

A kontrolling fejlődéstörténetének főbb irányzatai

*Zéman Zoltán*¹⁵

ABSZTRAKT: A kontrolling módszertan kialakulásában és fejlődésében látható módon a vezetői számvitel fejlődése és gyakorlata meghatározó. Az egyik fejlődéstani nézőpont a kontrolling koncepció orientálódásának átfogó és koordinációs jellegére vonatkozatható. Ez így megkülönbözteti az eredménycélra, a pénzügyi célokra, az értéknövelés céljára, valamint az összes vállalati célra való orientációt. Ebben a megközelítésben az értékorientáció különböző szintjei egyre szélesebb területet ölelnek fel a vállalati célrendszeren belül is, és nagymértékben kapcsolódnak a kontrolling munka irányultságához. Az általánosan értelmezhető kontrolling koncepció kialakításra való törekvés – ami magyarországi kontrolling szakirodalom képviselőit is jellemzi – a gyakorlati működés megértésének, definiálásának minél pontosabb megalkotásából következik.

KULCSSZAVAK: pénzügyi számvitel, vezetői számvitel, kontrolling, költségelszámolás, pénzügyi kontroll, módszertan

JEL kódok: M10, M40

Bevezetés

A XXI. század globalizált világgazdaságában a vállalatok nagyobb hangsúlyt fektetnek azoknak a vezetési rendszereknek a használatára, amelyek elsősorban pénzügyi döntéstámogató információkat tartalmaznak, segítve a menedzsment munkáját. A szervezet jövőképeinek kialakításában, céljainak és feladatainak meghatározásában a vezetés meghatározóan támaszkodik a pénzügyi és finanszírozási nézőpontok összhangjára a működési folyamatok fenntarthatósága miatt. Ebben a gazdasági összetettségben egyre nagyobb mértékben jelentkeznek a globális és a transznacionális kérdéskörök is. A jelen és a jövő lényeges kihívása tehát, a vállalati és gazdasági fenntarthatóság tárgykörében, hogy miként érhető el a dinamikus vállalatirányítás, versenyképes vállalatvezetés. A történeti kutatások bizonyítják az információs igények kialakulását, amelyek elsősorban ugyan a

¹⁵ Dr. habil Zéman Zoltán PhD intézetigazgató, egyetemi tanár, Szent István Egyetem, Gazdaság és Társadalomtudományi Kar, Üzleti Tudományok Intézete, Gödöllő (zeman.zoltan@gtk.szie.hu)

pénzügyi számvitel területéről indultak támogatva a vállalati menedzsment döntéseit – kölcsönösen tekintettel a mikro- és a makrogazdasági elméleteket összefüggésében –, melynek jelentősége abban áll, hogy a gyakorlat sokszínűségét teszi kezelhetőbbé az elmélet számára, tehát az azt követően kialakult vezetői számviteli támogatással, a kontrolling módszertan szerepe a vezetés és szervezés tudományban, egyre meghatározóbbá vált. A gazdasági képzési területeken átláthatóbbá vált az a kérdés, hogy mit jelent a vállalati rendszerek kialakítása során – a kontrolling szempontjából is – a működést meghatározó funkciók, alapvető fontosságú eszközrendszerek, üzemgazdasági eljárások sokasága és azok vállalati adaptálása. Következésképpen ez maga után vonta azt is, hogy a kontrolling módszertani eljárási tevékenység is változott, a döntéstámogatási funkció hatékonyabb ellátása az információigény kielégítése érdekében, tehát a kontrolling eljárásoknak és koncepcióknak is szükségszerűen változni kell, azaz innovatívan kell kielégítenie a vállalati vezetői igényeket.

A kontrolling elmélet és módszertan kialakulásának alapjai

A kontrolling elemeinek fejlődéséről és kialakulásáról elmondható, hogy már az ókorban készültek olyan feljegyzések, amelyek a vagyon, illetve annak változása kimutatására irányultak (például a fáraók kincsei), azonban a könyvvitel fejlődésének időutazását a középkortól (XIV-XV. sz.) kezdhetnénk, amikor kialakult a kereskedelmi könyvvitel, a kereskedelmi és bankügyletek kategorizált feljegyzése céljából. A könyvvitel a kettős elszámolás elvén alapult, a feljegyzések két számlán történtek az egyik számlán a terhelés, a másik számlán elismerés, jóváírás formájában. Az utókor Luca Pacioli (1445–1514) velencei szerzetes 1494-ben megjelent könyvét – *Summa de Arithmetica, Proportioni et Proportionalitia* – tekinti az első kettős könyvvezetést egységesen összefoglaló műnek. Emiatt Lucas Paciolit sokszor a könyvelés atyjaként emlegetik. Ezek a múltbeli alkalmazások és gazdálkodáslekövetési-információk igénye alakították ki azt a közgazdasági makrokörnyezetet, amely kikényszerítette a gazdálkodási információk szükségességét, és tulajdonképpen megalapozta a pénzügyi számvitel kialakulásának lehetőségét. Az azt követő történeti kutatások azt bizonyítják, hogy már ekkor kezdett kibontakozni egy új kincstárnoki feladatkör, egy újfajta igényvel, amely alapjául szolgált – a későbbi

makro- és mikrogazdasági fejlődés során – a kontrolleri feladatkörök kialakulásának is. Ezek az elválás útját igazoló történeti tények arra vonatkozóan, hogy a kincstári vagyon gazdálkodásával más döntési kritériumok is jelentkeztek, azaz az azzal foglalkozók igénye más irányt is megkövetelt, bemutatva a kincstári vagyon felhasználásának egyéb szempontjait, leegyszerűsítve a felhasználás és gyarapodás döntéseinek információs gyökereit. A történeti kutatások bizonyítják a számviteli információs igények kialakulását, amely elsősorban ugyan a pénzügyi számvitel területéről indult, kölcsönösen támogatva a makrogazdasági közgazdasági elméleteket. Tulajdonképpen a XIX. század előtt a klasszikus pénzügyi számviteli rendszer elegendő információt szolgáltatott, mivel a termelés minden egyes tranzakcióját más egységgel bonyolították le, valamint kevés volt a hosszú távú befektetés cégen belül. Ugyancsak meghatározó volt fejlődésanilag a nagy kereskedelmi vállalatok belső működési eredményességét értékelő rendszer kialakítása. Mindez meghatározta a költség-gazdálkodási rendszerek eredetét és fejlődési alapjait is. A gazdaságtörténet XX. századi fejlődési síkján – illetve annak elején – megjelenő vállalatok olyan termékek széles választékát állították elő, amelyekben meghatározóan voltak jelen a fémipari alapanyagok (pl. autógyártás).

A tudományos vezetési mozgalom – legismertebb tagja Frederick Taylor – célja a munka egyszerűsítése, a dolgozók hatékonyságának növelése. A XX. század első évtizedeiben már kifinomult rendszereket használtak a tényköltség és a normaköltség eltéréseinek rögzítésére és elemzésére. Azonban ebben az időben még az információgyűjtés és -feldolgozás költsége nagyon magas volt, az általános költségek még mindig kevésbé voltak fontosak, mint a közvetlen anyag- és bérköltségek. Úgy tűnt, nem érdemes hatalmas energiát és erőforrásokat fordítani a közvetett- és támogatórészlegek költségeinek termeléshez rendelésére. Ennek a problémának a megoldásával, a kapacitás költségeinek kezelésével foglalkozott H. L. Gantt, aki először az alkalmazandó felosztási alapok számával, később pedig a költségek tényleges termelési mennyiséghez való rendelésének kérdését vizsgálta. A vezetői számviteli rendszerek további megújítására került sor a több tevékenységet folytató vállalatok növekedésének támogatása érdekében. Az 1930-as és 1960-as évek között a vezetői számviteli innováció lassulása és megtorpanása volt tapasztalható. A korszakra jellemző volt, hogy megnövekedett az igény a nyilvánosságra hozott, objektív, auditált pénzügyi kimutatások iránt. Az információ költségének magas volta miatt a legtöbb vállalat arra a következtetésre jutott, hogy a

két, párhuzamos könyvelési rendszer (egy a külső érintettek és egy a belső vezetői döntések számára) fenntartása túl költséges, összemérve annak előnyeivel. Megfigyelhető volt, hogy az 1960-as években induló számviteli standardok ismertté válása a pénzügyi számvitelben. Az 1970-es évek alapvető jellemzője az információk költség–haszon-egyensúlyának szükségyszerűsége, amely a vezetői számvitel fejlődését egy információs gazdaságtan irányába tolta el. A vezetői számvitel további alkalmazhatóságának kérdésköreit az 1980-as években vetette fel Kaplan és Johnson. Ők fogalmazták meg az elveszett lényeg filozófiáját a költséggazdálkodásban, melynek további gazdálkodásszervezésben betöltött szerepét és felemelkedését hangsúlyozták, ugyanakkor vitatták, hogy a kontrollingot megalapozó vezetői számvitel a folyamatok belső hatékonyságának számbavételével fejlődött volna ki. Véleményük szerint a pénzügyi és vezetői számvitel elválásának oka az iparvállalatok vezető információs igényének eltérő mértéke – amely egyértelműen a termék–költség–számítást helyezte előtérbe – a szolgáltatási területekkel foglalkozó vállalatok más vezetői információs igényével szemben. Megjegyzendő, hogy ez a szemlélet az érdekorientációval párhuzamosan alakult a vezetői információs igényt figyelembe véve, amit a későbbiekben képviselő-elméletnek neveztek. Az 1980-as években a vezetői számvitel számos jelentős kihívással szembesült, a figyelem újra a gyártási folyamatokra, a minőség iránti igényre, a terméktervezésre, valamint a számítógéppel ellenőrzött termelési folyamatok bevezetésére irányult. Az új környezeti feltételek mellett számos vállalat szembesült azzal, hogy hagyományos költség–számítési mércéik akadályozzák az innovatív termelési eljárások és technológiák bevezetését, így nyilvánvalóvá vált, hogy a kialakult gyakorlatra a fent említett gyakorlati teóriák minimális hatással voltak, ennek igazolásaként tudható be az, hogy a gyakorlat a hagyományos, nem kifinomult módszerekkel dolgozott. A vezetői számvitel legújabb irányzatai szerint az új eljárások célja a versenyelőnyök keresésén túl a rendkívül gyorsan változó technológia és az olyan új vezetői eljárások támogatása, mint például a TQM. A teljesség igénye nélkül ezek a területek a következők: a termékmix rövid távú optimalizálása kapcsán költségtervek összeállítása és az erőforrás- adatok szerepének hangsúlyosa; a költségrendszer szerkezete; tevékenység alapú információk hasznosítása a teljesítmény javításában; jobb minőségű információk a vezetői döntéseknél; a belső üzleti folyamatokra vonatkozó nem pénzügyi és pénzügyi kritériumok; a teljesítményértékelés mutatói stb. Természetesen a fent leírtak a legrégebbiről magyarázható gazdasági

háttér kialakulásának alapjait mutatják, a kortörténeti gazdasági fejlődések egyre jobban – cégek fejlődésének kialakulása, a közgazdasági makroterületek fejlődése, a piacok kialakulása stb. – hozzájárultak a kontrolling-szemlélet, -filozófia, -módszertan, illetve a kontrolling-rendszerek kialakulásához.

A kontrolling irányzatok megjelenésének magyarországi főbb elemei

A kontrolling magyarországi megjelenése óta számos hazai oktató és kutató elvégzett kutatásából született a kontrolling vállalati megjelenését, szerepét, funkcióját tárgyaló tanulmány. A tanulmányban több meghatározó hazai szerző kontrollingszemléletmód-felfogását értelmezem és veszem sorra, elsősorban a pénzügyi orientációt, azaz a kontrolling módszertan fejlődésének pénzügyi menedzsment támogatását vizsgálva. Céлом, hogy a hazai kontrolling koncepciók vizsgálata alapján rámutassak a pénzügyi irányultságuk fejlődéstörténeti változására. A nemzetközi és hazai szakirodalomban elsőként Horváth Péter nevét kell megemlíteni, aki – Dobák Miklós és Radó István közreműködésével – nagy szerepet játszott a magyarországi kontrolling-szemlélet tudományos elfogadtatásában, a kontrolling-módszertan magyarországi kialakulásában és gyakorlati fejlődésében 1990-ben megjelent „Controlling: a sikeres vezetés eszköze” című könyvével. Kontrolling-meghatározásukban felhívják a figyelmet arra, hogy a kontrolling egy vezetési alrendszer, ami koordinációs szerepet végez a tervezés, ellenőrzés, információellátás folyamatait összekapcsolva, kielégítve az információs igényeket a vállalati célok megvalósítása, elérése érdekében stratégiai és operatív szinten egyaránt. A koordinációs tevékenységet rendszerkialakító és rendszerösszehangoló formában értelmezik. Az alapvető kontrolling eszközzrendszerében, így a vezetésorientált számviteli, a tervezési, beszámolási rendszerek kialakítása, illetve ezek, valamint a kontrolling rendszer rendszerszintű összehangolásában jelenik meg, amelynek legfőbb alapját a felelősségi elven kialakított költség- és teljesítményszámítási rendszer jelenti. A költség- és eredménykontroll mellett számos szakirodalom a pénzügyi irányítás bizonyos elemeit (pl. finanszírozás-, likviditástervezés) is a kontrolling tevékenységhez kapcsolja, ezzel a kontrolling feladatait a termelés hatékonyságán túl a pénzügyi célok megvalósításának szolgálatába is állítják. A pénzügyi

folyamatok kontrollját számos tényező indokolja: a gazdasági válság okozta pénzügyi hatások, a vállalat biztonsága, kockázat megosztó üzletmenete, a tulajdonosi érték növelésének biztosítása stb. Megjegyzendő, hogy konkrétan a célok között nem emelik ki, de a vezetésorientált számvitel alkotóelemeként tárgyalják a jövedelmezőségi számításokat, a beruházási–gazdaságossági kalkulációkat, tőkelekötési tervek kidolgozását. A nyereségmenedzsment megjelenését és kontrolling fejlődésével szinergiában többen nevesítették, illetve párhuzamot állítottak fel, kiemelve a vágyon, a pénzügyi helyzet és a nyereség kapcsolatának jelentőségét. Ez a megközelítés azért fontos, mert itt tulajdonképpen felhívja a figyelmet a rendszerszemléletre – számviteli külső-, belső információk rendszere – mint a kontrollingot meghatározó jellemzőre, illetve feladatként a vállalat egésze szempontjából fontos tevékenységek együttes, rendszer-szemléletű operatív szemmel tartására és értékelésére. A kontrolling alapjait az üzemgazdasági tervezés és irányítás, valamint a vállalat vezetésének optimális információ ellátása adja. Következésképpen a hangsúlyt az irányításra helyezi, ezen belül a tervezés, terv–tény eltéréselemzés és beavatkozás feladatát látja el, ugyanakkor leszögezik, hogy nem vállalja fel a direkt beavatkozást. Fontos megemlíteni, hogy ebben a fejlesztési koncepcióban jól látható módon megjelenik a belső számvitel és számos tervezési–elemzési eljárás és a kontrolling információs rendszer részlegesen tárgyalja a költség-számítás alapjait, módszereit. Az operatív kontrolling részterületeiként azonosítják a költség- és teljesítmény-kontrollingot. A pénzügyi irányultságban nem funkcionális kontrollingterületenként kezelik a pénzügyi kontrollingot, hanem az operatív kontrolling egyik fontos alkotóelemeként. A Körmendi–Tóth (1996) szerzőpáros „Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában” című könyvében a vezetés eszközeként határozzák meg a kontrollingot, aminek feladata a szervezet alkalmazkodóképességének javítása. Meghatározzák a cél- és jövő-, a szűk keresztmetszet-orientáltság, valamint költség- és döntés-centrikusságot. Megközelítésükben ugyancsak megtalálható az operatív és stratégiai horizont, továbbá konkrét célokat is megfogalmaznak ezekhez az időtávokhoz rendeltén, kitérnek a jövedelmezőségre (pl. ROI), valamint részletesebben tárgyalják a pénzügyi tervezést is. Utóbbin belül kiemelik a cashflow-elemzést, likviditási vizsgálatokat (likviditási mutatók, működő tőke megállapítása), a likviditás megvalósításának alapelveit, azonban leszögezik, hogy a pénzügyi tervezés alapvetően mérlegtervezést és -elemzést foglal magába.

A tudományos és gyakorlati módszertani koncepciók főbb történeti súlypontjai

A kontrolling-rendszerek, -koncepció tudományos meghatározása, elhelyezése nagy részletességgel jelenik meg menedzsment-kontroll háttérrel Robert N. Anthony (1980) „a menedzsment kontroll” koncepciójának értelmezésében, az így kialakított kontrolling koncepció pedig következetesen kerül értelmezésre. Az így kialakított kontrolling-koncepció pedig következetesen kerül értelmezésre. Röviden a kontrolling lényegét úgy határozza meg, hogy az egy, a vezetéshez szorosan kapcsolódó fogalom, amiben kiemelt szerepet kap a tervezés és a kontroll, illetve a döntéshozók számára szükséges információk biztosítása. A kontrolling szerepének értelmezésére kézenfekvő megoldást kínál a rendszerelméleti és a vezetéselméleti megközelítés. Több amerikai irányú megközelítéssel foglalkozó kutató, nézőpontjában, Anthony megközelítését igazolja, és ennek alapján építi fel cikksorozatát, logikusan rendezve a kontrolling, menedzsment-kontroll és a vezetői számviteli kapcsolatrendszerét. Megállapítja azt is, hogy a szakirodalmak megközelítése mindezek figyelembe vételével a rendszerszemléletű megközelítést alkalmazza. Azonban a kontrolling hazai szakirodalmakban elterjedt magyarázatának értelmezéséhez fontos kiemelni, hogy a rendszerelmélet vagy inkább a kibernetika több fontos elemre bontható, melyek mind szerepet játszanak a kontrolling értelmezésében. Ezen irányú kutatások leginkább a kontrolling szabályozáselméleti vetületével foglalkoztak. Alapvető funkcióként az eredményorientált döntéshozás biztosítását emelik ki, tehát az eredményorientált irányítást. Ugyanakkor a rendszerszemléletű vagy inkább kibernetikai megközelítése a kontrollingnak nem képes értelmezni a kontrolling azon tevékenységét, ami az input és output adatok közötti kapcsolatrendszer feltérképezésére irányul, mivel a transzformációs folyamatot „fekete doboznak” tekintik. Mindezeket figyelembe véve, a kibernetikai megközelítés a német rendszerű kontrolling felfogáshoz esik közelebb, amikor a kontrolling-rendszert a vezetés információrendszereként határozzák meg, aminek a feladata az igényelt információ összegyűjtése és továbbítása a megfelelő vezető felé – vagyis egyfajta információszolgáltató, információmenedzser szerep –, míg az Anthony-féle megközelítés a vezetéselméleti alapokra épülve a vezetés funkciójának, részének tekinti a kontrolltevékenységet – ahogy az az angolszász kontrolling megközelítésben megvalósul –, tehát

az információ útjának végállomása egyben az információ gyűjtésének módját és eszközeit is meghatározza.

A kontrolling koncepcióját tekintve több kutató egy következetesen felépített, átfogó álláspontot képvisel a pénzügyi menedzsment döntési funkcióját támogatva. Felfogásukban a kontrolling a vezetés egyik olyan alrendszere, melynek kiemelkedő szerepe van a vezetés stratégiai és operatív irányításában. Hangsúlyozzák a pénzügyi stratégia megvalósításának támogatását a kontrolling koordinációs szerepvállalásával. Kiemelve a pénzügyi teljesítményelvárásokat, kritikus pénzügyi feltételek előrejelzését, az érdekegyeztetést (feladatok, feltételek rögzítése az érdekeltségi elemek megadásával), ellenőrzését, eltérések feltárását, értékelését, határozza meg, tehát a kontrolling feladata a vállalat egésze szempontjából fontos tevékenység együttes, rendszerszemléletű operatív szemmel tartása és időszakonkénti értékelése.

A kontrolling-módszertan történeti fejlődését folytatva és értelmezve annak hatásait, egy másik megjelenő módszertani koncepció szerint a kontrolling egy olyan irányítási rendszer, ami vállalatok tevékenységét, folyamatok megtervezését és nyomon követését valósítja meg, fókuszba helyezve a vállalati eredményességhez való hozzájárulásukat. Véry és szerzőtársai (2004) „Ágazati és funkcionális kontrolling” című könyvükben már nemcsak a kontrolling-rendszer alapvető elemeivel foglalkoznak, de kiemelik, hogy a funkcionális területek vezetői is végeznek kontrolling-tevékenységet, így értelmezésükben a funkcionális kontrolling egy-egy szakterületet helyez előtérbe, és az ehhez kapcsolódó értékteremtő folyamatok irányításának a támogatását adja. Mindemellett kiemelik, hogy bizonyos rendszerelemek, minden funkcionális kontrolling-területhez kapcsolódhatnak, így az információs-rendszerek kialakítása meghatározó lesz az egész üzletmenetre vonatkozóan. A Boda és Szlávik (2005) szerzőpáros „Kontrolling rendszerek” című könyvében a többi témával foglalkozó szakember véleményére építve, a kontrolling olyan szervezeti információs alrendszer, ami az irányítás hatékonyságának növelését látja el, tehát eszköze együttesnek tekintik. A menedzsment területtel foglalkozók kontrolling-koncepciója szerint a kontrolling a vállalatvezetés támogatására szolgáló cselekvési alternatívák tervezésén, ellenőrzésén és fejlesztésén keresztül valósul meg. Lényeges, hogy a kontrolling-folyamat alrendszerei, a célmeghatározás, tervezés, ellenőrzés, elemzés és beszámolás megvalósítással és irányítással összekapcsolt szabályozási kör teljes rend-

szerét képezzék és az egyes alrendszerek között állandó visszacsatolás legyen. Az international group of controlling (ICG) fogalmát fogadta el több kutató (Kaplan, 2001), vagyis a kontrollingot a menedzsment és a kontroller együttműködésének tekinti. Felöleli a célmeghatározás (alaptevékenységre és a gazdálkodási folyamatokra) a tervezés és a kontroll teljes folyamatát. Tevékenységei között a döntéshozatalt, az értelmezést, az előírást és a szabályozást említi. Tulajdonképpen utalást találunk arra, hogy a vezetőknek kell végezniük a kontrolling-tevékenységet, gyakorlatilag a „menedzsment-kontroll” – amerikai kontrolling – felfogás fedezhető fel. A kontrolling németországi – Horváth Péter – felfogásában szintén megjelenik a cél- és jövőorientáció, a szűk keresztmetszetek problémája, valamint a költségtudatosság. Eszközrendszerében a vezetői számvitel, a tervezés és ellenőrzés, a kontrolling-szervezet és az informatikai háttér adja a rendszerszintű alapot a szervezeti működésben. A vezetői döntéshozatal érdekében kialakított vezetői számviteli rendszer akkor hatékony, ha használja mindazon információkat és eszközöket, amelyeket a vállalaton belül módszertanilag hasznosítani tud az elemzésekhez. Körmendi és Tóth (2006) tovább bővítette az értékorientált vezetést, az eszközrendszer stratégiai kontrollingba való integrálását. Az operatív kontrolling esetében a likviditás és a vállalati pénzforgalom vizsgálatához szükséges elvek, eszközök megjelenése tapasztalható. A Horváth és Partner Controlling (2008) „Controlling – út egy hatékony controlling rendszerhez” kiadását is ki kell emelni, mert itt szintén szembeűnő a kontrolling-koncepció leírásának előbb említett fejlődése. Nevezetesen az eredeti Horváth-féle megközelítés alapjaira építkezve megnő a stratégiai kontrolling szerepén belül az értékorientált vállalatirányítás, és tárgyalja az ezt támogató eszközök alkalmazását is. A Magyarországon megjelenő pénzügyi kontrolling értelmezésben a kontrolling-koncepcióhoz integránsan kapcsolódó – a pénzügyi funkció tervezési és ellenőrzési feladatait ellátó – „kontrolling-ágazatként” beszél a pénzügyi kontrollingról. Tehát nála a pénzügyi funkció támogatása specializált kontrolling-tevékenységként jelenik meg, ami gazdasági–pénzügyi folyamatok tervezési, monitoring, fejlesztési, döntéshozatali bázisa, amit be kell illeszteni a vállalati kontrolling egészébe, hogy a vezetés számára az operatív gazdálkodáshoz szükséges adatokat biztosítsa. Felfogásában a legszélesebb körben jelenik meg a pénzügyi funkció kontrolling-támogatása. Tehát a kontrolling alkalmazásának a fejlődésében ismét hatnak a gyakorlati, gazdálkodási szükségszerűségek és

igények, így a pénzügyi kontrolling magában foglalta és foglalja az alapvető kontrolling-funkciók alkalmazását a vállalati pénzügyi szakterület vonatkozásában, ami a vállalatok gazdálkodásában egyre inkább meghatározó ebben az időszakban – pénzügyi cash-flow alapú döntések sokasága. Következésképpen ebben a fejlődési fázisban, a kontrolling-módszertan orientációjában nagyobb hangsúlyt kapnak a pénzügyi tevékenységek, a folyamatok tervezésére alkalmas pénzügyi normatívák, pénzügyi követelmények megfogalmazása, a tényfolyamat-mutatók mérése, a terv és tény, a ténytűszámok összevetése, eltéréselemzése, a pénzügyi feszültségek, problémák, helytelen irányzatok, tevékenységek, gazdálkodási politikák kimutatása, majd végül korrekciós javaslatok, eljárások, módosítási javaslatok kidolgozása.

A folyamatosan fejlődő rendszerelméletű megközelítésében a vállalatok meghatározatlan, illetve határozatlan rendszereknek tekinthetők, tehát elemeinek növelésével, azok kapcsolatainak változásával bonyolultságuk nő, ezért a meghatározásuk nehézsége is növekszik, minden lehetséges rendszerállapotot nem lehet leírni. Mindemellett a rendszer tulajdonságai a lehetséges állapotok és azok kapcsolataival jellemezhetők. A vállalatok az önszabályzó rendszerek közé tartoznak, mivel az irányítási rendszer elemét képezi a rendszernek, ami a működése során kétirányú kapcsolatban áll a környezetével – tervezett¹⁶ és nem tervezett – be- és kimenő jeleket dolgoz fel. Mivel a vállalatoknál az irányítás több szinten (felső-, közép-, alsószint) valósul meg, hierarchikus rendszereknek tekinthetők. Tehát a rendszerelmélet alapján kimutathatók a rendszer dinamizmusából adódó mennyiségi és minőségi változások és a kölcsönös összefüggések a rendszerelemek és az alrendszerek között. A rendszer működéséből, valamint a környezethez fűződő viszonyából logikusan következnek a problémák. A probléma lényegében az a tényező, ami a vállalati rendszer céljaira nézve a döntést kiváltja. A döntéshozatal így egyrészt biztosítja az egyensúlyt rövid és hosszú távon, másrészt a vállalati célok elérését, azaz a döntéshozatal folyamatának általánosítható lépéseit tartalmazza. Ez a rendszerelméleti kitekintés azért is fontos, mert ha ebből a szempontból vizsgáljuk a kontrolling-tevékenységet, annak középpontjában a döntéstámogatás áll és így, maga a probléma, aminek megoldása a döntés meghozását indukálja. Ebből a megközelítésből pedig kiemelten fontos szerepet játszik a különböző menedzsment-felfogások értelmezése,

¹⁶ Tervezett az a jel, aminek a fogadására a rendszer fel van készülve.

mivel mást jelölnek meg célnak és mást – vagy legalábbis más szemszög-ből – tekintenek problémának. A problémákra adott válasz kockázatokat hordoz, ami összhangban áll a megoldásra összegyűjtött információk jellemzőivel. A működési információk (pl. könyvelési információk, vevői megrendelések stb.) a napi működés során igényelt információkat jelenti, a fejlődési információk (pl. piaci információk, vevők, szállítók, versenytáras stb.) a környezeti változáshoz való alkalmazkodásra való felkészülést szolgálják. A befolyásolási információk lényegében az alkalmazottak befolyásolását támogatják a célkitűzések irányába. A számviteli információk a belső működést, annak eredményességét képezik le, mennyiségi, tényszerű jelleget hordoznak magukban. Mivel rendszerelméletben a kontrolling-tevékenység a probléma meghatározását, megoldását és az így nyert információk döntéshozókhöz való továbbítását jelenti, feladatát nagyban a döntéshozói igények határozzák meg, ami a kontrolling-tevékenység funkcionális területeinek (pl. HR-kontrolling) kialakulására is választ ad. Ilyen megközelítésben a kontrolling funkciók meghatározása más értelmezést is kap, így a rendszerkialakító, rendszerüzemeltető szerepkört lehet meghatározni, ennek megfelelően rendszerkialakító szerepkörbe sorolják az irányítandó szervezeti egységek meghatározásának támogatását, az irányított egységek sikertényezőinek meghatározásának támogatását (tervezési rendszer), valamint a sikertényezők számon kérhetőségének biztosítását (beszámolási rendszer). A rendszerüzemeltető funkciók körébe az irányított szervezeti egységek és azok képviselőivel folytatott dialógus és elemzés, valamint a vezetői intézkedések kezdeményezése tartozik. Rendszer meghatározó tényezőként kell említeni a kontrolling munka során a vállalat tevékenységi körét, a tevékenység ellátásához alkalmazott technológiát, a vállalati méretet, a szervezeti felépítést és a szervezeti kultúrát. A hazai kutatók két alapvető szakirodalmi irányt határoznak meg. Az egyik megközelítés szerint a kontrolling fő feladata a vezetéshez szükséges információk biztosítása, míg a másik megközelítés a nyereségorientált vállalatirányítás támogatását határozza meg. A kontrolling célok esetében a szakirodalomban fellelhető szerzők álláspontjai eltérőek. Talán a legcélravezetőbb az alapján elkülöníteni őket, hogy milyen mértékben képesek a vállalati célrendszerhez igazodni, illetve a vállalati célokat milyen mértékben tekintik egyben a kontrolling céljának is. A másik szempont, ami alapján a kontrolling-célokat el lehet különíteni, az a célok elsődlegessége, illetve származtatott jellege. Ez alapján tehát érdemes a célokat megfelelően strukturálni.

Összefoglalás

A kontrolling-módszertant meghatározó meghatározó és kiemelkedő minőségű vezetői számviteli rendszerek önmagukban nem biztosíthatják a versenyelőnyt, különösen, ha a vállalat nem rendelkezik jó termékkel, gazdaságos termelési folyamatokkal, vagy hatékony értékesítési és marketingtevékenységgel – mindezt a gazdaságtörténeti teóriák és kutatások igazoltan bemutatják. A történeti fejlődésben látható, hogy a pénzügyi számvitel mint objektív információs rendszer meghatározó tényezője a közgazdasági elméleteknek és fejlődésnek, természetesen azokon belül elsősorban az alkalmazott közgazdasági területnek. A gazdasági folyamatokat leíró és nyomon követő múltjából adódóan először a pénzügyi számvitel kérdéskörei jelennek meg, majd azt követően a vezetői gazdaságosság igényszerűségéből, a vezetői számvitel. A XIX-XXI. századig terjedő gazdaságtörténeti időszak alapján összegezhető, hogy szükség volt az új – a vállalati működésben – termelési, marketing- és szervezettervezési újításokat támogató vezetői számviteli rendszerek és eljárások párhuzamos fejlesztésére, ami tulajdonképpen koncepcionálisan a termelés-menedzsment, üzemgazdasági oldalt képviseli elsősorban.

A másik kialakult szemlélet a kontrolling működési területének meghatározása irányult. Az ebben felsorolt elemek is egyre szélesebb spektrumban ölelik fel a kontrolling funkcionalitását, meghatározva az információ orientált, eredményorientált, az információk, valamint a tervezés és ellenőrzés, illetve a vezetési rendszer koordinációját.

A harmadik fejlődési kör a kontrolling-koncepciók pénzügyi irányultságát érintette. A kontrolling-koncepciók vizsgálata alapján ugyanis észre kell venni, hogy a kontrolling az anyagi és pénzügyi folyamatok kapcsolódási pontjában helyezkedik el összekapcsolva a KPI-mutatószámokkal. Ez lényegében a költség üzemgazdasági, termelékenység, jövedelmezőségi kapcsolatok összefüggéseinek, folyamatainak tisztázását, feltérképezését jelenti. A leírtak alapján mindez szükségessé teszi, hogy a kontrolling foglalkozzon a pénzügyi területhez kapcsolódó kérdésekkel. A kontrolling-koncepciók pénzügyi vezetést támogató fejlődése – amely kronológiailag 1996-tól indul és a 2000-es évek elején egyre jobban felgyorsult (lásd: mértéktelen globalizáció) – nagyvonalú eszközszerének tartalma pénzügyi kontrolling–funkcionális kontrolling területének meghatározásában nyújt egyre több támogatást.

Összességében a kontrolling-koncepciók tanulmányozása alapján megállapítható, hogy a magyarországi szakirodalomban meghatározott kontrolling-koncepciók a pénzügyi vezetést döntéstámogatásához alapvetően tartalmaznak terv-, tervezési–elemzési elemeket, eljárásokat, illetve egyes szerzők nagymértékben az alapvető contolling koncepció részeként határozzák meg ezeket az eszközöket. Ennek részben az lehet a magyarázata, hogy a pénzügyi területhez kapcsolódó kérdések (mint pl. a likviditás, bonitás, pénzügyi döntések stb.) nagy jelentőséggel bírnak a vállalatok életében. Másrészt a teljesítmény, költség és eredménytervezés során a kontrolling megteremti azokat az alapvető feltételeket, melyek a pénzügyi döntések vizsgálatához szükséges további tervek (pl. mérlegterv, beruházási terv, finanszírozási terv stb.) elkészítéséhez nélkülözhetetlenek. A pénzügyi vezetés feladatai átfogják a vállalat teljes pénz- és tőkeáramlásainak sikeres jövőbeli megformálását, az eszköz származásától a felhasználásán keresztül a tervezett visszanyerésig és az újrahasonosításig. A pénzügyi vezetés céljainak, feladatainak ismeretében, valamint a kontrolling általánosnak tekinthető elemei alapján meghatározható egy elsődleges pénzügyi kontrolling definíció, mely szerint a pénzügyi kontrolling a pénzügyi vezetés döntéselőkészítő információellátását szolgálja a rövid és hosszú távú pénzügyi tervek elkészítésével, megvalósulásuk ellenőrzésével ezek koordinációján keresztül. Következésképpen, ha módszertanának alapvető elemeiből indulunk ki, akkor az egyik legmeghatározóbb funkciója a vezetés döntéstámogatása, ami az információs rendszer kapcsolódásból adódóan, bizonyos interaktív jelleget is felvehet, ezáltal a gazdasági folyamatok és döntések kapcsolatrendszere nagymértékben hatékony és versenyképes lesz.

Irodalom

- Adam F. – Christakis G. – Katie H. – Aurélie M. (2011): *30 másodperc gazdaságtan: A legfontosabb közgazdasági elméletek röviden*. Partvonal Könyvkiadó, Budapest, p. 46., 75.
- Bárány M. – Laáb Á. (2014): A vezetői számvitel hozzájárulása az erőforrásgazdálkodáshoz. *Számviteli Tanácsadó*, 6(04), pp. 36–40.
- Boda Gy. – Szlávik P. (2005): *Kontrolling rendszerek*. KJK Kerszöv, Budapest, ISBN: 978-9-632248-42-4
- Bodnár V. (1997): Menedzsment controll, contolling, vezetői számvitel: Nemzetközi elmélet és gyakorlat – hazai tapasztalatok – A contolling vezetési megközelítése. *Vezetéstudomány*, 1996/5, pp. 3–12.

- Böcskei E. (2013): Stratégiai vezetői számvitel mint a kis-és középvállalkozói szektor lehetséges útja. *Controller Info*, 2013/11., Copy & Consulting Kft., pp. 9–14. ISSN: 2063-9309
- Csikós I. – Juhász T. – Kertész T. (1993): *Operatív controlling I.* – Költség- és teljesítmény controlling. Novorg, Budapest, pp. 218–222.
- Francsovcics A. (2005): A controlling fejlődésének sajátosságai. Doktori értekezés, BCE, 110 p.
- Gantt, H. L. (1910): *Work, Wages, and Profit. Engineering Magazine*, LCCN Second Edition, New York, USA.
- Gál J. (1997): A pénzügyi és számviteli információkra épülő üzleti döntéshozatal szervezési és módszertani kérdései. Kandidátusi értekezés. 117 p.
- Hanyecz L. (2006): *A controlling rendszere – Az eredményorientált irányítás.* Saldo Kiadó, Budapest, 291 p.
- Hágen, I. Zs. – Kondorosi, F.-né (2010): Reaching competitiveness at enterprises by means of business. *Agrártudományi Közlemények – Acta Agraria Debreceniensis*, p. 6.
- Horváth P. – Dobák M. (1990): *Controlling: a sikeres vezetés eszköze.* KJK Kiadó, Budapest, 227 p.
- Horváth P. – Partner Controlling (2008): *Controlling – út egy hatékony controlling-rendszerhez.* Complex Kiadó, Budapest, 288 p.
- Komáromi K. (2013): A Pénzügymenedzsment rendszerében alkalmazott controlling tevékenység és kapcsolatrendszerük értékelése. PhD Disszertáció. 145 p.
- Körömdi L. – Tóth A. (1996): *Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában.* Tuedex Kiadó Kft., 188 p.
- Laáb Á. (2011): Vezetői számvitel I.: Stratégia menedzselését támogató vezetői számvitel. In: Bárány M. – Karai É. (szerk.): *Számvitel. Számvitel MSC képzés oktatási segédlet.* BME GTK, Budapest, 84 p.
- Ladó L. (1991): *Számvitel, adózás és vállalkozás.* Láng Kiadó, Budapest, 181 p.
- Marx M. (1993): *Finanzmanagement und Finanzcontrolling im Mittelstand*, Bd.2: Schriftenreihe Controlling, Ludwigsburg et al.
- Lentner Cs. (2014): A vállalkozás folytatása számviteli alapelvéről – költségvetési szektor centrikusan. *Gazdaság és Jog*, 22(3), pp. 3–8.
- Prätsch J. – Schikorra U. – Ludwig E. (2007): *Finanzmanagement.* Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, 315 p.
- Robin C. – Robert S. K. (2001): *Költség & Hatás: Integrált költségszámítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai.* Panem Kft., Budapest.
- Sinkovics A. (2002): *Pénzügyi controlling.* KJK Kerszöv, Budapest, 166 p.
- Soós R. (2003): A számviteli információs rendszer korszerűsítésének kérdései a folyami áruszállítás vezetői információs rendszerében. Doktori értekezés. BCE, Budapest, 127 p.

- Székely Cs. – Andriská Pál (2009): A vállalkozások tartalékai a menedzsment területén. *Gazdaság és Társadalom*, 2009(1), pp. 62–79., ISSN: 0865-7823, DOI: <http://dx.doi.org/10.21637/GT.2009.1.05>.
- Székely Cs. (2007): A mezőgazdasági vállalati gazdaságtan fél évszázados fejlődése. Konferencia paper. Tradíció és innováció Konferencia, Gödöllő, 241 oldal.
- Szintay I. (1988): *Rendszerelmélet, rendszerszervezés I.* Tankönyvkiadó, Budapest, 186 p.
- Szóka, K. – Tóthné Szabó, E. – Vágyi, F. (2015): Controlling possibilities for the SMEs. In: Szendrő, K. – Szente, V. – Barna, R. (Eds.): Proceedings of the 5th International Conference of Economic Sciences and 5th Climate Change. Economic Development, Environment and People Conference of the Alliance of Central-Eastern European Universities. Kaposvár, pp. 21–26.
- Véry Z. et. al (2004): *Ágazati és funkcionális controlling.* Saldo Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Rt., Budapest, 244 p.
- Zéman Z. (1998): A controlling szerepe a magyar vállalkozások működésében, valamint a várható fejlesztési lehetőségek. Doktori értekezés, Gödöllő, 218 p.