatározó tulajdonosa	belföldi pénzintézet	Count	0	1	1	2
		Expected Count	,6	1,1	,7	,9
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	,0%	1,3%	2,0%	3,2%
	önkormányzat	Count	3	8	7	5
		Expected Count	3,8	6,4	4,2	5,3
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	6,7%	10,4%	14,0%	7,9%
	egyéb	Count	3	5	3	7
		Expected Count	3,0	5,1	3,3	4,2
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	6,7%	6,5%	6,0%	11,1%
Total		Count	45	77	50	63
		Expected Count	45,0	77,0	50,0	63,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma Crosstabu

			A váll. 1995. évi 1000 fő felett	Total
A vállalat meghatározó tulajdonosa	magyar állam	Count	23	61
		Expected Count	11,2	61,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	43,4%	21,2%
	külföldi vállalat	Count	12	45
		Expected Count	8,3	45,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	22,6%	15,6%
	külföldi pénzintézet	Count	1	2
		Expected Count	,4	2,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	1,9%	,7%
	külföldi magánszemély	Count	0	4
		Expected Count	,7	4,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	,0%	1,4%
	belföldi magánszemély, vagy vállalata	Count	9	108
		Expected Count	19,9	108,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	17,0%	37,5%
	belföldi állami vállalat	Count	6	21
		Expected Count	3,9	21,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	11,3%	7,3%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma Crosstabu

			A váll. 1995. évi 1000 fő felett	Total
A vállalat meghatározó tulajdonosa	belföldi pénzintézet	Count	0	4
		Expected Count	,7	4,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	,0%	1,4%
	önkormányzat	Count	1	24
		Expected Count	4,4	24,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	1,9%	8,3%
	egyéb	Count	1	19
		Expected Count	3,5	19,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	1,9%	6,6%
Total		Count	53	288
		Expected Count	53,0	288,0
		% within A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	100,0%	100,0%

Szervezeti forma * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.
Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
Szervezeti forma	funkcionális	Count	103	83	186
		Expected Count	106,8	79,2	186,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	64,8%	70,3%	67,1%
	termék divízió	Count	27	14	41
		Expected Count	23,5	17,5	41,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	17,0%	11,9%	14,8%
	területi divízió	Count	14	8	22
		Expected Count	12,6	9,4	22,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	8,8%	6,8%	7,9%
	vevõ divízió	Count	7	5	12
		Expected Count	6,9	5,1	12,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	4,4%	4,2%	4,3%
	termékfelelõs	Count	8	8	16
		Expected Count	9,2	6,8	16,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	5,0%	6,8%	5,8%
Total		Count	159	118	277
		Expected Count	159,0	118,0	277,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

Szervezeti forma * A stratégiai tervezés időhorizontja Crosstabulation

			A stratégiai tervezés időhorizontja				
			1-2 év	2-5 év	5-10 év	10-15 év	nincs előre meghatározva
Szervezeti forma	funkcionális	Count	20	53	8	3	8
		Expected Count	20,0	53,7	5,7	3,6	7,9
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	71,4%	70,7%	100,0%	60,0%	72,7%
	termék divízió	Count	2	10	0	2	0
		Expected Count	3,2	8,7	,9	,6	1,3
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	7,1%	13,3%	,0%	40,0%	,0%
	területi divízió	Count	2	6	0	0	0
		Expected Count	1,7	4,6	,5	,3	,7
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	7,1%	8,0%	,0%	,0%	,0%
	vevő divízió	Count	1	2	0	0	3
		Expected Count	1,3	3,5	,4	,2	,5
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	3,6%	2,7%	,0%	,0%	27,3%
	termékfelelős	Count	3	4	0	0	0
		Expected Count	1,7	4,6	,5	,3	,7
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	10,7%	5,3%	,0%	,0%	,0%
Total		Count	28	75	8	5	11
		Expected Count	28,0	75,0	8,0	5,0	11,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Szervezeti forma * A stratégiai tervezés időhorizontja Crosstabulation

			A stratégiai egyéb	Total
Szervezeti forma	funkcionális	Count	1	93
		Expected Count	2,1	93,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	33,3%	71,5%
	termék divízió	Count	1	15
		Expected Count	,3	15,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	33,3%	11,5%
	területi divízió	Count	0	8
		Expected Count	,2	8,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	,0%	6,2%
	vevő divízió	Count	0	6
		Expected Count	,1	6,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	,0%	4,6%
	termékfelelős	Count	1	8
		Expected Count	,2	8,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	33,3%	6,2%
Total		Count	3	130
		Expected Count	3,0	130,0
		% within A stratégiai tervezés időhorizontja	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés időhorizontja * Szervezeti forma Crosstabulation

			Szervezeti forma			
			funkcionális	termék divízió	területi divízió	vevő divízió
A stratégiai tervezés időhorizontja	1-2 év	Count	20	2	2	1
		Expected Count	20,0	3,2	1,7	1,3
		% within Szervezeti forma	21,5%	13,3%	25,0%	16,7%
	2-5 év	Count	53	10	6	2
		Expected Count	53,7	8,7	4,6	3,5
		% within Szervezeti forma	57,0%	66,7%	75,0%	33,3%
	5-10 év	Count	8	0	0	0
		Expected Count	5,7	,9	,5	,4
		% within Szervezeti forma	8,6%	,0%	,0%	,0%
	10-15 év	Count	3	2	0	0
		Expected Count	3,6	,6	,3	,2
		% within Szervezeti forma	3,2%	13,3%	,0%	,0%
	nincs előre meghatározva	Count	8	0	0	3
		Expected Count	7,9	1,3	,7	,5
		% within Szervezeti forma	8,6%	,0%	,0%	50,0%
	egyéb	Count	1	1	0	0
		Expected Count	2,1	,3	,2	,1
		% within Szervezeti forma	1,1%	6,7%	,0%	,0%
Total		Count	93	15	8	6
		Expected Count	93,0	15,0	8,0	6,0
		% within Szervezeti forma	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A stratégiai tervezés időhorizontja * Szervezeti forma Crosstabulation

			Szervezeti forma termékfelelős	Total
A stratégiai tervezés időhorizontja	1-2 év	Count	3	28
		Expected Count	1,7	28,0
		% within Szervezeti forma	37,5%	21,5%
	2-5 év	Count	4	75
		Expected Count	4,6	75,0
		% within Szervezeti forma	50,0%	57,7%
	5-10 év	Count	0	8
		Expected Count	,5	8,0
		% within Szervezeti forma	,0%	6,2%
	10-15 év	Count	0	5
		Expected Count	,3	5,0
		% within Szervezeti forma	,0%	3,8%
	nincs előre meghatározva	Count	0	11
		Expected Count	,7	11,0
		% within Szervezeti forma	,0%	8,5%
	egyéb	Count	1	3
		Expected Count	,2	3,0
		% within Szervezeti forma	12,5%	2,3%
Total		Count	8	130
		Expected Count	8,0	130,0
		% within Szervezeti forma	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt Crosstabulation

			Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt			
			felső vezetők	felső vezetők, tervezők	felső vezetők, középvezetők	valamennyi vezetői szint
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	5	2	2	2
		Expected Count	3,1	3,8	3,6	1,9
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	13,5%	4,3%	4,7%	8,7%
	100-300 fő	Count	12	5	6	3
		Expected Count	6,2	7,7	7,2	3,8
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	32,4%	10,9%	14,0%	13,0%
	300-500 fő	Count	9	8	7	4
		Expected Count	7,4	9,1	8,5	4,6
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	24,3%	17,4%	16,3%	17,4%
	500-1000 fő	Count	8	10	13	7
		Expected Count	9,0	11,2	10,5	5,6
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	21,6%	21,7%	30,2%	30,4%
	1000 fő felett	Count	3	21	15	7
		Expected Count	11,4	14,2	13,2	7,1
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	8,1%	45,7%	34,9%	30,4%
Total		Count	37	46	43	23
		Expected Count	37,0	46,0	43,0	23,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt Crosstabul

			Stratégia kidolgozásában kik vezetők+beosztottak	Total
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	2	13
		Expected Count	,6	13,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	28,6%	8,3%
	100-300 fő	Count	0	26
		Expected Count	1,2	26,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	,0%	16,7%
	300-500 fő	Count	3	31
		Expected Count	1,4	31,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	42,9%	19,9%
	500-1000 fő	Count	0	38
		Expected Count	1,7	38,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	,0%	24,4%
	1000 fő felett	Count	2	48
		Expected Count	2,2	48,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	28,6%	30,8%
Total		Count	7	156
		Expected Count	7,0	156,0
		% within Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	100,0%	100,0%

Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt * A váll. mérete eszközérték szerint Crosstabulation

			A váll. mérete eszközérték szerint		
			100 mFt alatt	100-500 mFt	500-1000 mFt
Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	felső vezetők	Count	5	13	7
		Expected Count	3,4	6,4	5,6
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	35,7%	50,0%	30,4%
	felső vezetők, tervezők	Count	2	3	6
		Expected Count	4,2	7,7	6,9
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	14,3%	11,5%	26,1%
	felső vezetők, középvezetők	Count	3	6	5
		Expected Count	3,7	6,9	6,1
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	21,4%	23,1%	21,7%
	valamennyi vezetői szint	Count	3	2	5
		Expected Count	2,1	4,0	3,5
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	21,4%	7,7%	21,7%
	vezetők+beosztottak	Count	1	2	0
		Expected Count	,6	1,0	,9
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	7,1%	7,7%	,0%
Total		Count	14	26	23
		Expected Count	14,0	26,0	23,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	100,0%	100,0%	100,0%

Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt * A váll. mérete eszközérték szerint Crosstabulatio

			A váll. mérete 1000 mFt felett	Total
Stratégia kidolgozásában kik vesznek részt	felső vezetők	Count	12	37
		Expected Count	21,6	37,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	13,6%	24,5%
	felső vezetők, tervezők	Count	34	45
		Expected Count	26,2	45,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	38,6%	29,8%
	felső vezetők, középvezetők	Count	26	40
		Expected Count	23,3	40,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	29,5%	26,5%
	valamennyi vezetői szint	Count	13	23
		Expected Count	13,4	23,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	14,8%	15,2%
	vezetők+beosztottak	Count	3	6
		Expected Count	3,5	6,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	3,4%	4,0%
Total		Count	88	151
		Expected Count	88,0	151,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	100,0%	100,0%

Készítenek-e: üzleti tervet * A váll. mérete eszközérték szerint Crosstabulation

			A váll. mérete eszközérték szerint				
			100 mFt alatt	100-500 mFt	500-1000 mFt	1000 mFt felett	Total
Készítenek-e: üzleti tervet	nem	Count	17	15	6	19	57
		Expected Count	8,9	15,6	7,6	24,9	57,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	34,7%	17,4%	14,3%	13,9%	18,2%
	igen	Count	32	71	36	118	257
		Expected Count	40,1	70,4	34,4	112,1	257,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	65,3%	82,6%	85,7%	86,1%	81,8%
Total		Count	49	86	42	137	314
		Expected Count	49,0	86,0	42,0	137,0	314,0
		% within A váll. mérete eszközérték szerint	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma * Készítenek-e: üzleti tervet Crosstabulation

			Készítenek-e: üzleti tervet		Total
			nem	igen	
A váll. 1995. évi átl. állományi létszáma	50-100 fő	Count	17	30	47
		Expected Count	8,7	38,3	47,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	28,8%	11,6%	14,8%
	100-300 fő	Count	19	62	81
		Expected Count	15,0	66,0	81,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	32,2%	23,9%	25,5%
	300-500 fő	Count	11	48	59
		Expected Count	10,9	48,1	59,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	18,6%	18,5%	18,6%
	500-1000 fő	Count	7	58	65
		Expected Count	12,1	52,9	65,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	11,9%	22,4%	20,4%
	1000 fő felett	Count	5	61	66
		Expected Count	12,2	53,8	66,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	8,5%	23,6%	20,8%
Total		Count	59	259	318
		Expected Count	59,0	259,0	318,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	100,0%	100,0%	100,0%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * Készítenek-e: üzleti tervet Crosstabulation

			Készítenek-e: üzleti tervet		
			nem	igen	Total
A vállalat meghatározó tulajdonosa	magyar állam	Count	5	56	61
		Expected Count	11,8	49,2	61,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	8,9%	23,9%	21,0%
	külföldi vállalat	Count	11	35	46
		Expected Count	8,9	37,1	46,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	19,6%	15,0%	15,9%
	külföldi pénzintézet	Count	0	2	2
		Expected Count	,4	1,6	2,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	,0%	,9%	,7%
	külföldi magánszemély	Count	1	4	5
		Expected Count	1,0	4,0	5,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	1,8%	1,7%	1,7%
	belföldi magánszemély, vagy vállalata	Count	28	80	108
		Expected Count	20,9	87,1	108,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	50,0%	34,2%	37,2%
	belföldi állami vállalat	Count	0	21	21
		Expected Count	4,1	16,9	21,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	,0%	9,0%	7,2%
	belföldi pénzintézet	Count	0	4	4
		Expected Count	,8	3,2	4,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	,0%	1,7%	1,4%
	önkormányzat	Count	6	18	24
		Expected Count	4,6	19,4	24,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	10,7%	7,7%	8,3%
	egyéb	Count	5	14	19
		Expected Count	3,7	15,3	19,0
		% within Készítenek-e: üzleti tervet	8,9%	6,0%	6,6%

A vállalat meghatározó tulajdonosa * Készítenek-e: üzleti tervet Crosstabulation

		Készítenek-e: üzleti tervet		
		nem	igen	Total
Total	Count	56	234	290
	Expected Count	56,0	234,0	290,0
	% within Készítenek-e: üzleti tervet	100,0%	100,0%	100,0%

Készítenek-e: üzleti tervet * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.
Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
Készítenek-e: üzleti tervet	nem	Count	42	17	59
		Expected Count	32,8	26,2	59,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	23,9%	12,1%	18,6%
	igen	Count	134	124	258
		Expected Count	143,2	114,8	258,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	76,1%	87,9%	81,4%
Total		Count	176	141	317
		Expected Count	176,0	141,0	317,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

Az üzleti tervezés időhorizontja * Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll. Crosstabulation

			Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.		
			nem	igen	Total
Az üzleti tervezés időhorizontja	1 év (vagy rövidebb)	Count	119	90	209
		Expected Count	109,5	99,5	209,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	90,2%	75,0%	82,9%
	1 évnél hosszabb	Count	13	30	43
		Expected Count	22,5	20,5	43,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	9,8%	25,0%	17,1%
Total		Count	132	120	252
		Expected Count	132,0	120,0	252,0
		% within Formalizált stratégiai tervezést folytat-e a váll.	100,0%	100,0%	100,0%

4. SZÁMÚ MELLÉKLET

A hazai üzleti szervezeteknél működő controlling rendszerekről írt szakdolgozatok és házidolgozatok 1993 és 1998 között

Vállalat	*Téma*
Alterra Építőipari Rt.	controlling rendszer
Argosz Biztosító Rt.	controlling rendszer
Argosz Biztosító Rt.	teljesítménymérési és –értékelési rendszer
Béres Rt.	költség- és teljesítményszámítási rendszer
Betonútépítő Rt.	controlling rendszer
Budapesti Távhőszolgáltató Rt.	controlling rendszer
Budapesti Távhőszolgáltató Rt.	beruházás controlling
Budmil Kft.	controlling rendszer
Chinoin Rt.	költség- és teljesítményszámítás
CIB Bank Rt.	controlling rendszer
Dunaferr Rt.	konszern controlling
ÉDÁSZ Rt.	controlling rendszer
Fővárosi Vízművek Rt.	controlling rendszer
Ganz Holding Rt.	conzrolling rendszer
Geofizikai Szolgáltató Kft.	controlling rendszer
Geomédia Rt.	stratégiai menedzsment és controlling
Hungária Biztosító Rt.	controlling rendszer
Kereskedelmi és Hitelbank Rt.	controlling rendszer
Középületépítő Rt.	tervezési és beszámolási rendszer
Konzumbank Rt.	controlling rendszer
Lakáskassza Rt.	költség- és teljesítményszámítási rendszer
Magyar Hitel Bank Rt.	controlling rendszer
MATÁV Rt.	tervezési rendszer
MATÁV Rt.	vezetői információs rendszer
MATÁV Rt.	folyamatorientált költségszámítás
MÁV Rt.	stratégiai és operatív controlling rendszer

MOL Rt. Központ	értékorientált vállalatirányítás
MOL Rt. Központ	tervezési rendszer
MOL Rt. Központ	projektcontrolling
MOL Rt. Központ	beszámolási rendszer, vezetői információs rendszer
MOL Rt. Központ	vezetői számvitel, belső költség- és teljesítményszámítás
MOL Rt. Upstream Üzletcsoport	controlling rendszer
MVM Rt.	controlling rendszer
Nitrokémia Rt.	controlling rendszer
Pénzintézeti Központ Rt.	controlling rendszer
Providencia Rt.	költség- és teljesítményszámítás
Providencia Rt.	controlling rendszer
Providencia Rt.	tervezési és beszámolási rendszer
Providencia Rt.	konszern controlling
Raab Karcher Tüzép Kft.	konszern controlling
Richter Gedeon Rt.	stratégiai vezetés és controlling
Richter Gedeon Rt.	controlling rendszer
Skála-Coop Rt.	controlling rendszer
Stollwerck Rt.	controlling rendszer
Tisza Volán Rt.	controlling és folyamatorientált irányítás
Titász Rt.	controlling rendszer
Unilever Magyarország Kft.	controlling rendszer

A vállalatok megoszlása ágazati hovatartozás szerint a vállalat fő profilja alapján

Ágazat	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
feldolgozó ipar	18	33,3 %
közszolgáltató	5	9,3 %
lakossági szolgáltató	24	44,4 %
kis- és nagykereskedő	7	13,0 %
összesen	54	100,0 %

A vállalatok megoszlása a meghatározó tulajdonos szerint

Meghatározó tulajdonos	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
magyar állam	14	25,9 %
önkormányzat	5	9,3 %
külföldi magán	27	50,0 %
magyar magán	8	14,8 %
összesen	54	100,0 %

5. SZÁMÚ MELLÉKLET

A controlling terület vezetőjével és munkatársaival a következő vállalatoknál készültek interjúk, szakmai háttérbeszélgetések 1994 és 1998 között

Vállalat	*Ágazat*
Alfa Kereskedelmi Rt.	nagy- és kiskereskedelem
Alterra Építőipari Rt.	lakossági szolgáltatás
Antenna Hungária Rt.	közszolgáltatás
Bayernwerke Hungária Rt.	közszolgáltatás
Bellis Rt.	nagy- és kiskereskedelem
Béres Rt.	feldolgozó ipar
Betonútépítő Rt.	lakossági szolgáltatás
BKV Rt.	lakossági szolgáltatás
Budapesti Távhőszolgáltató Rt.	közszolgáltatás
Chinoin Rt.	feldolgozó ipar
Convinbank Rt.	lakossági szolgáltatás
Creditanstalt Rt.	lakossági szolgáltatás
Dunapack Rt.	feldolgozó ipar
ETV Erőterv Rt.	lakossági szolgáltatás
Fővárosi Vízművek Rt.	közszolgáltatás
Geofizikai Szolgáltató Kft.	lakossági szolgáltatás
Geoinform Kft.	lakossági szolgáltatás
Geomédia Rt.	lakossági szolgáltatás
Hajdú-Bét Belkereskedelmi Rt.	nagy- és kiskereskedelem
Hajdú-Bét Rt.	feldolgozó ipar
Herendi Porcelánmanufaktúra Rt.	feldolgozó ipar
Hungária Biztosító Rt.	lakossági szolgáltatás
Hungaropharma Rt.	nagy- és kiskereskedelem
Idom Rt.	lakossági szolgáltatás
Konzumbank Rt.	lakossági szolgáltatás
Középületépítő Rt.	lakossági szolgáltatás

Magyar Hitel Bank Rt.	lakossági szolgáltatás
MATÁV Rt.	lakossági szolgáltatás
MÁV Rt.	lakossági szolgáltatás
MÁV Informatika Rt.	lakossági szolgáltatás
MOL Rt. Dunai Finomító	feldolgozó ipar
MOL Rt. Központ	feldolgozó ipar
MOLINVEST Rt.	lakossági szolgáltatás
Népszabadság Rt.	lakossági szolgáltatás
Nitrokémia 2000 Rt.	feldolgozó ipar
Nitrokémia Rt.	feldolgozó ipar
Pécsi Sörfőzde Rt.	feldolgozó ipar
Pécsi Vízmű Rt.	közszolgáltatás
Pénzintézeti Központ Rt.	lakossági szolgáltatás
Pharmavit Rt.	feldolgozó ipar
Pini Kaposvári Húsipari Rt.	feldolgozó ipar
Providencia Biztosító Rt.	lakossági szolgáltatás
Raiffeisen Bank Rt.	lakossági szolgáltatás
Rauch Hungária Kft.	feldolgozó ipar
Richter Gedeon Rt.	feldolgozó ipar
Skála-Coop Rt.	nagy- és kiskereskedelem
Stollwerck Rt.	feldolgozó ipar
Szegedi Konzervgyár Rt.	feldolgozó ipar
Szerencsejáték Rt.	lakossági szolgáltatás
Tisza Volán Rt.	lakossági szolgáltatás

A vállalatok megoszlása ágazati hovatartozás szerint a vállalat fő profilja alapján

Ágazat	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
feldolgozó ipar	15	30,0 %
közszolgáltató	5	10,0 %
lakossági szolgáltató	24	48,0 %
kis- és nagykereskedő	6	12,0 %
összesen	50	100,0 %

A vállalatok megoszlása a meghatározó tulajdonos szerint

Meghatározó tulajdonos	Vállalatok száma	Mintán belüli arány
magyar állam	14	28,0 %
önkormányzat	5	10,0 %
külföldi magán	25	50,0 %
magyar magán	6	12,0 %
összesen	50	100,0 %