

A magyar kiadás elé

Előszó

Bár a Közgáz különböző kurzusain már évek óta használják Robert N. Anthony és Vijay Govindarajan könyvét, a tizenkettedik kiadást az olvasó végre teljes terjedelmében magyarul is kézbe veheti. 2009-et írunk, amikor a gazdaság és a társadalom az elmúlt évtizedek legnagyobb válságát éli át. Érdekes-e ilyen körülmények között időt fektetni egy majdnem ezer oldalas szakkönyv tanulmányozásába? Feltétlenül, hiszen éppen a nehéz időkben keltenek gyors és hiteles információk és elemzések a vezetők számára. Éppen ilyenkor válik el, ki a szakmai szempontból felkészültebb, és ezért jobb megoldásokat kidolgozni képes vezető és controller. A gazdálkodó szervezetek életpályája nem egyirányú. A növekedési időszakokat stagnálás vagy visszaesés követheti. Ha ez ennyire nyilvánvaló, vajon miért válik sok cég fizetéseképtelenné? Miért nem tudják elkerülni a veszélyt? Elhárítható lenne az összeomlás? És mi a vezetők és mi a controllerek felelőssége a csődhelyzetek kialakulásában?

Sok controllert hallhattunk már mentetőtőzni: „én jól végeztem a dolgomat, információt gyűjtöttem és elemeztem a helyzetet, és időben jeleztem a veszélyeket, de a vezetők nem hallgattak rám”. És olyan vezetőkkel is találkoztunk már, akik a controllerek munkáját feleslegesnek tekintik, a tulajdonosi ellenőrzés szükséges rossz részeként. Akkor hogyan érhetjük el, hogy a controlling mégis betöltse szerepét, és segítséget nyújtson mégoly nehezen előre látható, bonyolult helyzetekben is, mint a gazdasági válság? Először is tudatában kell lennünk annak, hogy a rosszul végzett controllingmunka mindig veszteséget okoz. A növekedési ciklusokban persze a sok nyereség elfedi az irányítási rendszerek, a vezető irányító tevékenysége hiányosságaiból fakadó veszteségeket. Gyorsan változó piaci helyzetben azonban a rossz döntések végzetesek lehetnek. Magyarországon sincs olyan iparág, ahol a nem megfelelő irányítás, a kontroll hiánya ne vezetett volna már eddig is műszaki, kereskedelmi vagy egyéb szakmakultúrák eltűnéséhez – és ezzel együtt – munkahelyek megszűnéséhez.

Ha ekkora a tét, fel kell tenni a kérdést, hol végződik a controller, és hol kezdődik a vezető felelőssége? Ebben a tekintetben a nemzetközi szakmai szervezetek, például az ICAV (*International Controller Association*) és az IGC (*International Group of Controlling*) is egyetért: a vezető és a controller felelőssége egymástól nem választható el. Együtt felelősek nemcsak a szervezet vagyonának és alkalmazkodóképességének a megőrzéséért is, valamint a szervezet céljainak eléréséért. Ennek ellenére a legtöbb controller önmagát csak egy közönséges elemzőnek tekinti. Bár sokan elismerik, hogy controllerként felelősek azért, hogy a vezetőket ellássák a megfelelő információval, de elhárítják a felelősséget, amikor a

vezetők döntése kerül szóba. Pedig a controllernek komoly szerepe van abban, hogy a cég vagyonát, eredményességét és finanszírozhatóságát senki ne veszélyeztethesse. A hivatását gyakorló controller esetében természetes, hogy egyes keretgazdálkodási vagy beruházási döntési helyzeteket másképpen ítél meg, mint egy üzletág vagy egy funkcionális terület vezetője. Ilyenkor vállalnia kell a konfliktust, és megteremteni a lehetőséget arra, hogy a lehető legjobb döntés szülessen a cég érdekében. A controllingszervezet kialakításakor ügyelni kell arra, hogy a függelmi kapcsolatok mellett létezzen olyan szakmai kapcsolatrendszer is, valós koordinációs mechanizmusokkal, amelyek segítségével a controller „beavatkozhat” a céget érintő döntésekbe.

Mi kell tehát ahhoz, hogy egy controller megfelelhessen ezeknek az elvárásoknak? Először is szaktudás. Anthony és Govindarajan könyve fontos mérföldkő a hazai controllerképzésben, mert minden hazai controller hozzájuthat a világon megjelent egyik legjobb tankönyvhöz. Külön öröm, hogy a szerzők sok teret szánnak a szervezeteket körülvevő környezet controllingrendszerre gyakorolt hatásai, a különböző szervezeti strukturális megoldások tárgyalásának, valamint a felelősségi és elszámolási egységek és a vezetői teljesítményértékelés és érdekeltség kérdésének. Ezek a témák hiányoznak, vagy nagyon elnagyoltan kerülnek elő a legtöbb hazánkban megjelent, controllinggal foglalkozó szakművekben. Ha egy controller nem ismeri az üzleti környezetet, a kulcsfolyamatokat, akkor nem lesz képes támogatni a vonalbeli vezetőket. Ráadásul képtelen felmérni egy-egy intézkedés hatását a teljes értékképzésre, ezért csak lokális optimumokban gondolkodik. A legjobb controllerek a vevők fejével is gondolkodnak, mert tudják, hogy a jövedelem forrása csak a vevő lehet.

Egy könyv elolvasása természetesen nem elég ahhoz, hogy valakiből jó controller legyen. A napi munka során átélt küzdelmek eredményeként válhatunk igazán jó controllerré. Bár nem alakult ki egyetlen szabvány a világon, egy dologban a meghatározó szakmai műhelyek képviselői egyetértenek: a controller a vezetők üzleti partnere. Tehát attól lesz valaki jó controller, hogy munkáját és személyét a vezetők, döntéshozók nélkülözhetetlennek tartják ahhoz, hogy munkájukat sikeresen végezzék. Vannak olyan könyvek, amelyeket íróasztalunk közelében tartunk. Biztos vagyok abban, hogy Anthony és Govindarajan könyve is ezek közé fog tartozni.

Budapest, 2009. június 15.

Radó István

Miért éppen menedzsmentkontroll?

„A menedzsmentkontroll az a folyamat, amelynek során a vezetők annak érdekében befolyásolják a szervezet tagjainak magatartását, hogy megvalósítsák a szervezet stratégiáját.”¹ Ezt a Robert Anthonytól származó definíciót választotta vezérfonalként az a csapat, amely 1992-ben Dobák Miklós vezetésével alakult a Budapesti Corvinus Egyetem (akkori nevén Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, a „Közgáz”) Vezetési és Szervezési Tanszékének tagjaiból.² A céljuk egyrészt a menedzsmentkontroll tantárgy tematikájának, tananyagának kialakítása volt, másrészt pedig az, hogy megkezdjék a tantárgy oktatását a nappali tagozatos közgazdászképzésben.³ Bár a hazai szakmai közvélemény már akkor is gyakrabban használta a *controlling* kifejezést az operatív eredménytervezési, költségelszámolási, elemzési és beszámolási tevékenységek együttes meghatározására, az angol *management control* kifejezés megtartása és – a szavak lefordítása helyett – a magyar írásmódra való konvertálása tudatos választás volt. Az Anthony-féle definícióval és a tantárgy „menedzsmentkontroll”-ként való elnevezésével azt szerettük volna kifejezni, hogy mi ennek a több különböző szakterületet ötvöző, szerteágazó területnek a szervezeti és vezetési aspektusaira szeretnénk helyezni a hangsúlyt a számviteli, üzemgazdasági, vagy éppen informatikai kérdések középpontba állítása helyett. Mindazonáltal a magyarországi gyakorlatban ezt a szakterületet *controlling*-ként jelölik, a szakma ezt az elnevezést fogadta el. Ebben nem kis szerepe volt Horváth Péter professzornak, aki elméletalkotóként és a controllingrendszer gyakorlati megalkotójaként és továbbfejlesztőjeként is nagy hatással volt a hazai szakmai közéletre, valamint a terület kutatóira és oktatóira egyaránt. Horváth Péter értelmezésében: „A controlling olyan funkciókat átfogó irányítási eszköz, amelynek a feladata a tervezés, az ellenőrzés és az információellátás összehangolása.”⁴ A Budapesti Corvinus Egyetem Vezetéstudományi Intézetének közössége ezért néhány évvel ezelőtt úgy döntött, hogy a tantárgy megnevezésében megőrzi a *menedzsmentkontroll* kifejezést, de az oktatás során *controllingként* hivatkozza a területet. Az egyes modellek, koncepciók és eszközök megnevezéseként pedig az eredeti, a szerzők által használt kifejezéseket vesszük át, és – amennyiben létezik, illetve a gyakorlatban elterjedt –, annak magyarra fordított változatát.

Akár menedzsmentkontrollként, akár controllingként jelöljük azonban e területet, az mindenképpen igaz, hogy ha valaki fellapozza az e témában megjelent hazai és nemzetközi szakirodalmat, nem kap egyértelmű és megnyugtató választ arra a kérdésre, hogy valójában mit is takar a fogalom. Felmerül a kérdés, hogy vajon problémát jelent-e a *controlling* fogalom sokféle értelmezése, vagy pedig természetes jelenségnek tekinthető. Amennyiben az eltérő értelmezések abból adódnak, hogy a controllingrendszer gyakorlatban megvalósuló elemeit, a tevékenység valódi tartalmát a mindennapokban lényegesen befolyásolja az adott szervezet közvetlen környezete, gazdasági helyzete, szervezeti adottságai és a vezetők személyes jellemzői, akkor elfogadhatjuk, hogy nem szükségszerűen ugyanazokból

¹ Lásd jelen könyv 7. oldal. Az azóta széles körben elterjedt definíció a jelen könyv közvetlen előzményének tekinthető műben jelent meg: Anthony, R. N.: *The Management Control Function*. Harvard Business School Press, 1988, 11. o.).

² A csapat tagjai (ábécé-sorrendben): Bodnár Viktória, Császár Csaba, Dobák Miklós, Matos Zoltán.

³ A másoddiplomás mérnök-közgazdász képzésben a tantárgy oktatása már 1991-ben elkezdődött, a szakközgazdász képzés „Vezetés-szervezés” specializációján pedig 1993-ban, „Controlling” címmel.

⁴ Horváth & Partners: *Controlling. Út egy hatékony controllingrendszerhez*. Complex Kiadó, 2009, 15. o.

a tartalmi elemekből állnak a szervezetek controllingrendszerei. Lehet más a controllerek feladata, a vezetők és a controllerek közötti munkamegosztás, a controllerek által alkalmazott eszköztár. Az eltérő értelmezés azonban gondot okozhat akkor, ha a területet egyetemi hallgatónaként vagy gyakorlati szakemberként akarjuk megismerni, ha a szakma képviselői meg szeretnék osztani egymással véleményüket, tapasztalataikat, ha javaslatokat fogalmaznak egymás számára az controllingrendszerek kiépítésével és továbbfejlesztésével összefüggésben. Ezekben az esetekben ugyanis alapvető elvárásaként fogalmazódik meg a szakmai közösség tagjai részéről, hogy a *controlling* értelmezésénél legyenek olyan sarokpontok, amivel mindenki egyetért: olyan jellemzők és összetevők, amelyek mindenképpen részét képezik egy controllingrendszernek, s olyanok, amelyek semmiképpen nem tartoznak bele.

E fogalomtisztázó fejezet megírásával célunk az volt, hogy egyértelművé tegyük, mit tekinthetünk a mai üzleti környezetben a controlling szükségsszerű részének, melyek azok a jellemzők, amelyek mindenképpen hozzátartoznak ezekhez a rendszerekhez. Mivel hiszünk abban, hogy a controlling fogalom tartalmi elemeinek meghatározása nem választható el a gyakorlatban történő alkalmazhatóság kérdésétől, az elméleti fogalomtisztázást az elsajátítandó ismeretek egyik kiinduló pontjának tekintjük. A másik kiinduló pont a gyakorlatban megvalósuló controllingrendszerek jellemzői kapcsán pedig igyekszünk minél több példát, illusztrációt, empirikus kutatási eredményt megismertetni az olvasókkal, hogy ezzel teljessé válhasson a controlling jelenségről alkotott képük.⁵

Az elméleti alapkérdés: vezetői feladat vagy vezetést támogató eszközrendszer?

Az 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. Az angolszász nyelvterületen⁶ elterjedt *management control* (menedzsmentkontroll) kifejezés arra utal, hogy a tervezés és a tervek teljesülésének ellenőrzése, a teljesítmény értékelése és a visszacsatolás a vezetési tevékenység része. Robert N. Anthony kiinduló definíciója szerint a menedzsmentkontroll az a „folyamat, amely által a vezetők biztosítják az erőforrások eredményes és hatékony elosztását és felhasználását a szervezet céljainak elérése érdekében”.⁷ Ezt a meghatározást fejlesztette tovább Anthony a fejezet elején idézett fogalmi meghatározással, kiemelve a vezetők közvetett, elsősorban a szervezeti tagok magatartásának befolyásolásán keresztül érvényesülő hatását. A definíció önmagában még túlságosan általános ahhoz, hogy a menedzsmentkontroll tartalmi elemeinek meghatározásához megfelelő támpontot adhasson.

⁵ A hazai üzleti szervezeteknél az ezredfordulóig bevezetett és működtetett controlling eszköztárról átfogó képet kaphatunk Bodnár Viktória: *Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikus-ság – A hazai üzleti szervezeteknél bevezetett controllingrendszerek összetevői és rendszerszintű jellemzői* című munkából (Doktori disszertáció [PhD], BKÁE, 1999). Az azóta eltelt időszak fejleményeit, kiegészítve a nem üzleti – közszolgálati, nonprofit – szervezetek controlling-kezdeményezéseinek bemutatásával a www.controllingportal.hu szakmai portálon található folyamatosan megújuló tartalommal, nemzetközi kitekintéssel. Itt található meg a Radó István által vezetett, az IFUA Horváth & Patners keretében működő Controlling Kompetencia Központ, valamint a Controlling Akadémia szakmai műhelye által készített rendszeres kutatás, a Controlling Benchmarking Klub eredményei is.

⁶ Továbbá a szakmai kommunikációt tekintve inkább az angolszász világhoz kapcsolódó mediterrán, skandináv és Benelux-országokban.

⁷ Anthony, R. N.: *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston, 1965, 5. o.

Egy azonban mindenképpen kitűnik belőle: Anthony és követői a menedzsmentkontrollt alapvetően vezetői feladatnak tekintik.

Jó néhány szerző azonban — elsősorban a német nyelvterületen — a controllingot nem vezetési funkcióként értelmezi, hanem egy olyan eszközrendszerként, amelynek alapvető rendeltetése a vezetés részeként végzett tervezés, az ellenőrzés, valamint a vezetői döntésekhez szükséges információellátás összehangolása.⁸ Ez az értelmezés a menedzsmentkontroll helyett sokkal inkább az angol *controllership* kifejezés tartalmához áll közel. A *controllership* kifejezés arra utal, hogy a vezetők tervezési és kontrollfeladatainak 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 *controllingegység* pedig biztosítja az ezek ellátásához szükséges eszközöket, információt, és a közöttük lévő összhangot.

A *controller feladatköre* nem volt — sőt, még ma sincs — mindig elválasztva a vezetők személyétől. Amíg a szervezetek kicsik, tevékenységük homogén, környezetük egyszerű, könnyen átlátható és stabil, addig a vezető egy személyben el tudja látni az összes vezetési funkciót – köztük a tervezést és a tervek teljesülésének nyomon követését is. Amint azonban a szervezet méretének, a 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 vezetési funkciók közül egy-egy területre koncentráló specialisták kijelölésére vagy a vezetést támogató törzskari egységek kialakítására.⁹

A controlleri feladatkör első meghatározását a Gazdasági Felsővezetők Intézetének ajánlásában találhatjuk meg. Eszerint a controller, illetve a controlling egység feladatai a következők: a kontroll gyakorlásához szükséges terv(ek) elkészítése, beszámolóképzés és a beszámolóban szereplő információk értelmezése, teljesítményértékelés és ezzel kapcsolatos tanácsadás, adóügyintézés, hatósági beszámoló készítése, a vagyon védelme, gazdasági előrejelzés (lásd *CIA becomes FEI. The Controller*, 1962. május). Napjainkban az adóügyek, valamint a vállalati vagyon védelme kivételével az előzőekben felsorolt feladatok általában részét képezik a controller, illetve a controllingegység feladatkörének. Természetesen egy konkrét szervezet működési területének, környezetének, történetének, személyi állományának, vagy éppen a vezetők ezzel kapcsolatos szemléletmódjának megfelelően a controller feladatkörének tartalma ettől eltérhet, de azért általában azt mondhatjuk, hogy a tervezési, elemzési, (gazdasági) teljesítménymérési és -értékelési, beszámolási, valamint előrejelzési feladatokat a controller, illetve a controllingegység látja el.

Honnan származik a „controllinginformáció”?

A controlling tartalmának meghatározása során nem kerülhetjük meg, hogy beszéljünk a funkció ellátásához szükséges információról. A gazdálkodó szervezetek világában hagyományosan a számvitel jelenti a legfontosabb információforrást. Ma már nehéz lenne

⁸ Horváth & Partners: *Controlling. Út egy hatékony controllingrendszerhez*. Complex Kiadó, 2009, 15. o.

⁹ A vezetői munkát támogató testületekről, funkciókról bővebben lásd: Antal Zs.–Bodnár V.–Dobák M.: *Szervezeti alapformák*. in *Szervezeti formák és vezetés*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1996.

megmondani, hogy a számvitel eredetileg milyen célból alakult ki, illetve terjedt el széleskörűen: a vagyon nyomon követése vagy a vezetők irányítási feladatainak támogatása volt-e a fő mozgatórugó. 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 a vezetés azon elemeihez kapcsolódik, amelyeknél különösen fontos szerepe van az információnak. Nem véletlen, hogy a fenti területek elméletében és gyakorlatában egyaránt kiemelt hangsúlyt kap a funkció ellátásához szükséges információ, amelynek elsődleges forrása a számviteli rendszer.

A számviteli információ vezetői eszközként való használatának elmélete a századelőn a német üzemgazdasági iskola képviselőinek, illetve velük párhuzamosan néhány amerikai szakembernek a munkássága nyomán alakult ki.¹⁰ A gyakorlati alkalmazás a 19. század második felében létrejött, tömegtermeléssel és értékesítéssel foglalkozó „nagyüzemekig” vezethető vissza. Itt alkalmazták először a könyvelésből származó adatokat az output előállítási költségének meghatározására, valamint az erőforrás-felhasználás hatékonyságának nyomon követésére.

Az előállítási folyamat eredményhatásainak részletes kimutatása mellett a század első felében más területeken is hasznosnak látszott a számviteli információ felhasználása a vezetésben. A szervezetek növekvő mérete és a diverzifikáció által életre hívott divizionális szervezetek elterjedése vezetett a felelősségi elvű számvitel kialakulásához. A cél itt nem a termék, illetve szolgáltatás és a hatékonyság értékelése volt, hanem egy olyan irányítási rendszer kialakítása, amely lehetővé tette a viszonylag nagy önállósággal működő szervezeti egységek tevékenységének összehangolását egymással és a szervezeti célokkal, közöttük is a legfontosabbal: a nyereségmaximalizálási vagy a tőke megtérülési cél teljesülésével.¹¹

A szervezetek működési feltételeinek megváltozása a számvitelnek a vezetésben betöltött szerepére is kihat. A kilencvenes évek kihívását az olyan irányítási és információs rendszerek létrehozása jelentette a meglévő operatív rendszerek bázisán, amelyek a döntéshozók figyelmét a szervezet hosszú távú sikeres működése alapjainak megteremtésére irányítja. A vezetői számviteli, illetve információs rendszerek továbbfejlesztésének aktuális iránya a „stratégiai vezetői számvitel” címszó alatt megjelenő eszközöket takarja.¹²

Az idők során tehát a számviteli rendszer fejlesztésének alapvető célja volt, hogy olyan információs rendszerül szolgálhasson a vezetés számára, amely egyaránt, egy rendszer részeként képes számot adni

¹⁰ A vezetői számvitel elméletének és gyakorlatának időbeli alakulásáról bővebben lásd Bodnár Viktória: *Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság (A magyarországi üzleti szervezeteknél bevezetett controlling rendszerek összetevői és rendszer szintű jellemzői)*. Doktori (PhD) értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest, 1999, 1.4. fejezet.

¹¹ Ma már egyre inkább elterjedt az a felfogás, hogy a tulajdonosok legfőbb célja nem a rövid távú nyereségmaximalizálás vagy a tőke megtérülés, hanem a vevőnek nyújtott értéken keresztül a tulajdonosi érték növelése.

¹² A vezetői számviteli rendszerek fejlődési szintjeiről bővebben lásd Kaplan, R. S.–Cooper, R.: *Költség & hatás. Integrált költség-számítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai*. Panem Kiadó, Budapest, 2001.

- a vagyon alakulásáról,
- az erőforrások felhasználásával létrehozott többlet értékről,
- továbbá azt is képes megmutatni, hogy a létrehozott teljesítmény ellenértéke mikor válik valójában felhasználhatóvá a szervezet számára, illetve, hogy a felhasznált erőforrások ellenértékét mikor kell ténylegesen kifizetni az arra jogosultaknak.

Ezen elvárásokat leginkább a négy számlasoros, kettős könyvelés tudja kielégíteni, melyre gyakran utalnak úgy, mint „gazdasági szemléletű” vagy „üzleti” számvitel, szemben a „pénzforgalmi szemléletű” vagy „költésgvetési” könyveléssel, melynek elsődleges célja a bevételeknek és a kiadásoknak a fizetés időbeli sorrendjében történő nyomon követése.

A „gazdasági szemléletű” elnevezés helyett célszerűbb a „periodikus eredményszemléletű” jelző használata, ezzel kifejezve, hogy ez a rendszer abban lép túl a bevételek és kiadások egyszerű rögzítésénél, hogy a teljesítményt már a létrehozatala pillanatában megmutatja, és hozzárendeli – szintén már a létrehozatal során – az annak érdekében tett erőforrás-felhasználást. Ez a szemlélet ténylegesen jobban szolgálja a vezetők (döntéshozók) információs igényét. A periodikus eredményszemléletű számvitelen belül azonban meg kell tennünk egy további lépést: a pénzügyi (külső) és a vezetői (belső) számvitel szétválasztását. A pénzügyi számvitel kifejezés arra utal, hogy a számviteli rendszernek képesnek kell lennie megbízható és valós információt szolgáltatni a vállalati vagyon és a létrehozott értéktöbblet alakulásáról. Hiszen a tulajdonosoknak, valamint a vállalat többi külső érintettjének tudniuk kell értékelní a vállalatot, valamint a hatóságoknak szükségük van egy egyértelmű kiindulási alapra az adózási és járulékkötelezettségek behajtásához. Mindezt ráadásul attól függetlenül kell tudniuk megtenni, hogy a vállalat milyen tulajdonosi struktúrával, tevékenységi körrel (profilal), mérettel, illetve irányítási elvekkel jellemezhető. A pénzügyi számvitel esetében ezért az információval kapcsolatos legfőbb kritériumok a pontosság és az általános érvényű értelmezhetőség.

A vezetői számvitel célja, hogy a vagyonalakulást, a létrejövő értéktöbbletet ne a vállalat egészére nézve, és a konkrét döntési szituációtól, kontextustól függetlenül ragadja meg, hanem információt nyújtson az egyes tevékenységek, szervezeti, illetve felelősségi egységek erőforrás-felhasználásáról, valamint a vállalati értéktöbblet létrehozásához való hozzájárulásáról. Ráadásul egy megfelelően kialakított vezetői számviteli rendszer mind az erőforrás felhasználást, mind pedig az eredményekhez való hozzájárulást az adott kérdés specifikus ismérvei szerint – vagyis az adott időtávon, a lehetséges alternatívák hatásait, valamint a szervezeten belüli felelősségi viszonyokat is figyelembe véve – képes meghatározni.

Amennyiben periodikus eredményszemléletű számviteli rendszert használunk, és ezen belül a költséghelyek és költségviselők rendszere, a költségáramlás rendje, valamint az eredményszámítás tartalma és struktúrája az okozati és a felelősségi elveknek megfelelően van kialakítva, akkor sem állíthatjuk azt, hogy a controlling kizárólagos információforrása a (vezetői) számviteli rendszer. A kontroll alapjával szolgáló tervek megalkotása, a teljesítmény értékelése és az ezzel kapcsolatos javaslatok megfogalmazása, a gazdasági előrejelzés, a szervezet eredményére közvetlenül ható döntések meghozatala számos más forrásból származó információ összegyűjtését és a vezetők számára történő rendelkezésre bocsátását teszi szükségessé. Ezen információk összességét, struktúrált rendszerét ne-

vezethetjük *controlling információs rendszernek*.¹³ Mivel a controllingfeladatok ellátásához szükséges információ sokféle forrásból származik, és igen eltérő jellegű adatokat tartalmaz, mára a controlling és a controllerek egyik kulcsfontosságú feladatává vált a vezetőket szolgáló információrendszerek kialakításának és működtetésének szakmai irányítása. Ez nem jelenti azt, hogy a controllingegységek átveszik az informatikusok feladatát, hanem sokkal inkább azt, hogy a controllerek képesek legyenek megfogalmazni a vezetői információs rendszerek tartalmi jellemzőiből következő, az informatikai rendszerekkel szemben támasztott követelményeket, és tudniuk kell együttműködni az informatikusokkal, hogy a rendszerek a lehető legteljesebben szolgálhassák a vezetők változatos információs igényeit.

Tipikus controlleri szerepviharok

A harmadik, tisztázandó alapkérdés a controller feladat- és hatáskörére vonatkozik. A klasszikus definíciókat áttekintve egyértelműen mutatkozik abban, hogy a controller nem maga hozza döntéseket, hanem információval, tanácsadással támogatja a vezetők döntéseit, ezáltal igyekszik biztosítani az – elsősorban gazdasági – szempontok érvényesítését a döntésekben, valamint az egyes vezetők által hozott egyedi döntések közötti összhangot. Vagyis a controller nem döntést hoz, hanem döntést támogat: számára a döntéshozó maga is a probléma része, hiszen meg kell őt győznie a komplex gazdasági szempontok fontosságáról és az általa szolgáltatott információ megbízhatóságáról.

Az olyan szervezetekben, amelyekben a (gazdasági) eredménycentrikus megközelítés nem tekinthető a döntéshozói gondolkodás alapvető jellemzőjének, nagy a kísértés arra, hogy a controllerek ne csak támogatni próbálják az operatív döntéshozók teljesítménnyel és erőforrás-felhasználással kapcsolatos döntéseit, hanem ők maguk hozzák a döntést. Annál inkább érezhetik ezt „jogosnak”, minél nehezebb gazdasági helyzetben van a szervezet, s egy-egy „pazarló” döntés jelentős hatással lehet annak túlélési kilátásaira. Mindazonáltal a controlleri feladatkör eredeti értelmezése szerint a cél annak elérése, hogy a szervezeten belüli döntéshozók maguk döntsenek és cselekedjenek úgy, hogy ne veszélyeztessék annak fennmaradását, illetve elősegítsék a céloknak megfelelő, hosszú távon is eredményes működést.

A controller feladatkörével kapcsolatos másik tipikus szereptévesztés az információ előállításával kapcsolatos. A controller gyakran a meglévő rendszerekkel párhuzamosan kiépíti a saját információs bázisát. Különösen jellemző ez azokra a szervezetekre, ahol a korszerű információtechnológia kevésbé elterjedt, illetve a számviteli rendszert működtető pénzügyi-számviteli apparátus nem elég nyitott a rendszer vezetői szempontok szerinti átalakítására, illetve kiegészítésére. Mivel azonban a döntéshozók számára szolgáltatott információ helytállóságáért a controller felel, a más, az adatok rögzítésében és az információ előállításában érintett egységekkel való együttműködés helyett a általában inkább az adatok újbóli – ellenőrzött – összegyűjtését és az információ saját hatáskörben való előállítását választja. Ez a törekvés – még ha érthető is –, amellet, hogy felesleges pluszmunkát

¹³ Vannak szerzők, akik a hagyományos értelemben vett számviteli információn túl a vezetői feladatok ellátásához szükséges információk összességét is beleértik a vezetői számvitel fogalmába. Mi azonban ezt nem tartjuk helyesnek, hiszen a számvitel meghatározásának egyértelműen része a pénzügyi-központban kifejezett információ. Véleményünk szerint egy vevői elégedettséget felmérő kérdőív eredményét, vagy éppen a termelési folyamat hibamentességét jelző adatot nem tekinthetünk számviteli információnak, ezek előállítását pedig vezetői számvitelnek. A vezetői számvitel tágabb értelmezésére jó példa Robert Kaplan és Anthony Atkinson könyve: *Vezetői üzleti gazdaságtan. Haladó vezetői számvitel*. Panem Kiadó, Budapest, 2003.

jelent, komoly zavarokat okozhat a szervezet irányításában: a döntéshozók egészen eltérő információhoz juthatnak attól függően, hogy kitől kérik az adatot.

A harmadik gyakori jelenség a controllerek feladatainak kiterjesztésében az az eset, amikor a controller nemcsak a tervek teljesülésének alakulását ellenőrzi, hanem a mindennapi működésre, elsősorban a közvetlen erőforrás-felhasználást jelentő tevékenységekre vonatkozó szabályok betartását is. Hagyományosan ez a feladat sem tartozik a controlleri feladatkörbe: a controllernek elemzésekkel alátámasztva jelezni kell a „gyanúját”, esetleg javaslatokat megfogalmazni a hatékonyság javítására, vagy éppen a „pazarlás” megszüntetésére, de a számonkérés és a döntések felülvizsgálata a vezetők feladata és felelőssége. Ráadásul a szabályszerű működés ellenőrzésében a vezetők – és a tulajdonosok – támogatását nem is a controllertől, hanem a belső ellenőrtől lehet elvárni: a szervezetek működésére vonatkozó külső (jogszabályban előírt) és belső (a tulajdonos, illetve a vezetők által meghatározott) szabályok betartásának ellenőrzése jellegzetes belső ellenőrzési feladat.

Bodnár Viktória

Előszó

A *Menedzsmentkontroll-rendszerek* 12. kiadása elméleti modellekkel, szakszövegekkel és esettanulmányokkal szolgál controllingkurzusok számára. A könyvet úgy alkottuk meg, hogy lehetővé tegye a hallgatók számára tudásuk gyarapítását, hogy lássák és elemezhesék, a szervezet vezetése miként alkot meg, vezet be és használ menedzsmentkontroll-rendszereket a cég stratégiájának megvalósítása érdekében. Nem foglalkozunk kimerítően a költségszámítási és kerettervezés olyan aspektusaival, amelyeket külön számviteli kurzusokon oktatnak. A könyv nagyjából azonos hangsúlyt fektet a menedzsmentkontroll folyamatainak technikáira (mint az elszámolóárak képzése, a kerettervezés, a vezetők javadalmazása) és e technikák magatartási hatásaira (mint a motiváció, a célok összehangolása, a vezetők és beosztottak szerepei).

A könyv három részre tagolódik. Miután az 1. fejezet ismerteti a mű átfogó elméleti keretrendszerét, az I. rész (2–7. fejezet) bemutatja a felelősségi egységet mint a menedzsmentkontroll megvalósulásának szervezeti környezetét. A II. rész (8–12. fejezet) leírja a tipikus menedzsmentkontroll-folyamat egymást követő lépéseit: a stratégiai tervezést, a kerettervezést, az operatív tevékenységeket és utóbbiak elemzését. A III. rész (13–16. fejezet) a menedzsmentkontroll-rendszerek különböző változatait ismerteti: a differenciált stratégiával dolgozó cégek, a szolgáltatószervezetek, a multinacionális szervezetek és a projektek menedzsmentkontrollját.

Változások a szövegben

Igyekeztünk megtartani a 11. kiadás erősségeit, de változtattunk a szövegen és az esettanulmányokon, abban a reményben, hogy ezáltal a könyv még használhatóbbnak bizonyul. A felülvizsgálatot megelőzően a 11. kiadást használó és azt nem ismerő szakembereket kérdeztünk meg. Konstruktív megjegyzéseik és javaslataik hasznosak voltak az új kiadás megalkotása során.

Számos dolgon javítottunk a hallgatók tanulását elősegítendő. Ide tartoznak a fejezetek elején olvasható hosszabb bevezetők, a bővebb fejezetösszefoglalók, a több diagram és ábra, a sok valós példa, a következetesen használt szakszókincs és a naprakész ajánlott irodalom minden fejezet végén.

Bízunk benne, hogy Olvasóink a 12. kiadást jól átgondoltnak, velősnek, friss példákkal alátámasztottnak, összességében a menedzsmentkontroll aktuális elméletével és gyakorlataival egybevágnak találják.

Változások az esettanulmányokban

A könyv egyik fő erőssége az aktuális gyakorlatot bemutató esettanulmányok gyűjteménye. Az Egyesült Államok mellett más országokból is származó vállalati helyzeteket feldolgozó esetek nemcsak az egyes helyzetek elemzését követelik meg a hallgatóktól, hanem azt is megmutatják, hogy milyen jelenségek zajlanak a cégekben – közvetítve azt a hangulatot is, amelyet az elméleti szöveg nem tud átadni.

Az esettanulmányok természetesen nem az egyes vezetői problémák helyes vagy helytelen kezelését hivatottak bemutatni, mint ahogyan az esetek nagy többségében nincsenek is „jó válaszok”. Oktatási értékük abból származik, hogy a hallgatók gyakorlatot szereznek a problémák elemzése, valamint az elemzési eredmények bemutatása, megvitatása és kollégáik előtti megvédése révén.

Megtartottuk azokat az esettanulmányokat, amelyeket a felhasználók a leginkább hasznosnak ítélték. Jelen kiadás 66 esetéből 10 a Harvard Business School, 26 a Tuck School at Dartmouth szerzői jogvédelme alá esik, a maradék 30 más amerikai és külföldi egyetemről származik. A 12. kiadásban tizenegy (20 százalék) új vagy átírt eset található.

Eseteink gyűjteményét az oktatók több okból is hasznosnak találhatják:

- Sok eset jelentős cégekről szól, mint a General Electric, a Champion International, a Xerox, az ITT, a 3M, a Texas Instruments, a Hewlett-Packard, a General Motors, a Nestlé, a Motorola, a Lincoln Electric, a Nucor, a Citibank, a Chemical Bank, a Nordstrom, a Wal-Mart, a Southwest Airlines, a Dell Computer és az Emerson Electric.
- Az esetek amerikai, külföldi és nemzetközi vállalatok nagy változatosságából merítenek.
- A valós leírások a diákokat különböző szervezetekkel és környezeti tényezőkkel szembeállítják: egyaránt találkoznak kis és nagy, termelő és szolgáltató, profitorientált és nonprofit szervezetekkel.
- A gyűjtemény számos ismerős, napjainkban játszódó esetet tárgyal érdekes, élvezetes, tanulható formában.
- Nagy figyelmet fordítottunk az esettanulmányok hosszára. Fő törekvésünk az volt, hogy az esetek többsége rövid legyen. Továbbra is bemutatunk ugyanakkor néhány közepes és hosszú, „kétnapos” és „kétrészes” esetet is.
- Az esetgyűjtemény az oktatás rendje szempontjából rugalmas: az esetek sorrendje könnyen megváltoztatható, ez nem befolyásolja azok „taníthatóságát”.

Célközönség

Könyvünk többféleképpen is felhasználható:

- Egyszemeszteres vagy negyedéves kurzus tananyagaként olyan egyetemi (mesterszakos) hallgatóknak, akik már elvégezték a vezetői számviteli kurzust, és nagyobb mélységben kívánnak foglalkozni a menedzsmentkontrollal.
- Egyszemeszteres vagy negyedéves kurzus tankönyveként olyan főiskolai (alapszakos) hallgatók számára, akik már elvégezték egy vagy két vezetői számviteli kurzust.
- Különböző rövidebb kurzusok tananyagaként vezetőképző programok hallgatóinak.

- Kézikönyvként vezetőknek, vezetési tanácsadóknak, informatikai rendszertervezőknek és controllereknek – mindazok számára tehát, akik részesei, érintettjei a menedzsmentkontroll-folyamatnak.

Köszönetnyilvánítás

A 12. kiadás létrejöttében sokan működtek közre: hallgatók, felhasználók, kollégák és lektorok bőségesen elláttak bennünket éleslátó megjegyzésekkel, segítő javaslatokkal.

Azt a kurzust, melynek anyagából ez a könyv építkezett, eredetileg a néhai Ross G. Walker hívta életre a Harvard Business Schoolon. Elismeréssel adózunk úttörő munkájának, amelynek során megalkotta a kurzusok alapjául szolgáló eszméket, illetve oktatási módszereit. A könyv fejlesztéséhez nagyban hozzájárultak a Harvard Business School tanári karának jelenlegi és egykori munkatársai: Francis J. Aguilar, Robert H. Caplan, Charles J. Christenson, Robin Cooper, Russel H. Hassler, Julie H. Hertenstein, Regian E. Herzlinger, Robert A. Howell, Gerard G. Johnson, Robert S. Kaplan, Warren F. McFarlan, Kenneth Merchant, Krishna G. Palepu, John K. Shank, Robert Simons, Richard F. Vancil és John R. Yeager. Köszönjük!

Hálásak vagyunk Robert H. Deming, James S. Hekiman, John Maureil, Chei-Min Paik és Jack L. Treynor segítségéért. Köszönetet mondunk azoknak a kollégáknak is, akik megkeresésünkre ismertetőt és bírálatot írtak könyvünkről: Ida Robinson-Backmon, University of Baltimore; Bernard Beatty, Wake Forest University; Ingemar Lyrberg, Uppsala University; Otto B. Martinson, Old Dominion University; Henry C. Smith III, Otterbein College; Tim Redmer, Regent University; Tom Madison, St. Mary's University; Mary Fleming, California State University-Fullerton; Surendra P. Agrawal, University of Memphis; Patricia Elliot Williams, Friends University; Ralph Dtrina, Rollins College; Seymour Kaplan, Polytechnic University és Barbara McElroy, Berry College. Külön köszönet Rajeev Parliikarnak (Tuck '02-es évfolyam) és Suraj Prabhunak (Tuck '06-os évfolyam), akik a példák keresésében segítettek.

Joseph Fisher (Indiana University) a 12. fejezetben olvasható ügynökelmélet anyagában működött közre. Anant K. Sundaram (Tuck School) a 15. fejezetben található átváltási ráták és teljesítményértékeléssel foglalkozó részhez járult hozzá. Őszinte köszönetünk mindkettejüknek nagyszerű közreműködésükért.

Az általunk választott esettanulmányok jól szolgálják a menedzsmentkontroll oktatását. Ezúton is kifejezzük elismerésünket és hálánkat az esetek szerzőinek és fejlesztőinek. Nevük az adott oldalak alján rendre olvasható. Lelőtelezettjeink azok a cégek is, amelyekről elemzéseink szólhatnak.

A könyv megvalósulásához szükséges nagy mennyiségű anyag összegyűjtése és egybeigénylése nem kis feladatot jelentett. Külön köszönet Marcia Diefendorfnak, Govindarajan professzor szakmai asszisztensének, aki felbecsülhetetlen értékű titkári és informatikai szaktudását latba vetve szakszerűen rendszerezte az eredeti szöveg és az átiratok oldalainak ezreit. Szintén köszönetet mondunk segítségükért és projektünk iránti elkötelezettségükért Steve DeLanceynek, a McGraw-Hill/Irwin kiadó és Robin Reednek, a Carlisle Publishing Services munkatársának.

Reméljük, hogy az olvasók is osztozni fognak abban a lelkesedésünkben, amit a könyv írása kapcsán a menedzsmentkontroll gazdagsága és az általunk képviselt oktatási módszer számunkra jelentett. Mint mindig, most is értékeljük a könyvvel kapcsolatban megfo-

galmazott javaslataikat és gondolataikat. Örömmel fogadjuk a tartalommal és a formával kapcsolatos megjegyzéseiket, illetve azt is, ha felhívják figyelmünket a hibákra. Kérjük, a következő címen lépjenek kapcsolatba velünk: Vijay Govindarajan, „Earl C. Daum 1924” Professor of International Business, The Tuck School of Business, Hanover, NH 03755; tel.: (603) 646-2156; fax: (603) 646-1308; e-mail: VG@dartmouth.edu.

Hanover, NH, 2005. november

*Robert N. Anthony
Vijay Govindarajan*