

MENEDZSMENT CONTROL – A SZÁMVITELI MUTATÓSZÁ- MOKTÓL A VERSENYKÉPES STRATÉGIÁIG

Böcskei Elvira – Hágen István Zsombor

Összefoglalás

Cikkünkben a vállalati stratégia és a számvitel sajátos kapcsolatára fókuszálunk, azon területeket érintjük, amelyek egyrészt a külső érintettek részére szolgáltatnak információt, másrészt operatív szinten jelennek meg. A vállalkozás vagyoni helyzetét bemutató mérleg, továbbá a vállalat bevételeiről, költségeiről és ráfordításairól tájékoztatást adó eredménykimutatás adatait felhasználva a legjellemzőbb mutatószámrendszerekre és azok összefüggéseire fókuszálunk. A mutatók egyszerű számítással kiszámolhatók, ugyanakkor információtartalmuk elégséges ahhoz, hogy a külső érintettek részére (is) a vállalkozás vagyoni, jövedelmi helyzetéről megbízható információt szolgáltatassanak. A gazdasági adatok ma már nyilvánosak, a mutatószámok ismertetése mellett a mérleg- és eredménykimutatás adatai szövegesen is értékelésre, bemutatásra kerülnek. Igaz ugyan, hogy a kötelezően előírt formai és tartalmi adatok ismertetésén túlmutatóan a jogalkotó a gazdálkodóra bízta a gazdasági mutatószámok képzését és annak bemutatását.

A külső és belső információszolgáltatásban megmutatkozó sajátosságokat a vállalati stratégia is tükrözi. Ma már a vállalatok fontosnak tartják, hogy a külvilág – az üzleti partnereik, jövőbeni lehetséges befektetők vagy csak az egyszerű érdeklődők – felé is megfogalmazzák stratégiájukat, küldetésüket, ugyanis az így közvetített értékrendjüknek üzenetértéke van. Ugyanakkor létezik egy „belső stratégia” is (ez jellemzően nem publikus), amely közvetlenül a menedzsmentnek szól. A két stratégia alapjaiban ugyan nem tér(het) el egymástól, ugyanakkor controlleri szempontból eltérő eszközrendszert használ.

Kulcsszavak: számviteli mutatószámok, számviteli mérleg, vállalati stratégia, eredménykimutatás, „belső” stratégia, controlling

JEL: M 41

Management control – from accounting indicators – to a competitive strategy

Abstract

In our article we focus on the connection of the corporate strategy and the accounting, involving the fields, which on the one hand provide information to external stakeholders, on the other hand appear in operative level. The accounting balance shows the financial state of the company, moreover it uses the data of profit-and-loss statement about the incomes, costs and expenses. We focus on the most typical scorecards and their connections. The indicators can be relatively easily calculated, at the same time its information content is adequate to provide reliable information about the financial and income situation of the enterprise to external stakeholders (too). Nowadays economic data are public, besides the review of indicator numbers, the balance and profit-and loss statement data are textually evaluated and published too. However it is true, that beyond the description of compulsory prescribed formal and content data, the legislators entrust the company how it generates economic indicator numbers and how these are presented.

The corporate strategy reflects to specialties in external and internal information providing. Now the companies consider it important to introduce their strategy and mission to the outside world, such as business partners, future potential investors or just common inquirers, because the mediated values have message value. At the same time an “inner strategy” (which is typically not public) also exists and directly affects the management. These two strategy cannot be fundamentally different from each other, however different toolkits are used from controlling point of view.

Keywords: *accounting indicators, accounting balance, corporate strategy, profit and loss statement, “inner”strategy, controlling*

MARK: M 41

Bevezetés

A globális gazdasági, társadalmi és környezeti változások a vállalkozásokat egyre inkább arra ösztönözték, hogy közvetlen és közvetett környezetük iránt felelős magatartást tanúsítsanak. Amennyiben a társadalmilag felelős magatartás kérdését a vállalkozások gazdálkodása szempontjából vizsgáljuk, akkor az már a cég alapításánál megkezdődik, majd – azt követően a megalkotott szabályzatokon és azok érvényre juttatásán keresztül – az évente elkészítendő, a gazdálkodó adott üzleti évi működését bemutató beszámoló formájában ölt testet. A számviteli törvény előírásai alapján a kötelezően elkészítendő beszámoló nyilvános – a 2000. évi C. törvény 4. § határozza meg azt, hogy a vállalkozás mely típusú beszámoló elkészítésére kötelezett –, célja, hogy átfogó tájékoztatást nyújtson a vállalkozás helyzetéről (Böcskei 2016). A vállalkozás vagyoni helyzetét bemutató mérleg és a bevételekről, költségekről és ráfordításokról tájékoztató eredménykimutatás, továbbá az éves beszámoló részét képező kiegészítő melléklet a vállalat vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetéről tájékoztatja a külső érintetteket. A külső információs rendszere mellett a belső számviteli információs rendszert úgy kell kialakítani, hogy azt a vállalkozás mindenkorai stratégiájának szolgálatába lehessen állítani.

Anyag és módszer

Vállalati stratégia alatt a küldetés megfogalmazását, a jövőkép kialakítását és ezek megvalósításához szükséges magatartásminták kidolgozását értjük (Hágen 2008). A vállalatmenedzsment szempontjából nagyon fontos, hogy összhangot teremtsenek a gazdaság stratégiai és operatív céljai között. Csak az a stratégia valósítható meg, amely képes operatív szinteken megjelenni, vagyis végrehajtási alternatívát kínál. A vállalkozások versenyképességét alapvetően az ellátási láncuk hatékonysága határozza meg, amelyben a vevői igények figyelembevételével történik a tervezés. (Tégla Zs. – Szűcs Cs. 2015).

A vállalat eredményes működéséhez a stratégiának képesnek kell lennie operatív szinten, vagyis a mindennapi üzletmenet során megvalósulnia, beépülnie a menedzsment és a vállalat alkalmazottainak a gondolkodásába, szemléletébe, és ennek a tevékenység végzése során érvényre is kell jutnia.

Nem véletlen, hogy már az 1900-as években felismerték, hogy a szervezeti stratégia végrehajtása érdekében szükségszerű, hogy a menedzsment a szervezet tagjait befolyásolja, így a controlling mint vezetési eszköz fokozottan elő-

térbe került. Vállalatvezetési funkcióként a controlling a *Controller's Institute of America* elnevezésű intézethez kapcsolódik, amely a controllingot „management control system”-nek nevezte (1931). A mai értelemben vett menedzsment control megalkotása R. N. Anthony (1989) nevéhez fűződik. Nézete szerint a menedzsment control az a folyamat, amelynek során a menedzserek a szervezet tagjait befolyásolják a szervezeti stratégia végrehajtása érdekében. A controlt vezetői tevékenységnek tekintti, és összekapcsolja azt a vállalati célok elérésével. Hazai viszonylatban Dobák is (Dobák et al. 1997) a vezetés és a controlling elválaszthatatlan kapcsolatát hangsúlyozza, és a „menedzsment-control” kifejezést a controlling fogalmával szinonimaként használja. Számos közgazdász ír a vezetés és a controlling kapcsolatáról (F. J. Witt – K. Witt 1994, Schwalbe H. 1995, Horst – Günter H. – Kissing H. 1993, Mann R. – Mayer E. 1993, Ladó L. 1991, Horváth P. 1998, Csikós I.-né – Juhász T.-né – Kertész T. 1993, Boda Gy. – Szlávik P. 1999, Fenyves V. – Dajnoki K. 2015, Zéman 2016), utalva vezetői döntésekhez szükséges információk összetettségére.

Közel három évtizeddel ezelőtt Ladó L. (1991) már a controlling duplexitását hangsúlyozta, a vagyoni, pénzügyi, jövedelmi (nyereség) helyzet meghatározott időszakonkénti „szemmel tartására” hívta fel a figyelmet.

Jelen cikkünkben a nagy elődök elméleteiből kiindulva a vállalati stratégia és a számvitel sajátos kapcsolatára fókuszálunk, azon területeket érintjük, amelyek egyrészt a külső érintettek részére szolgáltatnak információt, másrészt operatív szinten jelennek meg. A vállalati stratégia is tükrözi ezt a külső és belső sajátosságot. Ma már a vállalatok fontosnak tartják, hogy a külvilág – az üzleti partnereik, jövőbeni lehetséges befektetők vagy csak az egyszerű érdeklődők – felé is megfogalmazzák stratégiájukat, küldetésüket, ugyanis az így közvetített értékrendjüknek üzenetértéke van. Ugyanakkor létezik egy „belső stratégia” is (ez jellemzően nem publikus), amely közvetlenül a menedzsmentnek szól. A két stratégia alapjaiban ugyan nem tér(het) el egymástól, ugyanakkor controlleri szempontból eltérő eszközrendszert használ.

Eredmények

Külső érintettek részére szolgáló információ

Amíg a vállaltok a küldetésüket, missziójukat (külső stratégiának definiáljuk) nyilvánosan is megfogalmazzák, jól látható helyeken (honlapjukon, a cég közösségi előterében stb.) elérhetővé teszik, ezzel ellentétben a vállalkozás gazdasági adatairól kevés információt szolgáltatnak Oláh et al., (2017). Annak ellenére, hogy az évente kötelezően elkészítendő beszámolók nyilvánosak, bárki számára szabadon hozzáférhetőek, a cégek e tényt kevésbé publikálják. Ma még kevés azon piaci szereplők, vagy egyszerű érdeklődők száma, akik tisztában vannak azzal, hogy a gazdasági adatokhoz bárki hozzájuthat, azok letölthetőek. Így tévesen, ma még a gazdasági adatokhoz való hozzáférés misztikuma a jellemző, annak ellenére, hogy a jogalkotó célja – a beszámolók nyilvánosságra hozatalával – az volt, hogy a külső érintettek részére is megbízható, valós információt szolgáltatassanak a vállalkozások vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről. A beszámoló részeként kötelezően elkészítendő kiegészítő melléklet is ezt erősíti, ahol a mérleg- és eredménykimutatás adatai szövegesen is értékelésre, bemutatásra kerülnek.

A vállalkozás vagyoni helyzetének bemutatása, a kiegészítő melléklet információtartalma

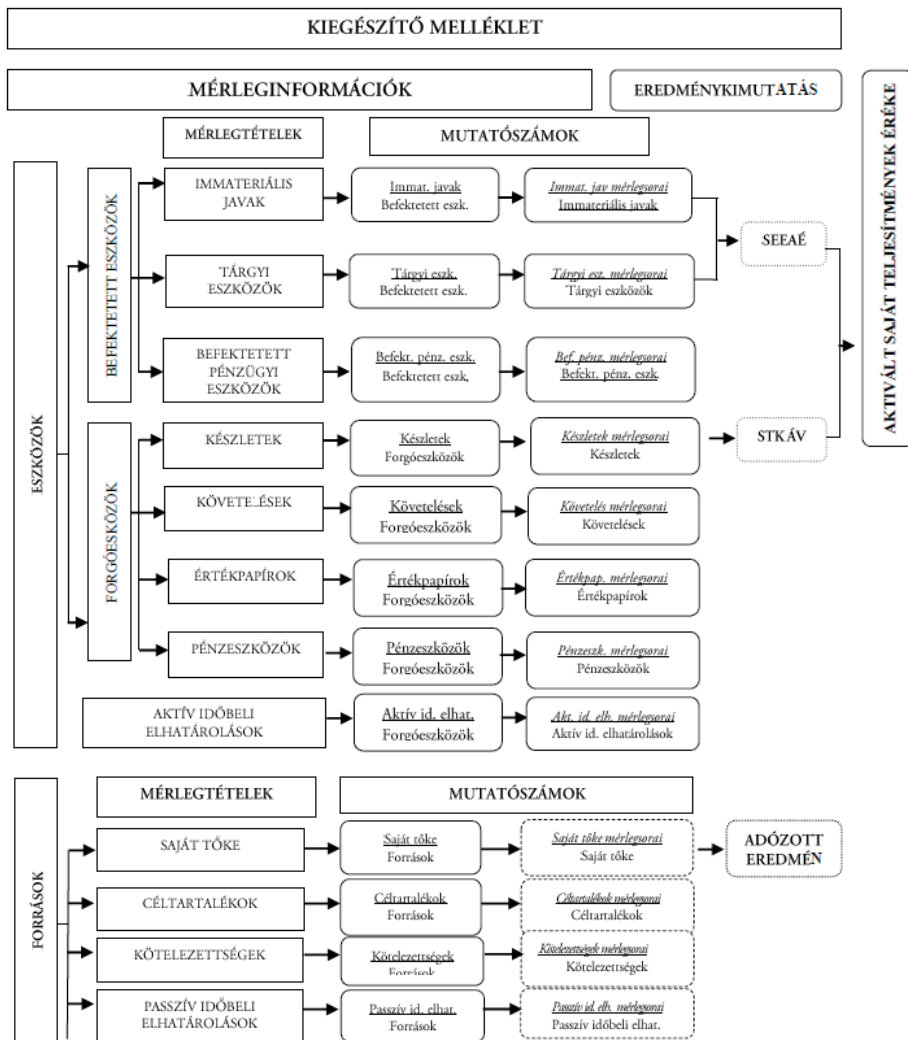
A kiegészítő melléklet tartalmazza a vállalkozás vagyonára, a befektetett eszközökre, azon belül is az immateriális javakra és tárgyi eszközökre vonatkozó tényszámokat. A befektetési tükröt felhasználva a vizsgált időintervallumra vonatkozóan képet kaphatunk az immateriális javak és tárgyi eszközök bruttó értékének növekedéséről és az eszközök értékének csökkenéséről.

A befektetési tükrő adatait felhasználva a vagyonstruktúrára vonatkozóan képezhetünk mutatókat, többek között az immateriális javak és tárgyi eszközök arányának vizsgálatára nyílik lehetőség, amely egyben tájékoztatást ad arról, hogy az eszközutánpótlás mennyiben biztosított.

A befektetett eszközökhöz hasonlóan a forgóeszközök esetében is látható, hogy hogyan alakul a forgóeszközök aránya az összes eszközállományhoz viszonyítva.

A forgóeszközökön belül a készletek elemzése viszonylag összetett, számos lehetőség kínálkozik az elemzésre. A kiegészítő mellékletben kötelezően be

kell mutatni a saját termelésű készletek állományváltozását – az aktivált saját teljesítmények értéke két tényezőből áll, a saját termelésű készletek állományváltozásából (STK ÁV) és a saját előállítású eszközök aktivált értékéből (SEEAÉ) –, így ennek alakulásáról részletes információkkal rendelkezhetünk.



1. ábra: Kiegészítő mellékletben bemutatásra kerülő vagyoni helyzet mutatószámrendszere és eredménykimutatás kapcsolata

Forrás: Böcskei E. (2012): Pénzügyi eszközmenedzsment a controlling szolgálatában.

A CONTROLLER: 8:(6-7) pp. 6–12.

A beszámoló részeként a kötelezően elkészítendő kiegészítő mellékletben a vagyon forrásoldalát is részletesen be kell mutatni, így a saját tőkét, a céltartalékokat, a kötelezettségeket és a passzív időbeli elhatárolásokat, azonban a változások mutatószámokkal történő elemzésére nem kell kötelező érvénnyel kitérni. Így jellemzően a forrásoldal elemzése elmarad, csupán egy leíró jellegű, az adott üzleti év eredményeit ismertető szöveges értékeléssel találkozhatunk. Ugyanakkor az eszközoldal elemzéséhez hasonlóan, annak logikai ívét követve érdemes a források esetében is egy áttekinthető mutatószámrendszer kidolgozása révén a változások bemutatását is megtenni.

A saját tőke valamennyi mérlegtételének alakulására kiemelt figyelmet kell fordítani, annak részletes bemutatása kötelező érvényű. A törvényalkotó kiemelt jelentőséggel kezeli a saját tőke mérlegSORAIT. A saját tőke első mérlegSORÁNAK – a tulajdonosok által ténylegesen és tartósan rendelkezésre bocsátott, a létesítő okiratban meghatározott tőkének –, a jegyzett tőke változásának üzenet értéke van, ugyanis a jegyzett tőke és a tőketartalék az a mérlegtétel, amelynek értéke „normál” esetben nem változik, kivéve akkor, ha tőkeemelés vagy tőkeleszállítás történik. Érdemes kiemelt figyelmet fordítani a saját tőke és a jegyzett tőke arányára. A törvény szerint két egymást követő üzleti évben a saját tőke értéke nem lehet kevesebb a – társasági formára meghatározott – jegyzett tőke minimumértékénél. Abban az esetben, ha a saját tőke a jegyzett tőke kétharmadára (rt. esetében), illetve felére (kft. esetében) vagy a minimum alá csökken, a törvényi feltételeket helyre kell állítani, amelynek lehetséges formái a tőkeleszállítás, vagy pótbefizetés, vagy át kell alakulnia, vagy jogutód nélkül megszűnik a cég (Ptk. 3:189. § [1]), 3:270. § [1]).

Az eredménytartalék az üzleti évet megelőző években folytatott vállalkozási tevékenység adózott eredményének (2016. évtől kezdődően a mérleg szerinti eredmény helyett az adózott eredmény a saját tőke utolsó sora) összegét tartalmazza. Abban az esetben, ha az eredménytartalék egyenlege negatív, az halmozott veszteséget jelent, vagyis a saját tőke csökkenését jelenti.

A saját tőkén belül értékelési tartalékként kell kimutatni:

- A befektetett eszközök piaci áron történő értékelése alapján meghatározott érték helyesbítés összegét (érték helyesbítés értékelési tartaléka),
- A valós értéken történő értékelés alapján a saját tőkével szemben elszámolt értékelési különbözet összegét (valós értékelés értékelési tartaléka).

A forrás oldalon a saját tőke után a céltartalékok kötelező ismertetésével a vállalkozás az óvatosság és az összemérés elvének érvényre juttatását erősíti.

A céltartalékképzéssel ugyanis:

- valósabbá teszi a saját tőkét;
- fedezetet teremt a tárgyidőszakból eredő, de a következő év(ek)ben várhatóan jelentkező kötelezettségekre, költségekre és ráfordításokra;
- pontosítja az eredményt.

A céltartalékok mérlegételt, a képzett céltartalék összegét, illetve annak felhasználását jogcímek szerinti részletezésben kell bemutatni. Az előző évhez viszonyítva így az eltérések jól nyomon követhetőek. Érdemes ebben az esetben is mutatószámok képzésével az áttekinthetőséget növelni.

A céltartalékok arányának vizsgálata a várható és jövőbeni kötelezettségeket és azok kockázatának változását mutatja.

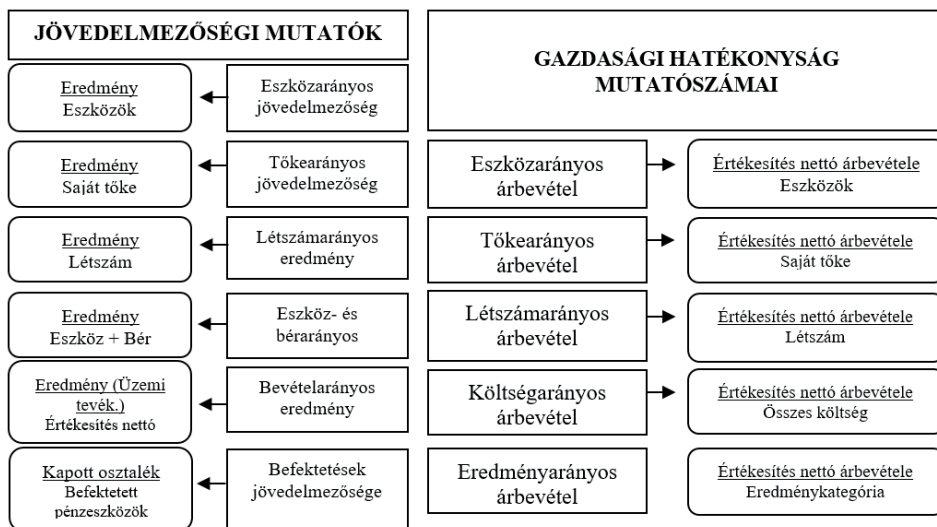
A céltartalékok után a következő mérlegsor a kötelezettségek értéke. A követelésekhez hasonló részletezettséggel kell bemutatnia a mérleg fordulónapján (december 31-én) fennálló kötelezettségeket.

A vagyoni helyzet vizsgálatakor nem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy a beszámolóból nyert információk általános, tájékoztató jellegűek, így az elsősorban a külső érintetteknek szól. Ugyan a vagyon bemutatása a befektetett eszközök – immateriális javak és tárgyi eszközök – vonatkozásában a befektetési tükör révén egységes, azonban azt, hogy milyen mutatószámokat képeznek, azt teljes egészében a vállalkozóra bízva. Valamennyi mérlegétel esetében igaz, hogy miután csak az előző évhez viszonyítva kerülnek a tárgyevi mutatók értékelésre, így csak a markáns változások kerülhetnek a figyelem középpontjába.

A vállalkozás eredménykimutatásának kapcsolata a kiegészítő melléklettel

A kiegészítő mellékletben a mérleg- és eredménykimutatás kapcsolatában külön be kell mutatni az aktivált saját teljesítmények értékét. Aktivált saját teljesítmények értéke a saját termelésű készletek állományváltozása és a saját előállítású eszközök üzleti évben aktivált – az eszközök között állományba vett – értékének együttes összege.

A kiegészítő mellékletben kerülnek bemutatásra az eredménykimutatás legfontosabb tételei, amelyek a vállalkozás bevételeinek alakulásáról, a felmerült költségekről, ráfordításokról adnak tájékoztatást.



2. ábra: Eredménykimutatás és a mérleg tételeiből képezhető jövedelmezőségi és hatékonysági mutatók

Forrás: Böcskei E. (2012): Pénzügyi eszközmenedzsment a controlling szolgálatában. A CONTROLLER: 8:(6-7) pp. 6-12.

A jövedelmezőség elemzése során a vállalkozás eredményességének vizsgálatára kerül sor, amelyhez az eredménykimutatás tételei kerülnek felhasználásra. Egy vállalatról akkor mondjuk, hogy jövedelmezően gazdálkodik, amennyiben bevételei meghaladják a költségeket, ráfordításokat.

A hatékonysági mutatók segítségével azt vizsgálhatjuk, hogy a vállalkozás hogyan hasznosítja eszközeit. Az eredmény valamely összetevőjét vagy valamely eredménykategóriát viszonyítjuk az eszközállományhoz. A hatékonyságot nem lehet egyetlen mutatóval mérni, annak színvonalára, fejlődésére csak a mutatók rendszerének komplex vizsgálata adhatja meg a választ. A gazdasági hatékonyság méréséhez a jövedelmezőségi és teljesítménymutatókat használhatjuk fel. A vállalkozás működtetése akkor tekinthető gazdaságosnak, ha adott ráfordítás mellett nagyobb eredményt tudunk elérni, vagy adott eredményt kisebb ráfordítással érünk el (Böcskei 2012).

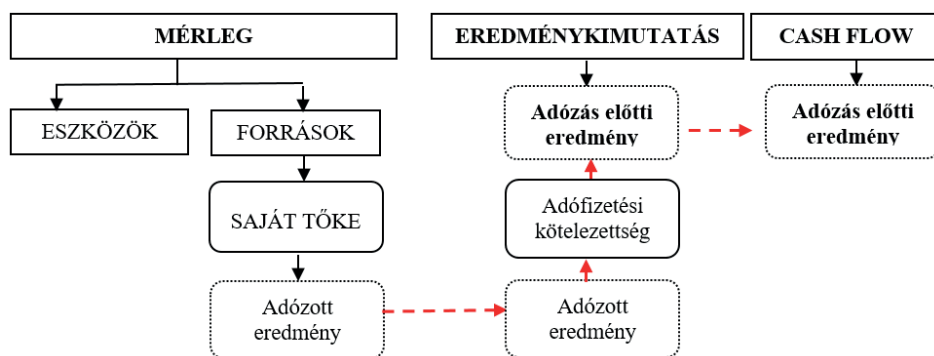
Likviditás vizsgálata

A likviditás vizsgálata során a vállalkozás fizetőképességéről kapunk információt, amely során meglevő pénzeszközeit, továbbá követeléseinek és kötelezettségeinek nagyságát, azok időbeli alakulását vizsgáljuk. Az azonnali fizetőképesség reális megítélését befolyásolhatja a követelések és készletek nagysága, azonban itt is tekintettel kell lenni arra, hogy a készletek között is lehet elfekvő készlet, melynek értéke negatívan hat a likviditás értékelésre, hasonló problémát okozhat a lejárt követelések vagy nehezen behajtható követelések nagysága, ezért célszerű a likviditást nem statikusan, hanem a controlling előnyeit kiaknázva folyamatosan elemezni, értékelni. (Baranyi et al. 2014) A legáltalánosabban elterjedt a négyfokozatú statikus likviditási mérleg. A mérlegadatokból igen egyszerűen kiszámítható, azonban nem szabad megfeledkezni arról, hogy az I-II. fokozat információtartalma az, ami a cég fizetőképességére utal, míg a további fokozatok együttes összege a hosszabb távú fizetőképességet tükrözi. A likviditási mérleg I. fokozata az azonnal rendelkezésre álló eszközöket (pénzeszközök) viszonyítja az azonnal esedékes kötelezettségekhez (ezek általában már lejárt kötelezettségek). A likviditási mérleg II. fokozata az éven belül behajtható követelések, illetve a rövid lejáratú esedékes kötelezettségek értékével bővül.

Amennyiben a követelések vagy a rövid lejáratú kötelezettségek mérlegértékét nézzük, szem előtt kell tartanunk, hogy adott időpontra – az üzleti év fordulónapjára, december 31-re – vonatkozik, így információtartalma elsősorban tájékoztató jellegű. A jogszabályi változásoknak köszönhetően – 2013. július 1-től hatályos törvényi szabályozást (Ptk. 292/A §) – a pénztartozást a jogosult fizetési felszólításának vagy számlájának kézhezvételétől számított harminc napon belül teljesíteni kell. Így kiszámíthatóbbá váltak a pénzügyi teljesítések. Magáról a pénzforgalom alakulásáról a cash flow szolgáltat információt.

A cash flow kimutatás információtartalma

A számviteli törvény az éves beszámolót készítő vállalkozások esetében a kiegészítő melléklet részeként ugyan előírja a cash flow kimutatás elkészítését, azonban jelentősége, szerepe ezen jóval túlmutat. A cash flow lényegét tekintve egy **forgalmi (flow) szemléletű kimutatás**, amelyben az adott időszak alatt realizált bevételeket állítjuk szembe a pénzkiadásokkal.



3. ábra: Eredménykimutatás és a mérleg tételeiből képezhető jövedelmezőségi és hatékonysági mutatók

Forrás: Böcskei E. (2012): Pénzügyi eszközmenedzsment a controlling szolgálatában. A CONTROLLER: 8:(6-7) pp. 6–12.

A cash flow elemzés során elsőként elemezzük, hogy a vállalkozás rendelkezésére álló pénzeszközök mely tevékenységi területen, mely tevékenységek révén képződtek, és felhasználásukra mely gazdálkodási területen került sor. A cash flow kimutatásban tehát csak a készpénzmozgással járó gazdasági események kimutatása valósul meg. A kimutatás lehet egyrészt a külső szervek számára készített elemzés viszonyítási alapja, másrészt a menedzsment, azaz a belső érdekcsoportok számára készülő elemzések, tervezések alapját is képezheti, bázishoz mért fejlődés, tervhez való viszonyítás, eltéréselemzés megállapítására vonatkozóan (menedzsmenteszköz). A számviteli törvény szerint készülő cash flow kimutatás jellemzően *külső érdekcsoportok* számára készül, a beszámoló részeként az azzal kapcsolatos elvárásoknak hivatott megfelelni, azaz a *valós képről való tájékoztatást* tekinti feladatának. A vállalkozás élhet azzal a lehetőséggel, hogy a kimutatás elkészítése során vagy a tervezett és a tényadatokat, vagy az előző év és a tárgyév adatait mutatja be (Böcskei 2012).

Fontos kiemelni, hogy a kimutatás alapvető finanszírozási kérdésekre is rávilágít, többek között megtudhatjuk, hogy az adott készpénz realizálásához valójában a szállítói kötelezettség növekedése vagy éppen a forgótőke állományának csökkenése vezetett. *Külső érdekcsoportok* információt nyerhetnek arról, hogy az adott vállalkozás kötelezettségeit milyen időintervallumban teljesíti, és nem utolsósorban a potenciális osztalékfizetés alakulása is prognosztizálhatóvá válik. A vállalkozás pontos készpénzigényéről is tájékozódhatunk a kimutatásból, amelynek különösen akkor van jelentősége, ha likviditási prob-

lémákkal küzd. Láthatjuk, hogy a cash flow kimutatás nagymértékben hozzájárulhat a menedzsmentcélok megvalósításához. Mindez abban az esetben valósulhat meg, ha az adott szervezetre igazított controlling rendszer támogatottságát élvezzi (Böcskei 2012).

Költségek elemzésének controlling szempontú aspektusai

A controlleri munkához nélkülözhetetlen a költségek, ráfordítások részletes felosztásának ismerete. Az elemzés szerves részét kell, hogy képezze a költségek költséghelyek (a költségek felmerülésének helye szerint) és költségviselő (ki viseli a költségeket, minek az érdekében merültek fel) szerinti ismerete. A költségek felosztása egyben az önköltségszámítás alapját képezi, amely során a tevékenységekhez, továbbá a termeléshez kapcsolódó termékek egységköltségének meghatározására kerül sor. A költségek felmerülésének helye és értékének meghatározása nélkülözhetetlen a tervezéshez, a gazdaságossági számításokhoz, az árképzéshez, amelyhez a kalkulációs módszerek széles skálája áll rendelkezésre.

A költségek elemzésekor az egyik érzékeny terület a munkaerővel kapcsolatos költségek vizsgálata. Az emberi erőforrásokkal való hatékony gazdálkodás túlmutat a tényszámok alakulásának elemzésén, ugyanis a foglalkoztatás költségeinek vizsgálatakor nem szabad figyelmen kívül hagyni annak ösztönző hatását. A bérgazdálkodás átfogó elemzése során nem hagyhatóak figyelmen kívül, hogy mely bérformát alkalmazzák, és azok mennyiben szolgálják a gazdasági hatékonyságot. Az elemzés során a létszám alakulása mellett a tényleges költségeknek a tervezetthez való viszonyítása mellett a bérköltség szerkezetének elemzésére is ki kell térni.

Balanced ScoreCard

A stratégiai controlling két fő eszköze a Balanced ScoreCard és az értékközpontú vezetés (Turner, 2004). Mindkettő olyan stratégiai menedzsmentmódszer, amely lehetővé teszi a kitűzött célok lebontását akciókra. Az értékközpontú vezetés abból az alaptézisből indul ki, hogy a befektetők megtérülést várnak osztalék és árfolyamnyereség formájában. A Balanced ScoreCard a vállalati működés többi érintettjének elvárásait is tükrözi. (Fenyves–Dajnoki, 2015). A ScoreCard négy elkülönülő nézőpont köré szerveződik, a pénzügyi teljesítmény, a vevők, a működési folyamatok, valamint az innováció és tanulás né-

zópontja. A ScoreCard mutatók ok-okozati összefüggések sorozatán keresztül kapcsolódnak egymáshoz.

A „Balanced” a kifejezéssel is jelzi, hogy egyensúlyt kell teremteni:

- a rövid távú és a hosszú távú mutatók,
- a pénzügyi és a nem pénzügyi mutatók,
- a visszatekintő és az előrejelző mutatók,
- valamint a külső és a belső teljesítményelemek között.

A vállalati teljesítménymérési rendszerek, így a Balanced ScoreCard is vállalat-specifikusak, fő feladatuk a teljesítményre ható számos tényező feltárása és azok befolyásolása annak érdekében, hogy minél nagyobb eredmény, illetve érték-előállítás valósuljon meg, minél kisebb erőforrás-felhasználással. Bármilyen módszert választ a vállalat, magának kell meghatározni a számára kulcsfontosságú teljesítményelemeket, mert csak így építhető ki a teljesítmény folyamatos fejlesztését támogató teljesítménymérési rendszer. (Wimmer, 2004) Balanced ScoreCard és a stratégia kapcsolata:

- ok-okozati kapcsolatok feltárása,
- teljesítményokozók beépítése és
- a kapcsolat megteremtése a pénzügyi mutatókkal.

A stratégia ok-okozati összefüggésekre vonatkozó hipotézisek halmaza. A megfelelően felépített Balanced ScoreCard segítségével pontos képet kaphatunk az üzleti egység stratégiájáról. A teljesítményértékelési rendszernek egyértelműen meg kell határoznia a különböző nézőpontok céljai és mutatói közötti összefüggéseket (a hipotéziseket), amellyel biztosítható azok kezelhetősége és értékelhetősége.

A Balanced ScoreCardnak be kell azonosítania, és pontosan ki kell fejeznie azokat a hipotéziseket, amelyek az eredménymutatók és az eredmények teljesítményokozói közötti ok-okozati összefüggésekre vonatkoznak. Minden egyes Balanced ScoreCardban szereplő mutató olyan ok-okozati kapcsolat egy-egy lánczeme, amely kommunikálja az üzleti egység stratégiáját a szervezet felé. A Balanced ScoreCardnak megfelelő arányban kell tartalmaznia eredménymutatókat (utólagos jelzőszámokat) és olyan teljesítményokozókat

(előrejelző mutatókat), amelyek jellegzetesek az üzleti egység stratégiájára nézve. Az általános mutatók elsősorban utólagos, visszatekintő mutatók: ilyenek például a jövedelmezőség, a piaci részesedés, a vevői elégedettség, a megtartott vevők aránya vagy az alkalmazottak képességeinek meghatározására szolgáló mutatók. A teljesítményokozók tükrözik a vállalat stratégiájának jellegzetes vonásait. A jövedelmezőségre legnagyobb hatást gyakorló tényezők között szerepelhetnek: a releváns piaci szegmens; azok az egyes működési folyamatokkal, valamint tanulással és fejlődéssel kapcsolatos célkitűzések, amelyek a legfontosabb szerepet játsszák abban, hogy a vállalat valóban értéket nyújthasson konkrét célcsoportjainak és a piaci szegmenseknek.

A működés hatékonyságának javulását minden esetben össze kell kapcsolni a gazdasági eredményekkel, a pénzügyi mutatókkal. Hangsúlyt kell fektetni az eredményekre, különös tekintettel a pénzügyi eredményekre, így a működőtőke megtérülésére és a hozzáadott értékre (Hágén I. Zs., 2008).

Következtetések, javaslatok

Összességében elmondható, hogy a beszámolóban közölt adatok információtartalma elégséges a külső érintettek tájékoztatására. A mélyebb elemzések, összefüggések feltárásának nem színtere, az már olyan belső, egyedi információkat feltételez, amely komplexitása révén komoly szakmai ismereteket igényel. A belső elemzések elkészítése tipikus controlleri feladat, amely során a controller elsősorban pénzügyi és számviteli kimutatásokra támaszkodik, és ezen megbízható, tényszerű adatok alapján készíti el jelentéseit. Jellemzően költségelemzések, fedezetvizsgálatok, jövedelmezőségi elemzések készülnek.

A controlling rendszer hatékony működésének fontos feltétele, hogy a mutatószámrendszereket célirányosan, a vállalkozás versenyképességének közép-pontba állításával alakítsák ki. A vállalati teljesítmény elemeinek (működési, piaci, pénzügyi) egymásra épülésével lehet sikeres a vállalat. Ez a logikai lánc több stratégiai teljesítménymérési rendszerben is megjelenik. A vállalati teljesítmény minden lényeges elemének mérése a vállalkozások számára létérdek. A menedzsment feladata a vállalati teljesítményt befolyásoló tényezők feltárása. Bár a legfőbb vállalati célok pénzügyi célok formájában jelennek meg, de kizárólag pénzügyi mutatók alapján, az értékteremtés folyamatainak vizsgálata nélkül nem lehet vállalatot irányítani. (Wimmer, 2004) A vállalkozásnak magának kell eldöntenie, hogy melyik tényezőt tekinti teljesítménye alakulása és értékelése szempontjából relevánsnak, így többek között az

eredménykimutatásban meghatározott számviteli eredményt; a rendelkezésre álló, szabadon felhasználható cash flow mennyiségét; a vállalat értékének növekedését; vagy/és a stratégiában meghatározott célok elérését. Azt, hogy egy vállalat mennyiben sikeres, melyek azok a tényezők, amelyek versenyelőnyhöz juttatják, (Oláh–Popp, 2016, Oláh et al., 2017), továbbá milyen eszközöket és módszereket alkalmaz, ez az, amely megkülönbözteti és egyedivé teszi a piaci szereplőket.

IRODALOMJEGYZÉK

- ANTHONY, R. – GOVINDARAJAN, V. (2007): *Management Control Systems*, Chicago, Mc-Graw-Hill
- BARANYI A. – DOMJÁNNÉ Ny. R. – KONCZ G. – KOVÁCS Gy. – TARALIK K. – TÖZSÉR A.: *A Hevesi és Bátorfyerenyi kistérségek Terület és Gazdaságfejlesztési Lehetőségei és korlátai*. Tanulmánykötet, 2014. ISBN: 978-963-9941-83-0 200p.
- BODNÁR V.: *Teljesítménymenedzsment vagy controlling?* In: *Változás-és-vezetés*, Aula Kiadó, Budapest, 2005.
- BÖCSKEI E. (2013): *Qua vadis Controller? - avagy visszatekintve előre haladni* CONTROLLER INFO. Copy & Consulting Kft. 2013/1. pp. 3–8.
- BÖCSKEI E. (2012): *Pénzügyi eszközmenedzsment a controlling szolgáltatásban*.
- A CONTROLLER, Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. 2012/8:(6-7) pp. 6–12.
- BÖCSKEI E. – FEKETE H. (2012): *A vállalati teljesítmény mérése az elmúlt évtized tükrében – a teljesítménymenedzsment szerepe*. A CONTROLLER, Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. 2012/1. pp. 1–6.
- BÖCSKEI Elvira – BÁCS Zoltán – FENYVES Veronika – TARNÓCZI Tibor (2015): *Kockázati tényezők lehetséges előrejelzése, a gazdálkodás felelősségének kérdése a számviteli beszámolóból nyerhető adatok tükrében* 2015/III/3. CONTROLLER INFO. Copy & Consulting Kft. pp. 7–15.

- HÁGEN I. Zs., (2008): A kis- és középvállalkozások versenyképességének növelése kontrollinggal. Doktori (PhD) értekezés, Szent István Egyetem, Gödöllő.
- BODA Gy. – SZLÁVIK P. (1999): Vezetői controlling KJK. Kiadó Kft. Bp.,
- CSIKÓS I.-né – JUHÁSZ T.-né – KERTÉSZ T. (1993): Operatív controlling I.-II.-III. NOVORG Kiadó Kft. – REFA Hungária Kft.
- DOBÁK M. et al. (1997): Szervezeti formák és vezetés. KJK. Kft. Budapest.
- FENYVES V.: (2013): Problems with the application of conventional financial ratios in corporate risk measurement, APSTRACT – APPLIED STUDIES IN AGRIBUSINESS AND COMMERCE 7: (3-4) pp. 5–12.
- FENYVES V. – Dajnoki K. (2015): Controlling opportunities in area of the human resources management ANALELE UNIVERSITATII DIN ORADEA FASCIOLA MANAGEMENT SI INGINERIE TEHNOLOGICA / ANNALS OF THE UNIVERSITY OF ORADEA FASCICLE OF MANAGEMENT AND TECHNOLOGICAL ENGINEERING (ISSN: 1583-0691) 24: (1) pp. 13–142. (2015)
- F. J. WITT – K. WITT (1994): Controlling kis- és középvállalkozások számára. Springer Hungarica Budapest.
- HORST – GÜNTER H. – KISSING H. (1993): Controlling – das Unternehmen mit Zahlen führen. Weka-
- VERLAG, Fachverlag für Unternehmensrecht, Management, Technik. Zürich
- HORVATH P. (1995): Das Controlling-Konzept dtv. München.
- HORVÁTH P. (1997): Controlling: Út egy hatékony controllingrendszerhez KJK. Kft. Budapest.
- HORVÁTH P – Reichmann, T. (1993): Vahlens Großes Controlling Lexikon. Verlag Frany Vahlen GmbH, München

Judit OLÁH – Péter BALOGH – LAKNER Zoltán – József POPP (2016): Alapanyag-készlet csökkentésére irányuló folyamatok bemutatása az ellátási láncban. *Információs Társadalom*. 16(4):61 May 2017.

DOI: 10.22503/infstars.XVI.2016.4.4 License: CC BY-NC-ND 4.0.

J. OLÁH – J. POPP (2016): Lean Management, Six Sigma and Lean Six Sigma: Possible Connections. *Óbuda University E-Bulletin* (ISSN: 2062-2872) 6: (2) pp. 25–31. <http://www.uni-obuda.hu/e-bulletin/issue8.htm>

Judit OLÁH – Ádám SZOLNOK – Gyula NAGY – Péter LENGYEL – József POPP (2017): The Impact of Lean Thinking on Workforce Motivation: A Success Factor at LEGO Manufacturing Ltd., *Journal of Competitiveness*, Vol. 9, Issue 2, pp. 93–109, June 2017, ISSN 1804-171X (Print), ISSN 1804-1728 (On-line), DOI: 10.7441/joc. 2017.02.07

KAPLAN, Robert S. and Norton, DAVID P. (2001): *The strategyfocused organization: How Balanced Scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Publishing Corporation.

LADÓ L. (1991): *Számvitel, adózás és vállalkozás* Láng Kiadó, Budapest, 179.p., 181. p.

MANN, R. – MAYER E. (1993): *Controlling kezdők számára*, SALDO Rt. Budapest.

SCHWALBE, H. (1995): *Controlling az értékesítésben* SALDO Rt., Budapest.

SPREMANN, K. (1992): *Grundlagen, Informationssysteme, Anwendungen*. Gabler Wiesbaden.

TÉGLA Zs., SZŰCS Cs.: SUPPLY CHAIN OF VEGETABLE FORCING IN HUNGARY *JOURNAL OF CENTRAL EUROPEAN GREEN INNOVATION* 3:(2) pp. 155–168. (2015) (ISBN HU ISSN 2064-300)

ZÉMAN Z – TÓTH A. (2017): *Stratégiai pénzügyi controlling és menedzsment* Akadémia Kiadó pp. 1–210.

ZÉMAN Z. – BÁCS Z. – BÁN E. – FENYVES V. (2016: Hiteles vagy „félrevezető” számviteli információk értékelése a nemzetközi és magyar gyakorlat összehasonlításában CONTROLLER INFO (ISSN: 2063-9309) IV: (3) pp. 52–57.

2000. évi C. törvény a számvitelről.

2013. évi V. törvény a Polgári Törvénykönyvről

Szerzők:

Dr. habil. Böcskei Elvira

Károli Gáspár Református Egyetem
Gazdaság- és Vezetéstudományi Intézet
Intézetvezető, egyetemi docens
dr.bocskei.elvira@gmail.com

Dr. Hágen István Zsombor

Eszterházy Károly Egyetem
Gyöngyösi Károly Róbert Campus Üzleti Tudományok Intézete
egyetemi docens
hagen.istvan@uni-eszterhazy.hu