

Budapesti Corvinus Egyetem
Corvinus School of Management
havi szakfolyóirata

Szerkesztőség és kiadóhivatal:
1093 Budapest, Fővám tér 8.
Tel.: +36 1 482-5415, 482-5510
<http://www.corvinus-mba.hu>

Felelős kiadó:
Budapesti Corvinus Egyetem
Corvinus School of Management

Szerkesztőbizottság:
Elnök: Wetzker, Konrad

Tagok:

Bánfi Tamás
Chikán Attila
Cser László
Dobák Miklós
Gálik Mihály
Kerekes Sándor
Mészáros Tamás
Veress József

Tanácsadó testület:
Barakonyi Károly
Bayer József
Bélyácz Iván
Bordáné Rabóczki Mária
Csányi Sándor
Delfmann, Werner
Farkas Ferenc
Gaál Zoltán
Grubbsström, Robert
Hofmeister Tóth Ágnes
Horváth Péter
Kövesi János
Kreuzer, Konrad
Román Zoltán
Szintay István
Takács János
Török Ádám
Vastag Gyula
Vecsenyi János

Főszerkesztő: Dr. Kerekes Sándor
vezetestudomany@uni-corvinus.hu

Olvasószerkesztő: Nusser Tamás
vezetestudomany@uni-corvinus.hu

Szerkesztőségi titkár:
Losonci Annamária
vezetestudomany@uni-corvinus.hu

ISSN: 0133-0179

A kiadvány készült:
a VideoPix Stúdió gondozásában

Előfizetés:
Előfizetésben terjeszti
a Magyar Posta Rt. Hírlap Üzletág.
Előfizethető közvetlen a kézbesítőknél, az
ország bármely postáján, Budapesten
a Hírlap Ügyfélszolgálati Irodákban
és a Központi Hírlap Centrumnál
(Budapest VIII., Orczy tér 1.
Tel.: 06 1 477-6300 P. cím: Bp., 1900).
További információ: 06 80 444-444
E-mail: hirlapelofizetes@posta.hu

Előfizetési díj egy évre 9600 Ft
Példányonkénti ár: 1000 Ft

Megjelenik havonta.

Egyes példányok megvásárolhatók
a Szerkesztőségben és az Aula kiadó
könyvesboltjában, Fővám tér 8.

Kéziratot nem őrzünk meg és nem
küldünk vissza!

VEZETÉSTUDOMÁNY

XLV. ÉVF., SZEPTEMBER

2014. 9. szám

CIKKEK, TANULMÁNYOK

- **LAKATOS László Péter**
A számviteli szabályozások eltéréseinek okairól 2
- **SZUKITS Ágnes**
A controlling szervezeti jelentősége a magyar vállalatoknál
– Befolyásoló tényezők és időbeli változások kvantitatív elemzése 12
- **LÁSZLÓ Norbert**
A hitelezői érdekhordozó megjelenésének vizsgálata
a számviteli beszámolóknak
– A vállalatmérettel összefüggő szabályozásbontás tükrében 26
- **SZABÓNÉ Veres Tünde**
A transzferárrendszer és a vállalati szervezeti rendszer összefüggései 38
- **TAKÁCS András**
A márkaérték hatása a részvényárfolyamra a nemzetközi bankszektorban 49
- **ZÁTORI Anita**
Az élménymenedzsment koncepcionális alapjai 57
- **SEBESTYÉN Zoltán – TÓTH Tamás**
Projekttek sikere 67
- **TOKÁR-SZADAI Ágnes**
A vezetési tanácsadási projektek értékelése 77
- **ALMÁSI Anikó**
A szervezeti identitás vizsgálata a hazai KKV-szektorban 86

CIKKEK ANGOL ÖSSZEFOGLALÓI

Budapesti Corvinus Egyetem
Corvinus School of Management
havi szakfolyóirata

Published by
Corvinus School of Management
Corvinus University of Budapest

<http://www.corvinus-mba.hu>



School of Management

LAKATOS László Péter

A SZÁMVITELI SZABÁLYOZÁSOK ELTÉRÉSÉNEK OKAIRÓL

A számviteli szabályozások közötti eltérések oda vezethetnek, hogy ugyanarról a gazdálkodó egység, egy-azon időszakáról, akár jelentősen is eltérő, és az adott szabályozási logika alapján helyes pénzügyi kimutatások készülnek. Ezek a sokszor materiális eltérések nehezen magyarázhatók, ha figyelembe vesszük azt a tényt is, hogy a különböző pénzügyi kimutatások mögött azonos gazdasági események húzódnak meg. Az eltérések a számviteli szabályozás különbségeivel magyarázhatók. A cikk feltárja, hogy a számviteli szabályozásnak milyen szintjeit lehet megkülönböztetni, és vizsgálja, hogy milyen tényezők vezettek el oda, hogy az egyes megközelítések akár markánsan eltérő megoldásokat kínálnak egy-egy adott vagyoni elem megjelenítésére és értékelésre, illetve egy tranzakció megjelenítésére. A cikk az egyes eltéréseket indukáló tényezők rendszerezése útján megkísérel deduktív úton becslést adni a számviteli harmonizáció további lehetséges irányaira.

Kulcsszavak: számvitel, szabályozás, nemzetközi pénzügyi beszámoláskészítési standardok (IFRSs), harmonizáció

Stolowy és Lebas találóan megjegyzi: a „számvitel a gazdaság nyelve” (Stolowy – Lebas – Ding, 2010). Ehhez a szellemes és szemléletes kijelentéshez kívánkozik egy kiegészítés is: „... és szinte minden ország más nyelven beszél”. A pénzügyi kimutatás, mint a gazdasági események tükröztetésének az eszköze, országról országra más és más szabályok alapján készül, vagyis az egyes tranzakciók kezelése a szabályozó döntésétől függ. Ha elfogadjuk azt a kézenfekvő kitéltelt, hogy az egyes gazdasági események – történjenek bárhol – lényegében ugyanarra az eredményre kell vezessenek, akkor az „idegen nyelvek” létezésének létjogosultsága és oka nem evidens. Vajon mi lehet az indoka annak, hogy az egyes szabályozók más és más megoldásra jutottak az egyes tranzakciók, vagyoni elemek vagy éppen a vagyon változásának kezelésekor? Ebben a cikkben erre a kérdésre, az eltérésekre kísérek meg választ adni: megvizsgálom, hogy milyen szinteken képellhető el a szabályozás, és azt, hogy az egyes szabályok milyen rendezőelvek mentén valósulnak meg. Feltárom, hogy milyen tényezők vezettek az egyes szabályozások közelítésére, ez milyen módon valósulhat meg, és azonosítom azokat a faktorokat, amelyek a számviteli harmonizáció ellen hatnak.

A számvitel szabályozásának szintjei

Ahhoz, hogy a számvitel szabályozásával kapcsolatosan megállapításokat fogalmazzak meg, először magát a szabályozás szükségességét kell megindokolni és tárgyát kell körülhatárolni.

A szabályozás *szükségessége* viszonylag korán a számviteli kutatások homlokterébe került. Számos kutatás megállapítja, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói egymással számos kérdésben *érdekelletébe* kerülnek. Ezek az érdekelletétek maguktól *nem feloldhatók*, ezért szükség mutatkozott egy olyan megfelelő legitimációval rendelkező szerve, amely az érdekelletétet erővel, a szabályozóba vetett hatalmon keresztül oldja fel, és meghatározza – legalább az általános célú pénzügyi kimutatások szintjén –, hogy mi az elvárt tartalom. Enélkül a koalíciós elméletre épített pénzügyi beszámolás elképzelhetetlen (Lakatos, 2012).

A szabályozás *tárgya* általában a pénzügyi kimutatások tartalma. A szabályozás nem minden esetben áll meg a pénzügyi kimutatásnál, van, hogy továbblép, vagy a pénzügyi kimutatáson túlmutató elemekkel is számol, ezért – az összehasonlíthatóság megvalósítása érdekében – érdemes a szóba jöhető „legfelső szintet”

megragadni, amely magára a pénzügyi kimutatásra (pénzügyi beszámolóra) irányul. Ez a „legfelső szint” a számvitel.

A számvitel definiálásával sokan próbálkoztak már. Megfigyelésem szerint a legkevesebb problémát azok a definíciók okozzák, amelyek a számvitel területeit és feladatait tárják fel, elismerve, hogy konkrét definíciót adni nehéz. Baricz és Róth a számvitelt az átfogott tevékenységterületek alapján ragadja meg (Baricz – Róth, 2002). Ezt fejlesztí tovább Baricz, aki később így fogalmaz:

„A számvitel a vagyon és a vagyonváltozások megjelenítésének, nyomon követésének és kommunikációjának tudománya és gyakorlata” (Baricz, 2009).

A számvitel egyes részterületeinek kutatói a definíciót saját kutatási területüket szem előtt tartva módosítják.¹ Nobes és Parker felfogása a vizsgálat szempontjából kiemelkedő jelentőséggel bír:

„A számvitel egy olyan módszertan, amelyet eltérő politikai, gazdasági és társadalmi környezetben gyakorolnak” (Nobes – Parker, 2006).

E fogalomalkotás jó néhány kutató álláspontja szerint hiányos: a számvitelt módszertanná zsugorítja (lásd Malasics (2002) szempontrendszer, Baricz – Róth (2002) definícióelemei). A fogalmat az összetevők teljességének irányából nem vizsgálom², de maga a felvetés és az idézett szerzők definíciója ráirányítja a figyelmet arra, hogy a számvitel *eltérő körülmények között* működik, és ezek a körülmények tükröződnek a szabályozásban, a szabályokban. A szabályozás eltéréseinek lehetséges okai előtt fel kell tárnunk, hogy mi az átfogása az adott szabályozásnak (szintek).

A számviteli szabályozás kapcsán két szintet érdemes megkülönböztetni. Az egyik a *nemzeti szint*, a másik pedig a *nemzeti szint fölött álló szint*. Utóbbit a továbbiakban nemzetközi szabályozásnak nevezem.

A szabályozási szintekre a következő fogalmak alkalmazhatók:

Nemzeti szintű számviteli szabályozás a számviteli szabályok és e szabályozás megalkotásával, módosításával, valamint betartatásával szorosan összefüggő intézmények olyan összessége, amelyek csak adott nemzeti keretek között elfogadottak, legitimek és kikényszeríthetőek.

E szint létezése triviális, bizonyítást sem igényel. Az egyes országok – mint szuverének – a tapasztalat szerint élnek a lehetőséggel, hogy számviteli szabályozást hozzanak létre. Ezek a nemzeti szabályok egymástól kisebb-nagyobb mértékben különböznek (Nobes – Parker, 2006; Hofstede, 1998).

Nemzeti szint fölötti számviteli szabályozás a számviteli szabályok és e szabályozás megalkotásával, módosításával, valamint betartatásával szorosan összefüggő intézmények olyan összessége, amelyek nemcsak nemzeti keretek között elfogadottak, legitimek és kikényszeríthetőek, hanem azok egységes módon alkalmazandók több nemzet területén is, és a lefedett terület világgazdasági szempontból meghatározó jelentőségű.

A két eset mellett létezhet az az *elvi* lehetőség, hogy egy szabályozás több nemzetnél egyszerre alkalmazandó, de az adott csoportosulás nem jelentős világgazdasági szempontból.³ Ezt a rendkívül speciális helyzetet a nemzeti szabályozással együtt érdemes kezelni. Ilyen állapot – vizsgálataim szerint – még nem állt elő, és kialakulása nem is várható. Nem szabad összetéveszteni ezt a helyzetet azzal, hogy egy ország egy másik ország szabályainak *mintájára* alakítja ki szabályait, hiszen legalább a hatályosítás, a betartatás, a módosítás és az intézményrendszer (jogilag is) elkülönül a két országban.

Elvileg elkülöníthető egy harmadik (a nemzeti alatti) szint is: az *ágazati számviteli szabályozás* (pl. mezőgazdaság, pénzügy stb.). Az ágazatot külön szintként értelmező nézetekkel nem lehet egyetérteni. Ebben a helyzetben nem különálló szabályozásról, hanem egy speciális számviteli témára adott részletszabályozásról van szó, és nem elkülönítésről (vö. még a szabályozó fogalommal).

Néhol hivatkoznak *regionális szintű számviteli szabályozásra* is. Ezt a fogalmat korábban az EU (akkor még EGK) számviteli irányelveire alkalmazták. A számvittel konkrétan két irányelv foglalkozik.⁴ Ezek az irányelvek keretszabályoknak tekinthetők, és az egységesítés irányát mutatják. Jellemzőjük az, hogy a kívánt egységesítés mellett *nagyon sok választást engedtek*.

Az irányelvek – melyeket kétséget kizáróan a globális számviteli szabályozás előfutárának tekinthetünk – több politikai kompromisszum eredményeként jöttek létre, és elfogadásukkor konszenzus volt abban, hogy ez az egyik legjobb számviteli szabályrendszer volt. Az első olyan szabályrendszer, amely képes volt az angol-szász és a kontinentális számviteli gyakorlatot ötvözni. A szabályrendszer kidolgozása a 60-as években kezdődött meg, és az Egyesült Királyság 1973-as csatlakozásakor történt irányváltás, hangsúlyeltolódás, éppen az előbb említett ötvözés irányába.

A szabályozás erénye, hogy *képes volt a nemzeti sajátosságokat is integrálni*. Ennek következtében olyan kompromisszumok születtek, amelyeket általában hátrányként említene:

- túl sok választási lehetőség,
- kétséges összehasonlíthatóság és konzisztencia,
- a szabályok nem felelnek meg a multinacionális vállalkozások elvárásainak, amelyek általában a világ több tőkepiacán intenzíven jelen vannak (Linder, 2006).

A szabályozást több alkalommal módosították. Egyrészt az új típusú számviteli jelenségekre születnek válaszok (pl. mérlegen kívüli tételek stb.), másfelől számos, a szabályozás szempontjából elvi jelentőségű kérdés is több-kevesebb sikerrel rendezésre került. Az irányelvekben megjelentek olyan elemek is, amelyek *nem* a pénzügyi kimutatások *tartalmára, jellemzőire* irányultak, *hanem elvi (és csak elvi) jelentőségű problémákat* rendeztek:

- közzétételi kötelezettségekkel kapcsolatos kérdések,
- könyvvizsgálati kötelezettséggel kapcsolatos rendelkezések,
- nagyságrend értelmezése (kis- és középvállalkozási szint megragadása).

2002-ben az EU elrendelte, hogy a tagállamok kötelezzék a nyíltpiaci forgalomban lévő papírokkal rendelkező vállalkozásokat egy, a hetvenes években fejlesztésnek indult számviteli szabályrendszer, az IFRS⁵-ek alkalmazására.⁶ Ezzel megvalósult, hogy e vállalkozások körében nem léteznek irányelvkonform nemzeti variánsok, hanem egy mindenkire egyformán alkalmazandó szabályrendszer érvényesül a vállalkozások szóban forgó csoportjánál. Emellett kiküszöbölték azt a sok kritikát kiváltó problémát, hogy az irányelvek továbbfejlesztése nem volt folyamatos. Az eltolódás a standardok irányába azt eredményezte, hogy a szabályalkotó (szabályozó) szerep kettévált. Egyfelől egy rendeletben az elvi jelentőségű problémákat rendezték, másfelől utaltak egy szakmai szervezetre, amelynek a szabályait be kell tartani. Ez a szakmai szervezet az IFRS-eket megalkotó IASB.⁷ Az EU tehát *nem lemondott az irányelvekkel való szabályozásról*, hanem – elemzésem szerint – másra hasznosítják azokat: a standardok a tartalmat, a formát és a minőségi jellemzőket rendezik, az irányelvek pedig a magas szintű, ténylegesen elvi szabályokat. Emellett az irányelvek megőrzik a szerepüket abban, hogy a tagországok nemzeti szabályainak kereteit kijelölik. Kétségtelen, hogy az irányelvek e változtatás után már nem számviteli tartalmi szabályokat, hanem rendezőelveket sorakoztatnak fel.

Ez azonban már nem nevezhető a korábbi értelemben vett regionális szabályozásnak (EU), mert az már nem igaz, hogy az IFRS-ek csak egy régióban⁸ érvényesek, e régió kereteit az IFRS-ek *messze túllépték*.

A nemzeti szabályozáson és a nemzeti szint fölötti szabályozáson túl más szintet elkülöníteni nem lehet (nem érdemes).

Megjegyzem, hogy az irányelvekkel való szabályozásnak egy új kérdéssel is szembe kell néznie. Az IASB 2009 júniusában fogadta el⁹ a még a jogelőd IASC által körvonalazott kis- és középvállalkozásokról szóló standardot. A standard meghatározta e vállalkozások pénzügyi kimutatásainak minőségi jellemzőit, tartalmát és formáját, de azt, hogy kinek kell vagy kinek lehet ezt alkalmaznia, az már nemzeti vagy regionális (EU) kérdés. Ezt eldönteni regionális szinten rendelet segítségével, nemzeti szinten pedig jogszabállyal lehet.

A nemzeti szabályozás, az eltérésre okot adó tényezők

Feltételezhető, hogy a nemzeti szabályozók célja olyan szabályrendszer összeállítása, amely az érdekhordozók vagy kiválasztott érdekhordozók számára hasznos pénzügyi kimutatások összeállítását teszi lehetővé.

Ha ezt a kézenfekvő feltételezést elfogadjuk, akkor felmerül a kérdés, hogy miért nem alakultak ki (közel) azonos számviteli szabályok mindenhol. Nobes és Parker számvitel körülhatárolásával kapcsolatos korábban idézett definíciója mutat rá az eltérés okaira: mások, más módon kívánják megvalósítani e célt. A különbségek okait tehát magában a nemzeti szabályozóban és a közvetlen környezetben kell keresni. Nobes és Parker (2006) a következő befolyásoló tényezőket tárja fel:

- jogi berendezkedés,
- a vállalatfinanszírozás formája,
- kulturális különbözőség,
- az állami információigény befolyása.

A jogi berendezkedés

Bár a szakirodalom felsorolja a jogi berendezkedést mint a különbségekben szerepet játszó tényezőt, e tényező közrejátszását lehet a legnehezebben tetten érni.

Az egyik hatás az, hogy a jogrendszerrel összefügg a *számvitel szabályozásformája*.

A modern jogrendszereknek két alapvető típusa van:

- a kodifikált jog¹⁰ és a
- precedensjog.¹¹

A *kodifikált jogra* épülő berendezkedés általában *törvényi aktusokon keresztül* szabályozza a számvitelt. Ezeknek az országoknak a technikája az, hogy egy jelentős jogszabályban (pl. Németországban a Kereskedelmi Törvénykönyvben, vagy Magyarországon külön jogszabályban, a számvitelről szóló törvényben) is-

mertetik azokat a szabályokat, amelyeket közvetlenül a legitim törvényalkotó fogalmazott meg, illetve változtathat.

A *precedensjogra épülő országoknál a jogalkotó jobbára távol marad* a konkrét számviteli szabályozástól, azt – jogi eszközökkel – átruházza a számviteli szakmára, amely – mivel jogszabályokat nem alkothat – standardokon, ajánlásokon keresztül szabályoz.

Itt együttmozgásról van szó, és nem egyértelmű megfeleltetésről. Példaként hozható a kivételre Hollandia. Ott a jogrendszer kodifikált jogon nyugszik, de a számvitel szabályozása a kezdetektől (már az IFRS-ek kötelezővé tétele előtt is) a precedensjogra épülő országok gyakorlatát követte.

Jaggi és Low, valamint korábban (1985) David és Brierly kutatásai is azt bizonyították, hogy összefüggés van a jogrendszer és a tőzsdei finanszírozás intenzitása között: a precedensjogra épülő országok általában intenzívebben támaszkodnak a tőzsdére, mint a finanszírozás más lehetséges formájára. Bár a kapcsolat empirikus adatok alapján bizonyított, magyarázatot adni a kapcsolat *okaira* (feltárni az összefüggéseket) egyelőre még senkinek sem sikerült (Jaggi – Low, 2000)

A finanszírozás forrása

A fejlett országokban a vállalkozások általában két fő csatornán keresztül juthatnak „friss pénzhez”: bankokon, finanszírozó intézményeken vagy a tőzsdén (tulajdonosokon) keresztül. A pénzügyi finanszírozás döntően *hitelezői kapcsolatot* létesít, míg a részvénykiadásokon keresztül finanszírozás esetén tulajdonosi (befektetői) kapcsolatról van szó. A kapcsolat típusa azért okoz eltérést a számviteli szabályozásban, mert a *finanszírozás általános formájától függően más-más súllyal vannak jelen az egyes érdekhordozók*, és a szabályozó igyekszik (igyekezhet) ezeket a súlyokat figyelembe venni.

Zysman empirikus kutatása három csoportot különböztetett meg a finanszírozás forrása alapján, és a következő fő érdekeket azonosította:

- alapvetően *bankokon* keresztül finanszírozott gazdaság, mely a hitelezői érdek primátusát képviseli (pl. Németország, Ausztria),
- döntően *állami kölcsönökkel* finanszírozott gazdaság, ahol egy specializált hitelezői érdek jelenik meg (pl. Franciaország, Japán),
- elsősorban *tőzsdén keresztül* finanszírozott gazdaság, ahol a befektetői érdekeket helyezik előtérbe (pl. USA, Egyesült Királyság, Hollandia) (Zysman, 1983).

Érthető, hogy a *hitelezői érdekek* előtérbe kerülése az óvatosság elvének tényreését eredményezi, vagyis ezek a megközelítések általában a „legrosszabb helyzetet” igyekeznek a pénzügyi kimutatásokban vázolni, a pozitív jövőbeli várakozásokat a szabályozó nem foglalja bele az általános célú pénzügyi kimutatásokba. Így a hitelezők megítélhetik, hogy egy adott vállalkozás a hitelt egy kedvezőtlen forgatókönyv esetén képes lesz-e visszafizetni. Ezeket a kimutatásokat Gray *peszsimistának* nevezte, mely elnevezést később *konzervatívra* módosította (Gray, 1988).

Az állami szerepvállalással (hitelezéssel) finanszírozott gazdaság is a fenti megoldás talaján mozog, azzal a különbséggel, hogy itt a szabályozás további speciális részletezésekkel egészül ki, amelyek kimondottan a speciális (adózáson túli) állami információigény kiszolgálását célozzák: például nemzetgazdasági szintű aggregátumok kimunkálását alapozzák meg.

Ennek kapcsán alakulnak ki olyan rendszerek, amelyek rendkívül uniformizáltak. Példa erre a francia háromszintű számviteli terv, amely a vállalkozásokat három csoportra osztja. Az egyes csoportokba tartozó vállalkozások a legapróbb részletekig azonosan (teljesen aggregálhatóan, uniformizáltan) kezelik gazdasági eseményeiket.

A *befektetői nézőpontot* magáénak mondó szemlélet ezzel szemben egy bátrabb helyzetértékeléssel dolgozik. Ebbe a szemléletbe belefér (sőt követelmény!) a pozitív jövőbeli várakozások integrálása az általános célú pénzügyi kimutatásokba. Ezek a kimutatások – Gray besorolásában – *optimisták*.

Már Zysman is közvetlenül összekapcsolja a finanszírozási formával a könyvvizsgálati szakma jelentőségét (tehát hogy mennyire kiterjedt és mekkora a befolyása a könyvvizsgálatnak) a finanszírozás elsődleges forrásával: a tőzsdei finanszírozás primátusa esetén valószínűsítve az erőteljesebb befolyást. Ezt elméleti úton vezeti le, empirikus kutatást nem készített. Megfigyeléseim szerint ez az eredmény kiegészítendő: csak közvetett összefüggés van a kettő között. A közvetlen összefüggést én a külső/belső tulajdonos dominanciája és az erősség/gyengeség között látom. Zysman logikai úton alátámasztott meglátását azzal egészíteném ki, hogy abban a helyzetben, ha létezik a menedzsmenttel nem közvetlen kapcsolatban álló (átfedő) tulajdonosi csoport, és ez jelentős (akár az adott területen általában jelentős például USA), akkor valószínűleg megnő a könyvvizsgálat szerepe.¹²

Nobes az *I. táblázatban* látható módon rendszerezte a finanszírozási formával kapcsolatos meglátásait és képzett országcsoportokat.

Besorolás a finanszírozás módja szerint
(rendszerező táblázat)

A csoport	B csoport
Piaci jellemzők	
Erős részvényt piac	Gyenge részvényt piac
Sok külső tulajdonos	Kevés számú, bennfentes tulajdonos
A könyvvizsgálati szakma jelentős	A könyvvizsgálati szakma nem jelentős
Az adó- és a számviteli szabályok elkülönülnek	Az adószabályok dominálnak a számviteli szabályok felett
Országok	
Ausztrália	Franciaország
Egyesült Királyság	Németország
USA	Olaszország

(Forrás: Nobes, 2006: p. 32.)

A kulturális különbség

A kulturális különbség ténykérdés, ami hatással van a gazdálkodásra, és így a számvitelre is.

E különbség illusztrálására és annak bizonyítására, hogy ténylegesen fel lehetett tárni különböző kulturális csoportokat, mutatott rá Hofstede. 100.000 (!) IBM-alkalmazottat vizsgált 39 különböző országban a következő dimenziók mentén:

- individualizmus vs. kollektívizmus,
- „férfiasság” vs. „nőiesség”,
- nagy hatalmi távolság vs. kis hatalmi távolság,
- erős szándék a bizonytalanság elkerülésére vs. gyenge szándék a bizonytalanság elkerülésére.

A tanulmány további eredményeinek részletezése nélkül kiemelem, hogy Hofstedének *sikerült homogén csoportokat kialakítania*. Ez a tanulmány nem a számviteli rendszerek különbözőségét tárta fel, hanem alapot és ötletet adott Gray rendkívül lényeges vizsgálatához, amely során az egyes számviteli rendszerek közötti különbséget és hasonlóságot kereste (Hofstede, 2001; Hofstede, 1998). Gray a felmérés ötletét a fenti dimenziók mintájára kimondottan a számvitelre alkalmazta; pontosabban a számviteli szakemberek magatartására és ebből következően a kialakult szabályozásra. A következő párokat határozta meg:

- konzervativizmus vs. optimizmus,
- titokzatosság vs. nyilvánosság,
- szakmai szabályozás vs. jogszabály-alkotói szabályozás,
- uniformizáltság vs. flexibilitás.

Ezek a párok egy skála két végpontját képezik, és a következő tartalommal bírnak.

- *Konzervativizmus*: a szabályozó az óvatosság elvét hangsúlyozza, lényegében egy kedvezőtlen körülmények melletti helyzetet juttat kifejezésre a kimutatásokban. Az alkalmazott módszertan: az eszközök felértékelésének megtiltása, a várható veszteségek elszámolása, a már figyelembe vett értékvesztések, leírások visszafordításának általános tiltása.
- *Optimizmus*: a valódiság elvének érvényesülését célozza az óvatosság rovására. A várható kedvező folyamatokat és a még nem realizált, de realizálható nyereségeket beemeli a pénzügyi kimutatásokba. Módszerei között szerepelnek bizonyos eszközök pozitív átértékelései, piaci értékre árazó (mark to market) eljárások.
- *Titokzatosság*: a pénzügyi kimutatásokban szereplő adatok jól körülhatároltak, ezeken túl többletinformációt a vállalkozások általában nem szolgáltatnak, és ez nem is elvárt az adott környezetben.
- *Nyilvánosság*: az előző helyzet ellenkezője. Elvárás, hogy a vállalkozás minden jelentős tényről kimerítően informálja a közvéleményt, az adatok visszatartása csak korlátozott körben elfogadott/engedélyezett.
- *Szakmai szabályozás*: a szabályozást a megfelelő képzettséggel és tapasztalattal rendelkező szakmai szervezetre bízzák, amelyre nincs közvetlen befolyása az államnak. Állami „jövőhagyásra” nincs szükség, vagy ha szükséges, akkor az csak egyszerű – jogelméleti szempontból elkerülhetetlen – jövőhagyás.
- *Jogszabály-alkotói szabályozás*: a számviteli szabályozás közvetlenül egy állam alá rendelt szerv útján valósul meg.

- *Uniformizáltság*: a számviteli szabályozás részletekbe menően szabályoz, nem hagyva mozgásteret, döntési lehetőséget a szakmának; extrém helyzetben a számviteli szakma technikai végrehajtóvá válik.
- *Flexibilitás*: a szabályozás elveket fektet le, amelyek alkalmazását (a konkrét megvalósítást) a szakmára bízta.

A vizsgálatnak két lényeges, a gyakorlatban közvetlenül alkalmazható megállapítása volt:

- bizonyos tényezők között van összefüggés (például az optimizmus és a nyilvánosság együtt fordulnak elő),¹³

- sejtethető, de egyértelműen nem bizonyítható, hogy vannak országcsoportok, amelyek hasonlóan „működnek”.

A besorolást ábrázolni is lehet¹⁴ (lásd 1. ábra).

Gray klasszifikációja a maga nemében egyedülálló, és több lényeges kérdés mellett rámutatott arra, hogy számítanak és csoportképzőek a kulturális különbségek még egy olyan tényekkel és számokkal operáló tudományban is, mint a számvitel.

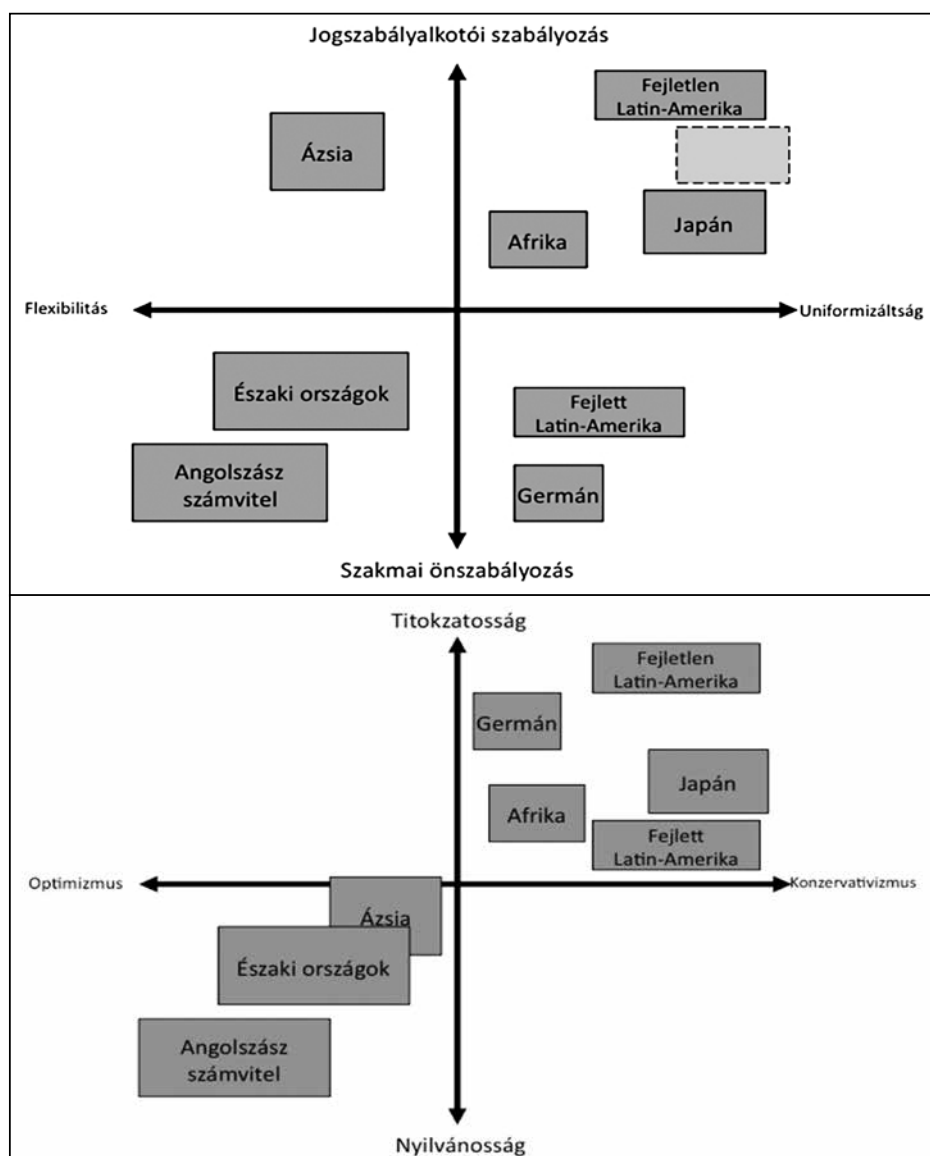
Joggal merül fel a kérdés, hogy a magyar számviteli rendszer a fenti koordináta rendszerben hová helyezhető el. E kérdés megválaszolása csak kiterjedt, minden szempontot tartalmazó kutatás után lehetséges, amelyre ez idáig senki nem vállalkozott.

1. ábra

A várakozás azonban az, hogy a magyar „eredmények” a germán rendszerhez közel esnek. Ennek oka például a jelentős gazdasági összefonódás, és nem utolsósorban az, hogy a számviteli szabályozás kialakítása során a német minta igen nagy befolyással volt a jogszabályok megalkotóira.

Gray-féle klasszifikáció ábrázolása

(Gray, 1998: p. 12–13.)



Az adózás hatása a számviteli szabályokra

Többféle állami információigény-fajta képzelhető el. A tervgazdaság az egyik véglét: ahol az állam mindenre kíváncsi, és a számvitel az állami „adatszolgáltatás” eszközévé degradálódik. Még a legkisebb állami befolyás jelenlétekor is van egy olyan cél, amely mindig létezik: az adózással kapcsolatosan szükséges információk kiszolgálása.¹⁵

Az egyes nemzeti rendszerek abban különböznek, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő adatokat mennyiben kell módosítani ahhoz, hogy az adót meg lehessen határozni. A módosítási igények nagyságrendje távolságként értelmezhető az adózás és a pénzügyi beszámolás között.

Az angolszász csoport (Egyesült Királyság, USA) pénzügyi kimutatásaiban és adó-nyilvántartásaiban sze-

replő összegek közötti eltérések nagyok, a két nyilvántartás egymástól lényegében független (Freedman – Baumgartel – Nowotny, 2008).

A függetlenség ellenkezője figyelhető meg a kontinentális Európában, így például Németországban is, ahol nyíltan megjelenik az a törekvés, hogy az adózás alapjául szolgáló adatok a pénzügyi nyilvántartásban szereplő adatokkal megegyezzenek. Erre a jelenségre külön szót is alkottak: *Maßgeblichkeitsprinzip*¹⁶. Lambs, Nobes és Roberts vizsgálatai szerint hasonló törekvés érvényesül még Belgiumban, Japánban, Olaszországban és Franciaországban. Bár a teljes egyezés itt sem valósul(hat) meg, de lényegesen közelebb van a két érték egymáshoz, mint az angolszász csoportnál (Lamb – Nobes – Roberts, 1998).

A halasztott adó „nagyságrendje” az egyik durva (előzetes) becslőmutatója lehet az adó és számviteli rendszerek távolságának. Nobes rámutat arra, hogy minél jelentősebb ez a vagyoni elem, valószínűsíthetően annál nagyobb a számviteli szabályozás és az adószabályozás közötti különbség. Nobes vizsgálódásai összhangban állnak az előbbi meglátásokkal: az USA és az Egyesült Királyság kimutatásaiban jelentős összegekről van szó, amelyek lényegesen befolyásolták a kimutatott eredményt is¹⁷, míg a másik vizsgált országcsoportnál nem jelentett lényeges módosítást ez az elem.¹⁸

Az adó- és a számviteli rendszer távolságának megállapítását célzó mérések nehezen értelmezhetők. Emellett álláspontom szerint az is felvet problémákat, ha a vizsgálódást leszűkítjük kizárólag a jövedelemadóra: az egyéb adónemek is sokszor függenek a számviteli adatoktól, így azokat is integrálni kellene a vizsgálatokba. A jelenlegi kutatások egyelőre a jövedelemadó (Magyarországon ez a társasági adó¹⁹) és a számviteli adatok összefüggéseire koncentrálnak. Nehéz olyan mérőszámokat meghatározni, amelyek ezt a távolságot jól kifejezik. Ha csak egy adónemet tekintünk (pl. jövedelemadó), akkor a feladat még megoldható, például a jövedelemadó alapja és az adózás előtti eredmény különbségeként, de ha a teljes adórendszer és a pénzügyi kimutatások „távolságát” kívánjuk összehasonlítani, akkor bajban leszünk: az egyes országok közötti adórendszerbeli eltérések meghatározása ugyanis áthidalhatatlan problémát okoz.

A számviteli rendszerek adózással való összefüggésének megítélésével kapcsolatosan érdemes végiggondolni azt az egyedülálló tudományos kutatást, amelyet Hanlon, Maydew és Shevlin 2008-ban tett közzé (Hanlon – Maydew – Shevlin, 2008). 1985-ben az amerikai szabályozás nyíltan kitűzte azt a célt, hogy bizonyos vállalkozások esetén a pénzügyi kimutatásokban

szereplő adatok sokkal jobban közelítsék meg az adózás szempontjából releváns értéket (a szerzők által alkotott fogalom: *tax-book confirmity*). Ezt a folyamatot *váltásnak* nevezték.

A kutatók a váltás előtti és a váltás utáni öt évet tanulmányozták. A vizsgálatba 3576 céget vontak be. A *gazdasági jövedelmet* a részvényhozamokkal azonosították. A jelentett jövedelem információtartalma annál jobb a modell szerint, minél jobban korrelál a részvényhozammal.

Az empirikus tesztelés végeztével sikerült a következő két hipotézist igazolniuk:

1. *A pénzügyi kimutatásokban jelentett jövedelem információtartalma a gazdasági jövedelem kapcsán csökkent azoknál a vállalatoknál, amelyek a váltásra kötelezettek voltak.*
2. *A váltás előtt a pénzügyi kimutatásokban szereplő jelentett jövedelem információtartalma a gazdasági jövedelem kapcsán nagyobb volt azoknál a cégeknél, amelyek kevésbé törekedtek a könyveikben szereplő értékek és az adózás szempontjából releváns érték közelítésére, mint az arra törekvő vállalkozások esetén.*

Kérdés, hogy a kutatás eredményei mennyiben érvényesek egy más környezetben, például most, Magyarországon? Arra a következtetésre jutottam, hogy ennek a felvetésnek a minden kétséget kizáró és tudományos alapokon nyugvó megválaszolására csak akkor lesz lehetőségünk, ha egy hasonló vizsgálatot elvégzünk itt és most. Ahhoz azonban szükség lenne kb. 4.000 tőzsdén jegyzett cég adataira egy hasonlóan nagy léptékű változtatás előtt és után. Erre reális esélyt belátható időn belül nem látok.

Ennek következtében marad a logikai alapon végzett *deduktív* következtetés. A tanulmány készítői azt állítják, hogy a pénzügyi kimutatások közelítése az adóértékhez azzal a következménnyel jár, hogy a részvényárak kevésbé függenek majd össze a kimutatott eredménnyel.

Ezen egyedülálló kutatás eredményeit tovább is lehet vinni. Az általános célú pénzügyi kimutatásokban jelentett értékek *önkéntes eltérése*²⁰ az adóban jelentett értékektől a kutatás eredményei szerint legalább részben azzal magyarázható, hogy „hasznosabb” (valóságos, megbízhatóbb stb. – ez definíció kérdése) értékeket mutassanak be a gazdálkodók. Bár itthon nincs igen hatékony tőkepiac, de azt már meg lehet vizsgálni, hogy mely vállalkozásoknál tér el egymástól gyökeresen az adóban és a számvitelben jelentett érték, és a fenti kutatás eredményeit erre már alkalmazni lehet.

Az összehasonlítható információ és a globális megjelenését életre hívó tényezők

Az eltérések létezésének megállapítása és e különbségek mögötti tényezők feltárása után meg kell vizsgálni, hogy milyen tényezők hívták életre azokat az úgynevezett „mértékadó nemzetközi szabályokat (és szabályozásokat)”, amelyek jelenleg meghatározzák, mi legyen a nemzeteken átívelő „közös” megoldás. Azt már tisztáztam, hogy felerősödött az igény arra, hogy egységes szabályok alapján elkészített pénzügyi kimutatások álljanak a felhasználók rendelkezésére.

Három olyan tényezőt azonosíthatunk, amely *közvetlenül* hozzájárult ahhoz, hogy az érdekhordozók globálisan összehasonlítható információigénnyel lépjenek fel:

- *Nemzetközi pénzpiacok.* Az egyes országokban létrejövő gazdasági társaságoknak nemcsak az adott nemzetből való tulajdonosai, illetve hitelezői lehetnek. A forrás rendelkezésre bocsátása történhet szabályozott piacon (tőzsde) vagy ezen kívül is.
- *A nemzetközi gazdasági kapcsolatok megerősödése.* A tulajdonosi és hitelezői kapcsolaton túlmenően egyéb olyan kapcsolat is elképzelhető, amely indokolja, hogy információigénnyel lépjen fel az adott nemzetgazdaságban „nem járatos” partner (pl. lehetséges szállító).
- *Multinacionális vállalkozások térnyerése.* Ennek a jelenségnek mindannyian – magánemberként is – tanúi vagyunk. Bizonyos vállalkozások világszerte jelen vannak. Ezek a vállalkozások jelentős erőt képviselnek, és szükségük van a mindennapi működésükhöz adatokra, azzal az elvárással, hogy az adatok összehasonlíthatóak legyenek.

A fenti tényezők önmagukban is, de együttesen hatványozottan indokolják egy olyan számviteli rendszer létrehozását, amely nemzeti sajátosságoktól mentesen általánosan összehasonlítható információkat biztosít.

Azt a törekvést, amely az egyes nemzeti számviteli rendszerek közelítését, végső soron pedig nemzetközi (globális) számviteli rendszerekkel való helyettesítését célozza, számviteli harmonizációnak nevezzük.

A tárgyalt tényezők a következők szerint hatnak a harmonizációra:

- A kulturális különbségeket legalább részben elensúlyozza, elmossa a multinacionális vállalatokon belül érvényesülő sajátos vállalati kultúra.
- A több országban egyszerre megjelenő vállalkozások számára szükségesek az egységes alapon létrejövő pénzügyi kimutatások.

- A globálissá váló tőkepiaci szereplők számukra azonnal értelmezhető adatokat igényelnek. A befektetési (és néha a hitelezési) tevékenység során a döntéseket gyorsan meg kell hozni, mivel a lassú döntések versenyhátrányhoz vezetnek. A rendelkezésre álló és a szükséges számviteli rendszerek közötti átforgatás így nemcsak költségeket képez, de olyan késedelmekhez is vezet, amelyek nem megengedhetők. Ez az igény nemcsak a tőzsdén forgó papírokra, hanem általánosságban is igaz.
- A probléma kiegészül azzal, hogy soha nem lehet pontosan tudni, melyik rendszerre kell „átforgatni” az adott nemzeti szabályozás alapján elkészített pénzügyi kimutatásokat.

A fenti érvek magukért beszélnek, és minden bizonnyal nem is teljes körűek. Emellett azonban meg kell említeni, hogy több olyan tényező is azonosítható, amely pont a harmonizáció ellenében hat.

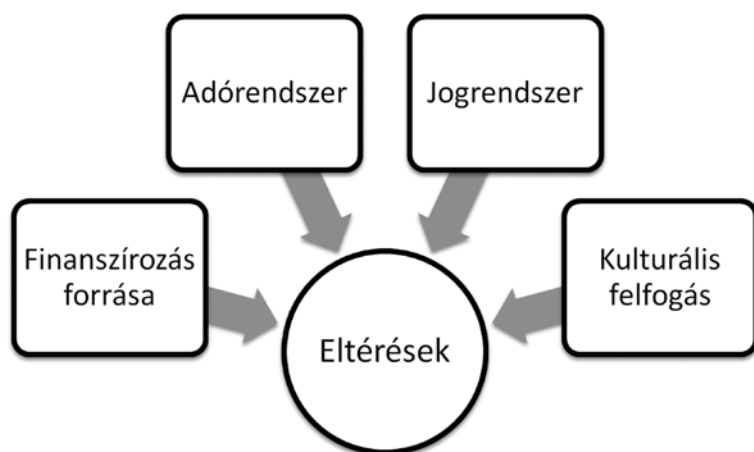
- *A vállalatfinanszírozás* formáit tekintve az országok között még mindig jelentős eltérés mutatkozik. Egyes nemzetgazdaságok továbbra is elsősorban hiteleken keresztül, míg mások tőzsdén keresztül finanszírozottak. Vagyis a szokásos *hitelezői érdek és konzervativizmus, a tulajdonosi érdek és az optimista bemutatás* kettőssége megvan, és ez egy kimutatáson belül feloldhatatlan. A kettősség feloldása egyes vélemények szerint nem lehet cél, hiszen ezzel a pénzügyi kimutatások adott felhasználói csoport szempontjából való kielégítése csorbát szenvedhetne (Roberts – Weetman – Gordon, 2008).
- Nehezen megvalósítható a *betartatás* (enforcement). Jelenleg nincs olyan szervezet, amelynek a feladata globális szinten a betartatás lenne. Nem is valószínűsíthető, hogy ilyen egyhamar kialakul – ha a nemzetek önrendelkezésének érvényesülését tekintjük.
- Megfigyelhető több olyan tendencia, amely a változtatások elkerülését célozza:
 - *nacionalizmus*, vagyis az a jelenség, amely szerint nehezen adják fel a nemzeti szabályokat az adott nemzet szereplői,
 - *múltfüggés* (past-dependency) jelensége, vagyis az a tény, hogy a változtatások ellen lépnek fel azok, akiket az érint.²¹

Konklúzió, összefoglalás

Első közelítésre nehezen magyarázható, hogy ugyanazon gazdasági eseményeknek egyes – az egyébként szakmailag magas színvonalon megalkotott – szám-

viteli rendszerek szerinti kezelése akár drasztikus különbséghez vezethet. Ez a látszólag paradox helyzet azonban feloldható. A kutatások egyértelműen feltárják, hogy azonosíthatóak olyan – közgazdasági értelemben releváns – tényezők, amelyek ezt a különbséget indokolhatják. A 2. ábrán látható, hogy a különböző nagyszabású kutatások négy olyan fő tényezőt azonosítottak, amelyek az eltéréseket képesek voltak magyarázni.

A szabályozási eltérésekre adott magyarázatok



Összességében levonható az a következtetés, hogy a számviteli szabályozás is a tágabb gazdasági környezetbe *beágyazva* képes működni, ennek következtében – különféle gátak beépítése nélkül – egyenes következmény az akár markáns eltérés.

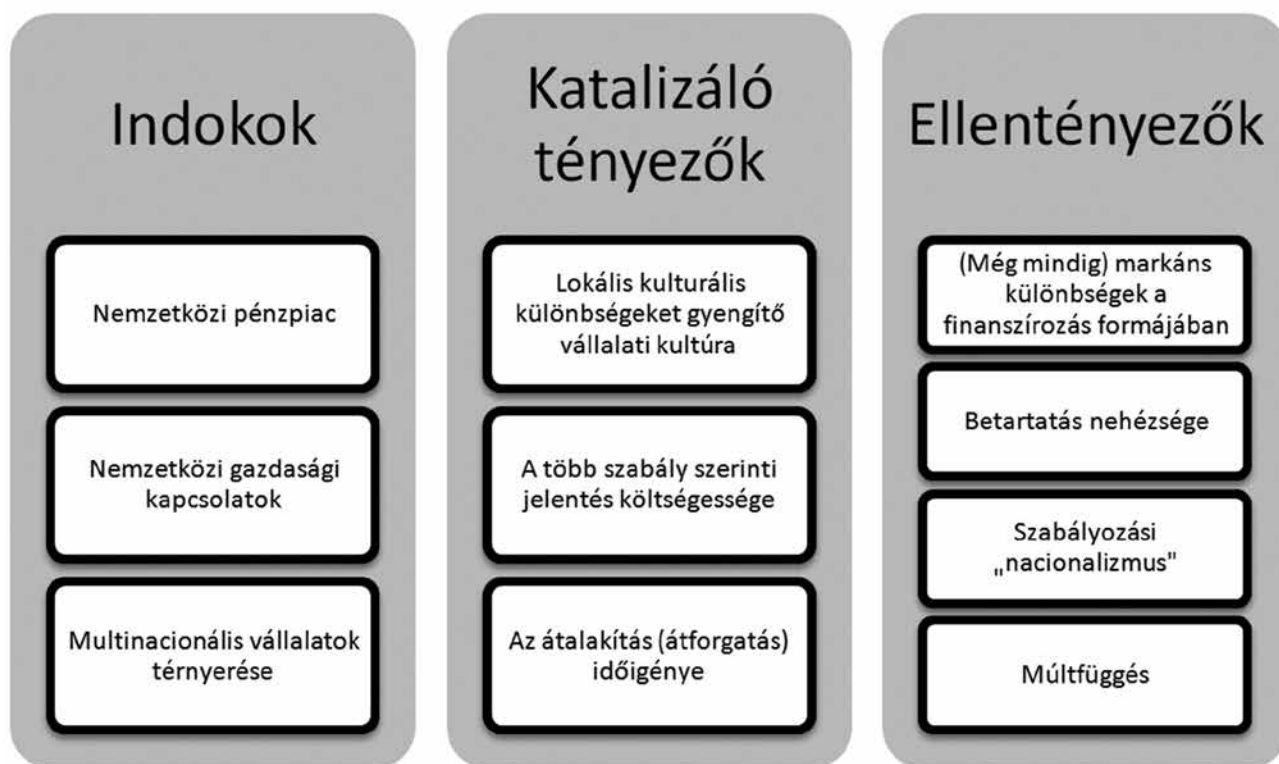
Különösebben nem meglepő az, hogy a globalizáció következtében ezek az eltérések – bizonyos vállalkozási körben – nem tarthatók. Így kialakultak azok a folyamatok, amelyek mára elvezettek egy érdekes,

2. ábra

„kétpólusú” globális szabályozáshoz, vagyis a számvitel országtól független szabályozásához (IFRS-ek és bizonyos értelemben a cikkben nem feldolgozott US GAAP²²). Igaz, egyelőre az egységes szabályozás csak a tőzsdei vállalkozások (egy részénél) valósult meg, azonban úgy tűnik, hogy a folyamat töretlenül halad előre: egyfelől egyre több ország csatlakozik „nyilvános” vállalkozásaival a szabályrendszer követéséhez, másrészt a két pólus (IFRS és US GAAP) explicit módon törekszik a közeledésre.²³ Az eltérések kiküszöbölésére irányuló törekvések kapcsán a 3. ábrán látható három tényezőcsoportot érdemes elkülöníteni: az indokokat, a „katalizáló” tényezőket és harmadik tényezőként a harmonizációval ellentétes hatásokat.

3. ábra

A globális szabályozásra ható tényezőcsoportok



Bár a harmonizáció jelenleg is meglepően gyors ütemben folyik, úgy tűnik, hogy a kérdés vélhetően már nem az, hogy lesz-e globalizáció, hanem az, hogy ellentényezőkre hogyan lehet úgy választ adni, hogy az ne lehessen a harmonizáció érzékelhető gátja.

Lábjegyzet

- ¹ Részletesen lásd: Nobes és Parker (2006) vagy Malasics (1996).
- ² Magam sem értek egyet azzal, hogy itt kizárólag egy módszertanról van szó, de természetesen van ilyen vetülete is a számvitelnek (és az kétségtelenül erős).
- ³ Egy ország átveszi egy másik ország számviteli szabályait, de az adott szabályrendszert nem vették át tömegesen más országok.
- ⁴ Ide nem értve a könyvvizsgálattal foglalkozó irányelvet.
- ⁵ IFRS = International Financial Reporting Standards. (2001 előtt e szabályhalmaz neve: IAS = International Accounting Standards. A 2001 utáni szabályozás [IFRS] integrálta az IAS-okat.)
- ⁶ 1606/2002 EU rendelet.
- ⁷ IASB = International Accounting Standard Board (elődje: IASC).
- ⁸ Ha elfogadjuk az EU-t régióknak.
- ⁹ Közzétéve: 2009 júliusa.
- ¹⁰ A kontinentális európai országok nagy része ide tartozik (Németország, Olaszország, Franciaország, Spanyolország, Magyarország, Hollandia, Portugália stb.), valamint Japán.
- ¹¹ Elsősorban az angolszász országok tartoznak ide (Egyesült Királyság, USA, Kanada, Ausztrália és Új-Zéland).
- ¹² Ezt a sejtést még bizonyítani kell olyan országok összehasonlításával, elemzésével, ahol a tulajdonosi szerkezet markánsan eltér.
- ¹³ Gray nemcsak az általa felállított kategóriák között talált összefüggést, hanem Hofstede fogalmai és a saját kategóriái között is. (A legszorosabb kapcsolat a konzervativizmus és a bizonytalanságkerülés között volt.)
- ¹⁴ Az 1. ábrát módosítás nélkül vettem át Grey kutatásának eredményéből. A német régió elhelyezkedésével kapcsolatban mások (pl. Nobes, Roberts) más eredményekről számolnak be. Saját, ezirányú kutatásaim is máshová helyezik a germán rendszert. Grey ábráját szaggatott vonalú kerettel egészítettem ki. A korábban említett kutatások nagyságrendileg ide helyeznék a germán (elsősorban német és osztrák) rendszereket.
- ¹⁵ Természetesen további információigénye is lehet az államnak a kizárólag adózási célok mellett, amelyet a számviteli információs rendszer segítségével kíván kielégíteni. Ilyen például az időszaki beruházások, kezelt vagyontárgyak szerkezete stb.
- ¹⁶ Ezalatt azt értik, hogy a kereskedelmi mérlegben (Handelsbilanz) és az adómérlegben (Steuerbilanz) szereplő adatok megegyeznek.
- ¹⁷ A halasztott adó állományváltozása módosíthatja az adott időszaki eredményt.
- ¹⁸ Nem véletlen az, hogy bizonyos országok rendszerei mérlegképes elemnek tekintik a halasztott adót, míg más rendszerek nem (pl. magyar egyedi kimutatások).
- ¹⁹ Emellett a bizonyos ágazatokat terhelő különadó, illetve egyes vélemények szerint az iparűzési adó sorolható ide.
- ²⁰ Ennek egyik lehetséges módja: opcionális adóalap-korrekciók használata (pl. az értékcsökkenési leírás különböző elszámolása az adó- és a számviteli nyilvántartások szerint).
- ²¹ E cikk kereteit meghaladja a múltfüggés vizsgálata. Azt gondolom, hogy igen erős állításokat lehetne megfogalmazni, ha vizsgálnánk az egyes szereplők (különösen: kimutatáskészítők,

könyvvizsgálók, szabályozó hatóságok stb.) viselkedését és változtatásra való hajlandóságát. A kérdés talán a számvittudomány területéről is kivezet.

- ²² Az amerikai számviteli szabályok (GAAP = generally agreed accounting principles). Eredendően ez az USA piacán alkalmazandó szabályozás volt, amelyet később több ország átvett (igaz, önmagában az amerikai gazdaság szerepe is predestinálta a US GAAP-et e központi szerepére).

- ²³ Erről dokumentum is született, az úgynevezett Norwalk Agreement, amely a konvergencia elveit fektette le.

Felhasznált irodalom

- Baricz R.* (2009): A számvitel alapjai. Budapest: Saldo
- Baricz R. – Róth, J.* (2002): Könyvviteltan. Budapest: Aula
- Freedman, J. – Baumgartel, M. – Nowotny, C.* (2008): Report on the Discussion. Tax and Corporate Governance, 3: p. 177–179.
- Gray, J.* (1988): Towards a theory of cultural influence on development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24: p. 1–15.
- Hanlon, M. – Maydew, E.L. – Shevin, T.* (2008): An unintended consequence of book-tax conformity: A loss off earnings informativeness. *Journal of Accounting and Economics*, 46: p. 294–311.
- Hofstede, G.H.* (1998): *Masculinity and Femininity – The Taboo Dimension of National Cultures*. Thousand Oaks: Sage Publications Inc.
- Hofstede, G.H.* (2001): *Culture's consequences* (2. kiad.). Thousand Oaks: Sage Publications Inc.
- Jaggi, B. – Low, P.* (2000. 10): Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. *The International Journal of Accounting*, 35(4): p. 495–519.
- Lakatos L.* (2012): A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás. *Vezetéstudomány*, május
- Lamb, J. – Nobes, C. – Roberts, D.* (1998): International variations in the connection between tax and financial reporting. *Accounting and Business Research* (Summer): p. 162–187.
- Linder* (2006): *Financial Reporting Legislation in the EU*.
- Malasics A.* (1996): Számviteli információs rendszer adatvetületének tervezési alapvetése. Budapest: BKE.
- Malasics A.* (2003): A számvitel elmélet és módszertan alaptézisei. Budapest: Nemzeti Tankönyvkiadó
- Nobes, C. – Parker, R.* (2006): *Comparative international accounting*. Harlow: Pearson Ltd.
- Roberts, C. – Weetman, P. – Gordon, P.* (2008): *International Financial Accounting*. Harlow: Financial Times Publishing
- Stolowy, H. – Lebas, M.J. – Ding, Y.* (2010): *Financial Accounting and Reporting*. Singapore: South-Western CENGAGE Learning
- Zysman, J.* (1983): *Governments, Markets and Growth: Financial Systems and the Politics of Industrial Change*. Berkely: Cornell University Press

SZUKITS Ágnes

A CONTROLLING SZERVEZETI JELENTŐSÉGE A MAGYAR VÁLLALATOKNÁL

– BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK ÉS IDŐBELI VÁLTOZÁSOK KVANTITATÍV ELEMZÉSE

Jelen tanulmány célja, hogy a vállalatok első számú vezetőinek véleménye alapján vizsgálja, azonosítsa és mérje a controlling jelentőségét befolyásoló tényezőket. Az elemzés a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja által készített felmérések adatait használja. Míg a controllerek megkérdezésén alapuló felmérések a controlleri szerep jelentőségének növekedéséről számolnak be, jelen kutatás rávilágít arra, hogy a magyar felső vezetők a controlling szervezeti súlyát inkább stagnálóknak ítélik meg az összvállalati sikeres működés szempontjából. A controlling adott vállalatban betöltött jelentőségét három tényező, a környezeti bizonytalanság, a bizonytalanságra történő stratégiai reagálás mértéke és a költségnyomás befolyásolja. Az előzetes várakozásokkal ellentétben azonban e három magyarázó faktor közül a költségnyomás befolyásoló szerepe a legkisebb, s a vállalati stratégiai magatartásának reaktív vagy proaktív volta a leginkább meghatározó. A tanulmány kiindulópontként szolgálhat a controlling szervezeti szerepét a vállalati teljesítménnyel összefüggésben vizsgáló további kutatásokhoz.¹

Kulcsszavak: controlling szerepe, controlling változása, kontingenciaelmélet

A controlling² szervezeti jelentőségéről először átfogóan Simon és munkatársai írtak (Simon et al., 1954). Azóta kutatók és gyakorlati szakemberek újra és újra számba veszik a controllerek átalakuló feladatkörét és vállalatban betöltött szerepeit, mely szervezettípusonként, régióként és időben is változik. Az 1990-es évek óta az időben változó szerepkör a controllingkutatások egyre gyakoribb témájává vált (Hiromoto, 1991; Burns et al., 1996; Friedman – Lyne, 2001; Burns – Scapens, 2000; Järvenpää, 2007; Baldvinsdottir, et al., 2009; Goretzki, et al., 2013).

A német szakmai szervezetek (ICV – International Controller Verein és IGC – International Group of Controlling) legújabb állásfoglalása a controllert a német vállalatvezetők üzleti partnereként azonosítja, s a controllingot mint a vállalatok egyik kiemelkedő sikertényezőjét említi (Gänsslen et al., 2013). Hasonlóképpen a brit CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) és a University of Bath közös kutatása is a szakma szerepének felértékelődésére hívja fel a

figyelmet: a hagyományos recording-reporting szerepkörtől az értéknövelő szerepek felé való eltolódást hangsúlyozza. A világszerte több mint 5.000 gyakorló szakember megkérdezésén alapuló felmérés szerint a controlling jelentőségének általános növekedését a 2008 óta húzódó gazdasági válság tovább erősíti (Van der Stede – Malone, 2010).

A nemzetközi kutatásokra hivatkozva hazai szakmai fórumok is rendszeresen beszámolnak a controlling szerepének eltolódásáról, s ebből fakadóan szervezeti jelentőségének növekedéséről. Az adatok longitudinális vizsgálata különösen érdekes annak fényében, hogy Magyarországon – hasonlóan a régió többi országához – jóval rövidebb, mintegy bő húszéves történelme van a controllingnak. A rendszerváltás előtt csupán üzemgazdasági számvitelről beszélhetünk, valódi controllingtevékenység az 1990-es évek első felében jelent meg (Dobák et al., 1997; Bodnár, 1999). Az első öt év az átmenet időszakára volt, amikor a korszerű menedzsment- és controllingismeretek meghono-

sodtak a magyar vállalatokban (Bodnár et al., 2005). A controllingmódszertan elsajátításával párhuzamosan megjelentek az első önálló controllingszervezetek, s a vezetők szótárában helyett kapott a controlling. Az azóta eltelt bő 15 évben több tanulmány vizsgálta, hogy miként alakult át a vállalatok által használt controllingeszköztár, pl. a költségszámítási rendszerek (Lázár, 2008) és a teljesítménymenedzsment (Dankó – Kiss, 2006). Azonban a controlling szervezeti működésben betöltött általános jelentőségének változását kevésbé vizsgálták.

E ritka hazai kutatások közé tartozik az IFUA Horváth & Partners és a Profession.hu (2013) együttműködése, melynek során a controlleri munkához szükséges ismereteket és képességeket azonosították, továbbá a controlling mint vállalat funkció szerepét is vizsgálták. A felmérésben 296 gyakorló hazai szakember vett részt, mely válaszadók jelentős része controller volt. Így a kutatási eredmények a szakma önképét (self-image) tükrözik vissza. A jelen kutatás célja ezzel szemben, hogy a hazai felső vezetők megítélése alapján vizsgálja a controlling szervezeti jelentőségét. Az elemzés a versenyképesség-kutatás négy felmérésének 1996 és 2009 közötti adataira támaszkodik.

A jelen tanulmány másik célja, hogy rámutasson: a vállalat bizonyos külső és belső jellemzői pozitív irányba befolyásolják ezt a megítélést. A vonatkozó kutatások szerint ugyanis a controlling szerepének, jelentőségének utóbbi időben megfigyelhető változása leginkább arra vezethető vissza, hogy a környezet, melyben a controlling működik, alapvetően átalakult. Az egyre változékonyabb külső környezet, a fokozódó versenynyomás (Burns et al., 1999; Baines – Langfield-Smith, 2003) és a fejlett informatikai rendszerek alkalmazása (Granlund – Malmi, 2002; Scapens – Jazayeri, 2003) a leggyakrabban vizsgált olyan tényezők, melyek átalakítják a controlling szervezetben betöltött szerepét és jelentőségét. De a kultúra (Granlund – Lukka, 1998), sőt a controllingkultúra (Järvenpää, 2007) hatása is tetten érhető.

A jelen cikkben bemutatott kutatás látens változós útelemzéssel támasztja alá, hogy a környezeti bizonytalanság, a vállalati magatartás proaktivitása és a fokozódó költségnomás pozitív összefüggésben van a controlling szervezeti súlyával. A hatások közül a vállalat stratégiai magatartása, a környezeti bizonytalanságra való reagálás mértéke bizonyult a legerősebbnek.

A tanulmány további részei a következőképpen épülnek fel. Az elméleti háttérben áttekintést adok azokról a kutatásokról, amelyek a controlling változó szerepét vizsgálták. Elsősorban a főáram, a funkcionális paradigma jegyében született kutatások ered-

ményeiről szólok, melyekből levezetem a modellben felhasználandó magyarázó faktorokat, s két hipotézist fogalmazok meg. A kvantitatív elemzés keretében az adathalmazt, a kutatási módszertant és végül az eredményeket mutatom be. Következtetéseimben az elemzési eredményeket visszacsatolom a korábbi eredményekhez, s rámutatok kutatásom korlátaira. Végül további lehetséges kutatási irányokat határozok meg, kitérve a más megközelítést, más módszertant alkalmazó kutatók témához való hasznos hozzájárulásáról.

Elméleti háttér

A controlling változását kutató tanulmányok jelentős részben az alkalmazott controllingeszközökre vonatkoznak. Ezek jó összefoglalását nyújtja többek között Sulaiman és Falconer (2005), valamint Chanegrih (2008). A kutatások töredéke foglalkozik a controlling szervezeti kereteinek módosulásával (Horváth, 2007). A változásokat feltárni kívánó írások harmadik, egyre növekvő hányada pedig – az előző kettővel összefüggésben – a controlling változó szervezeti jelentőségét ragadja meg.

Számos, a controlling jelentőségét, szerepét vizsgáló tanulmány a szakma önértékeléséből indul. Azaz, a kutatók kérdőíves felmérések, interjúk keretében gyakorló controllereket kérdeztek meg, kihagyva a controlleri szolgáltatások vevőit, a vezetőket (Yazdifar – Tsamenyi, 2005; Emsley, 2005; Emsley – Chung, 2010; Maas – Matejka, 2009; Hartmann – Maas, 2011). Habár e kutatások értékes eredményekkel gazdagítják az irodalmat, az adott terület szervezeti súlyát nem lehet pusztán az önértékelés alapján mérni. Ennek fő oka az észlelésbeli különbség. Több tanulmány empirikusan alátámasztotta, hogy a controllerek és a vezetők controlleri szerepre vonatkozó megítélése eltérő (Pierce – O’Dea, 2003; Byrne – Pierce, 2007).

A jelen kutatás valamennyi funkcionális terület, így a controlling szervezeti jelentőségét (súlyát) is a vállalat első számú vezetőjének megítélése alapján méri. A tanulmány értelmezése szerint tehát a controlling szervezeti súlya nem más, mint az összvállalati működés sikerében betöltött jelentőség a munkaszervezet első számú vezetőjének szemszögéből.

Kutatási hagyományok a controlling szerepének vizsgálatában

A controlling változó szervezeti súlyának megragadásához számos kutatás a controlling által betöltött szerepeket vizsgálja, s ebből von le következtetéseket. De miként ragadható meg a szerep, melynek változását vizsgáljuk? Erre a kérdésre más válaszo-

kat adnak a funkcionalista és más válaszokat adnak az interpretatív hagyományokon nyugvó kutatások. A funkcionalista, kontingenciaelméletet alkalmazó kutatások a szerepeket feladatcsoportokként írják le, s azt vizsgálják, hogy az egyes szerepek, azaz feladatcsoportok változására milyen külső és belső tényezők hatnak (Mouritsen, 1996; Byrne – Pierce, 2007). Az intézményi iskola szerepfelfogása ennél jóval sokszínűbb, melyről áttekintést adnak többek között Goretzki et al. (2013). Közös kiindulópont, hogy a szerepeket mint intézményeket vizsgálják.

Az intézményi közgazdaságtan gondolatait Scapens vezette be a controllingkutatásba (Scapens, 1994). Miután Burns és Scapens (2000) publikálta, hogy miként alkalmazható az intézményi megközelítés a controllingváltozások magyarázatára, az elmúlt évtizedben egyre több kutató ennek jegyében publikált. Az intézményi megközelítést többek között alkalmazták annak elemzésére, hogy milyen változásokat él meg a szervezet új controllingeszközök bevezetése esetén (Yazdifar et al., 2008), illetve milyen változásokat indukál az ERP-rendszer bevezetése a controlling területén (Granlund – Malmi, 2002; Scapens – Jazayeri, 2003). Az utóbbi évtizedben pedig egyre több publikáció a controlling szerepváltozását értelmezi, magyarázza az alkalmazott eszközöktől, technikáktól függetlenül (Burns – Baldvinsdottir, 2005; Järvenpää, 2007).

Ezen intézményi elméleten nyugvó kutatások a kutató beállítódásától, a kutatási kérdéstől függően funkcionalista és interpretatív munkák is lehetnek. Az interpretatív kutatásokban a controlleri szerep tartalma előre nem adott, hanem az interakciók során egyedileg alakul. A szerep a felek közös megegyezése arról, hogy bizonyos tevékenységek bizonyos szervezeti szereplőkhöz kötődnek. Ezen interpretatívnak tekinthető tanulmányok fókuszja a controlleri szerepkör ki- és átalakulásának folyamata, az elfogadás, a szerepidentitás kérdése. Goretzki et al. (2013) ennek jegyében például azt vizsgálta, hogy egy újonnan érkező szervezeti szereplő, az új CFO hatására miként intézményesül az új controlleri szerepfelfogás egy adott szervezetben.

Funkcionalista megközelítésben a szerepeket mint normatív jelenségeket, előírt magatartásformákat ragadják meg a kutatók. A controlleri szerep tartalma már a pozíció betöltése előtt adott. E funkcionalista tanulmányok vizsgálódásának tárgya a szerepek tartalma, azok időbeli változása, a vállalatban belüli szerepkonfliktusok (Yazdifar – Tsamenyi, 2005; Ma – Tayles, 2009).

Mivel a jelen tanulmány funkcionalista paradigma jegyében született, a továbbiakban elsősorban e kutatási eredményekre fókuszálunk.

Az üzleti partner szerep értelmezése

A controller által betöltött szerepet mindig is többes szerepként írták le, mely szerepek különbözőségéből szerepkonfliktusok adódhatnak. A szerepek közti hangsúlyeltolódást pedig mint szerepváltozást értelmezik a kutatók. Simon et al. (1954) megkülönböztette a könyvelői (book-keeping) és szolgáltatói szerepet (service role). Későbbi kutatók számos egyéb névvel illették e kategóriákat. Emsley (2005) különbséget tett a funkcióorientált és az üzletorientált controlling között. Funkcióorientáltak tekinthetők a kutatók által rögzítő-dokumentáló (scorekeeper), történész (historian), házőrző (watchdog), számláló (bean counter), vállalati rendőr (corporate policeman) neveken azonosított szerepfelfogások. Az üzletorientált controlleri szerepek közé sorolhatók a problémamegoldó, az üzleti partner, a menedzsment tanácsadója, a change agent néven illetett új szerepek (Granlund – Lukka, 1998; Burns et al., 1999; Baldvinsdottir et al., 2009; Goretzki et al., 2013).

De mit jelent a controlling üzleti orientációja? A különböző kutatók által adott definíciók közös eleme, hogy a controller egyre inkább stratégiai fókuszú, előretekintő, a menedzsmenttel szorosan együttműködő partner lesz (Emsley, 2005; Byrne – Pierce, 2007). Az átalakuló szerep új képességeket követel meg a controllerektől (Parker, 2002; Van der Stede – Malone, 2010; Gänsslen et al., 2013), a vezetéssel való szoros együttműködés pedig növeli a controlling érzékelt szervezeti jelentőségét.

Ugyanakkor Byrne és Pierce (2007) termelő cégek pénzügyi és műszaki vezetőinek megkérdezése alapján arra a következtetésre jutott, hogy az üzleti partner szerep érvényesülése korántsem automatikus és egyértelmű. Hasonlóképpen Parker (2002) is felhívja a figyelmet, hogy a controllerek aktív közreműködése, az új kihívásoknak való megfelelés szükséges ahhoz, hogy valóban a menedzsment partnerei lehessenek.

A controlling szerepe kontingencialista megközelítésben

A kontingencialista kutatások jellemzően a controlling egy-egy részrendszerére fókuszálnak: milyen szintű a megfelelés a szituatív faktorok és a teljesítménymérés, a tervezés, a beszámolórendszer között (áttekintést ad például Chenhall, 2007). A controlling szervezeti jelentőségét, szerepeit azonban kevés kontingencialista tanulmányban vizsgálták. Ennek egyik lehetséges oka, hogy egy konkrét alrendszer és egy-egy szituatív faktor közti kapcsolat számszerűsítése egyszerűbb, mint a controller szervezeti jelentőségének, megítélésének, szerepeinek megragadása és mérése.

Az ilyen típusú ritka kísérletek közé tartozik Mouritsen (1996) 370 controlling és pénzügyi vezető megkérdezésén alapuló felmérése. A szerző a számviteli és controllingfunkciók feladatkörét és szervezeti jelentőségét vizsgálta a felső vezetők megítélése alapján. Faktorelemzéssel öt szerepet azonosított, melyeket ő „aspektusoknak” hívott. Rámutatott, hogy a „tanácsadó” szerepet ellátó controllingterületek felsővezetői megítélése szignifikánsan jobb. A vizsgált kontingenciafaktorok és controlling-számvitel terület öt aspektusa között azonban csak korlátozott összefüggést talált.

Ahogy a jelen kutatásban, úgy Mouritsen (1996) tanulmányában is a controllingszerep függő, magyarázott változóként szerepel. A kontingencialista controllingszerep-kutatások közül Emsley (2005) ad példát ennek ellenkezőjére. Tanulmányában a controllingszerep, illetve annak üzletorientáltsága nem függő változóként, hanem magyarázó faktorként szerepelt. Azt vizsgálta, hogy a környezeti bizonytalanság és controllingszerep mint független változók magyarázzák-e a controlling innovativitását. Regressziós modelljében pozitív kapcsolatot mutatott ki a controlling üzletorientáltságának mértéke és innovativitása között.

A vizsgálatba bevont kontingenciafaktorok

Chenhall (2007) sokat idézett, a kontingenciaelméleti kutatásokat áttekintő cikkében az alábbi kategóriákba sorolta azokat a kontextuális tényezőket, amelyek a controllingrendszerekkel összefüggésbe hozhatók: külső környezet, technológia, a szervezet egészének struktúrája, mérete, stratégiája és kultúrája. A controlling változásait, azon belül a változó szerepeket vizsgáló tanulmányok ezek közül a környezeti változások hatását emelik ki leggyakrabban: a verseny erősségével és az érzékelt környezeti bizonytalanság (Perceived Environmental Uncertainty, PEU) mértékével magyarázzák a controlling változó szerepét (Burns et al., 1999; Baines – Langfield-Smith, 2003; Emsley, 2005; Byrne – Pierce, 2007; Hartmann – Maas, 2011). Ennek oka, hogy a bizonytalan környezet kezeléséhez több és más típusú információra van szükség, s más követelményeket támaszt a controllinggal szemben is (Granlund – Lukka, 1998). Baines és Langfield-Smith (2003) arra is rámutatott, hogy a környezeti bizonytalanság nemcsak a szükséges controllinginformáció mennyiségére, hanem azok típusára, felhasználásuk módjára, azaz a döntéshozatalba való beépítésére is hatással van.

A nemzetközi gyakorlattal összhangban jelen tanulmányban a külső környezet változékonyságát a felső vezetők által érzékelt bizonytalanság (PEU) mértékével jellemzem. Ez adja az első magyarázó faktort, melyből a controlling első számú vezetők által érzékelt

szervezeti súlyára következtek. Második magyarázó faktorként a környezeti bizonytalanságra való stratégiai reagálás mértékét használom. A kontingenciaelméleti logikát követve ugyanis a vállalat stratégiája nem más, mint e környezeti változásokra adott válasz, reakció. A környezeti bizonytalanság és a stratégia közti szignifikáns összefüggést számos kutató bizonyította (Chong – Chong, 1997; Baines – Langfield-Smith, 2003). Jelen kutatásnak azonban nem célja, hogy a két magyarázó faktor közti kapcsolat erősségét számszerűsítse.

Kutatási modellem harmadik magyarázó faktora a költségnyomás mértéke. A költségnyomás szerepeltetése szintén összhangban áll a nemzetközi kutatási eredményekkel. Így például Byrne és Pierce (2007) a befolyásoló belső faktorok között kiemelték a költség-alapú versenyképességet. A 2008-as válság óta pedig egyre több szerző hívta fel a figyelmet arra, hogy a fokozódó költségnyomás kezelése a vállalatvezetők figyelmét a controllingra tereli (Van der Stede – Malone, 2010).

A költségnyomás harmadik magyarázó változóként való beemelése mögött az a további feltételezés áll, hogy a stabil, kiszámítható környezetben működő, nem proaktív stratégiát követő vállalatoknál is kiemelt szerepet kaphat a controlling. Azaz a költségcsökkentési lehetőségek azonosításában, nyomon követésében betöltött szerepe önmagában is növeli a controlling szervezeti jelentőségét.

A kutatás hipotézisei

Jelen kutatás egyik célja, hogy empirikusan alátámassza, hogy a controlling felső vezetők által érzékelt jelentősége hazánkban is nő. Vajon csak a szakma önbizalmának erősödéséről van szó, vagy valóban egyre jelentősebb szerepet játszik a controlling a hazai vállalatok életében? A controlling jelentőségét az összvállalati működés sikeréhez való hozzájárulással mérem, az első számú vezető megítélése alapján négy különböző év adatfelvételére alapozva. Hipotézisem szerint a controlling súlya 1996 és 2009 között nőtt a vizsgált vállalatok működésében.

H1: A controllingot egyre inkább sikertényezőnek tekintik a vállalatok első számú vezetői.

A controlling adott vállalatban betöltött szerepét számos tényező befolyásolhatja. A fenti szempontok alapján három fő tényezőt azonosítottam, melyek előzetes feltételezéseim szerint Magyarországon alapvetően befolyásolták és befolyásolják a controlling vállalati szerepét, s amely tényezők kérdőíves felméréssel, kvantitatív elemzéssel számszerűsíthetők. Hi-

potézisem szerint különösen azokban a vállalatokban kiemelkedő a controlling szerepe, mely vállalatok bizonytalan környezetben működnek, a környezeti változásokra tudatosan reagálnak és/vagy extrém költségnyomás alatt állnak.

H2: A controlling szervezeti jelentőségét növeli a bizonytalan környezet, a környezeti változásokra történő tudatos stratégiai reagálás és az extrém költségnyomás.

A H2 hipotézis valójában három állítást takar, külön-külön is tesztelhető. Az egy hipotézisben történő összegzést a mögöttes statisztikai módszertan indokolja. A választott strukturális modellben együtt vizsgálom a befolyásoló tényezők controllingra gyakorolt hatását, s ily módon elemzem nemcsak azok szignifikáns voltát, hanem egymáshoz viszonyított erősségét is.

Kvantitatív elemzés

Az elemzés során felhasznált adatok a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja által, a „Versenyben a világgal” című kutatási program keretében lebonyolított kérdőíves felmérésekből származnak. A felméréseket 1996-ban, 1999-ben, 2004-ben és 2009-ben végezték el Magyarországon működő vállalatok részvételével. Az 1996. évi felmérésben 325, az 1999. évi felmérésben 321, a 2004. évi felmérésben 301, a 2009. évi felmérésben 313 vállalat vett részt. Az egyes évek kérdőíveinek tartalma nagyrészt azonos. A közel százoldalas kérdőívek egy felsővezetői, egy pénzügyi, egy marketing- és egy termelési kérdőív-részből álltak, mely kérdőíveket az adott területek vezetői töltötték ki (Chikán et al., 2010). Jelen tanulmány az első számú vezetőik által kitöltött vezérkérdőív és a pénzügyi vezetőik által kitöltött pénzügyi kérdőív kérdéseire támaszkodik.

A felmérésben részt vevő vállalatok köre különböző. Csupán három olyan vállalat van, mely mind a négy felmérésben szerepel. A mintanagyság azonban lehetővé teszi, hogy egy-egy változó értékének általános alakulására vonatkozóan következtetéseket vonjanak le. A vállalatok területi, méret és iparág szerinti megoszlásának reprezentativitását az egyes felmérésekről adott jelentések részletesen tárgyalják (Chikán et al., 1996; Czakó et al., 1999; Lesi, 2005; Chikán et al., 2010).

Kutatási módszertan

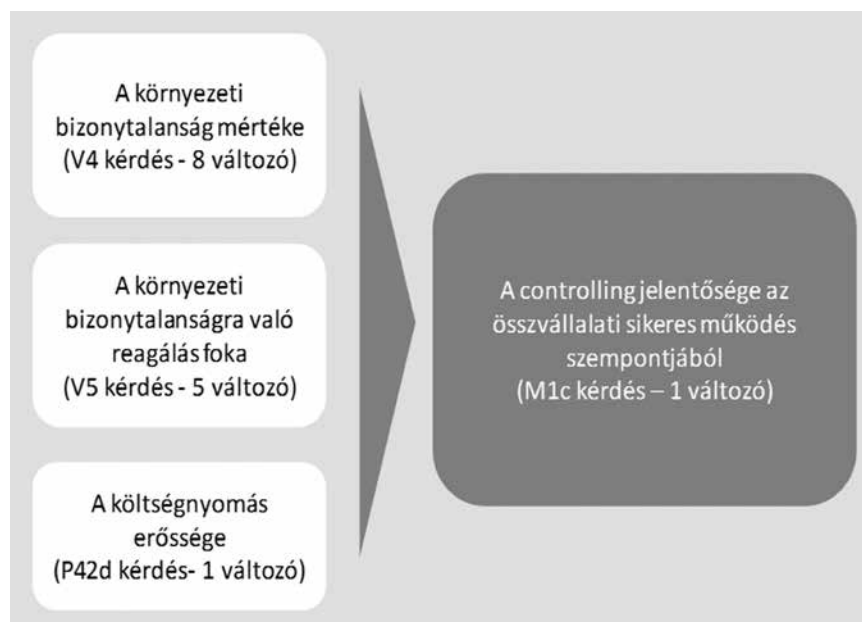
A H1 hipotézis vizsgálatához használt longitudinális elemzés a teljes idősoros mintán alapszik. Ugyanazon változók négy különböző évben mért értékét a controlling és az azt befolyásoló faktorok időbeli alakulásának bemutatására használtam fel.

A H2 hipotézis tesztelése részletesebb módszertani megalapozást igényel, melyet ezen alfejezet hátralévő részeiben teszek meg. A H2 hipotézisben megfogalmazott összefüggés vizsgálatához csak a legfrissebb, 2009-es felmérésekből származó adatokat használtam, s egy vállalati méret szerint szűrt mintával dolgoztam. A méret szerinti szűkítés oka, hogy az összefüggések számszerű értékét ne befolyásolják azon kisvállalatok értékei, ahol számottevő controllingtevékenység valójában nincs. Ez esetben ugyanis az első számú vezető controllingról alkotott véleménye valószínűleg nem az adott vállalatnál szerzett tapasztalatokon nyugszik, hanem valamely általános vélekedést takar. Ezért a 313 vállalatot tartalmazó eredeti mintából kikerültek a tíz fő alatti mikroállalkozások és a 10–49 fő közötti kisvállalatok. Így összesen 199 darab 50–250 fő közötti közepes és 250 fő feletti nagyvállalat maradt.

Az 1. ábra mutatja a H2 hipotézisben megfogalmazott logikai összefüggést, s a kérdőívekből felhasznált kérdéseket, azok eredeti számozásával. Az elemzés célja annak számszerűsítése, hogy a környezeti bizonytalanság mértéke, a bizonytalanságra való reagálás és költségnyomás erőssége mint magyarázó változók, mennyiben hatnak a controlling jelentőségére mint függő változóra.

1. ábra

A megfigyelt változóhalmazok közti feltételezett összefüggés



Az összefüggés fennállása esetén például egy igen változékony, nehezen kiszámítható környezetben dolgozó vállalat vezetője jó eséllyel a controllingot fontosabbnak tartja a sikeres működéshez, mint a hasonló, de kiszámíthatóbb környezetben dolgozó vállalatok vezetői.

Az összefüggés tesztelésére egyfajta strukturális modellezést, a látens változó útelemzést használtam (Latent Variable Path Analysis with Partial Least-Squares Estimation, LVPLS) (Füstös et al., 2004). Bár ez a statisztikai módszer intervallum- vagy arányskálán mért változóhalmazt igényel, statisztikai tanulmányok is bizonyították, hogy a legtöbb ilyen statisztikai eljárás az ordinális skálán mért változókkal is alkalmazható (Johnson – Creech, 1983; Jaccard – Wan, 1996).

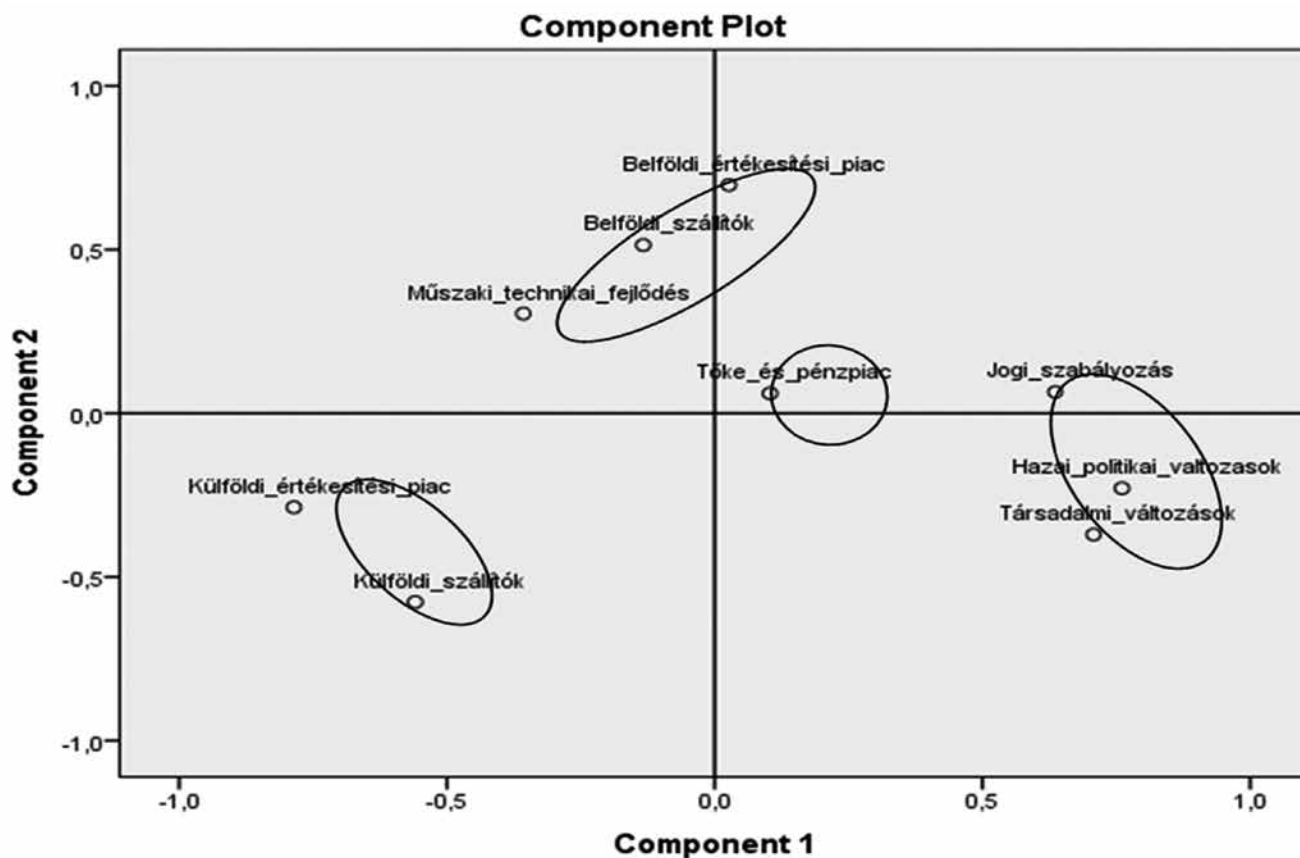
A magyarázó változók három csoportra bonthatók. A magyarázó változók első csoportja a környezeti bizonytalanság mértékét méri, nyolc környezeti szempont mentén. A változókat ötfokozatú Likert-skálán mérték, mely az iskolai osztályzatokra hasonlító értékelést takar. Az egyéni beállítódás (értékelő általános szigorúsága) különbségei torzító hatással vannak az eredményekre, s szisztematikus hibát okoznak. E hiba kiküszöbölésére jobb oldali centrírozást (középre igazítást)

alkalmaztam: az eredeti változókból levontam az adott változócsoporthon belüli saját értékelések átlagát. A centrírozott és az eredeti változók hisztogramjainak összehasonlítása igazolta a centrírozás szükségességét: a középre igazítás nagymértékben javított az eredetileg többmódusú és ferde eloszlásokon. Az így számított nyolc centrírozott változóra exploratív, azaz feltáró faktorelemzést készítettem. Ennek célja olyan változócsoporthok azonosítása volt, melyek „együtt mozognak”, összevonhatók a további elemzésben. A 2. ábra mutatja a faktortérben kirajzolódott csoportokat, mely alapján négy indikátorváltozót képeztem a nyolc centrírozott változó számtani átlagaként.

A társadalmi környezet változó összegzi a jogi szabályozási, a hazai politikai és társadalmi változásokból eredő bizonytalanság mértékét. A külföldi környezet változó tartalmazza a külföldi értékesítési és szállítói piac változásaiból eredő bizonytalanság mértékét. A belföldi műszaki tartalmazza a belföldi értékesítési és szállítói piac változásaiból, valamint a műszaki fejlődésből eredő bizonytalanság mértékét. A tőke- és pénzügyi változások önálló csoportot képez, nem vonható össze mással.³ A további elemzésben az így kapott négy környezeti változó szerepel.

2. ábra

A környezeti bizonytalanságot mérő változók elhelyezkedése a faktortérben



A magyarázó változók második csoportja a vállalat stratégiai magatartását jellemzi: a vállalat késve vagy időben ismerte-e fel a fontosabb környezeti változásokat, reagált-e ezekre a változásokra, felkészült-e, illetve próbálta-e proaktívan befolyásolni a változásokat. A modellben 4 dummy változó jellemzi a négy különböző magatartást: *felismerte*, *reagáló*, *felkészülő* és *befolyásoló*, ahol a „*felismerte*” csoport a kevés elemszám miatt összevonva tartalmazza a változásokat későn és időben felismerő vállalatokat. A dummy változók mindegyike 0 (választotta) vagy 1-es (nem választotta) értéket vehet fel.

A magyarázó változók harmadik csoportjában csak egy változó szerepel, mely azt méri, hogy a költségek csökkentése milyen prioritást kap a vállalati pénzügyi stratégia alakítása és a pénzügyi teljesítmény értékelése során. A *függő változó* halmaz is egyelemű, s azt méri, hogy a controllingnak milyen tényleges súlya van az összvállalati működés sikere szempontjából. E változókat ötfokozatú Likert-skálán mérték, ezért a magyarázó változók első csoportjánál leírt transzformációt ezen esetekben is elvégeztem.

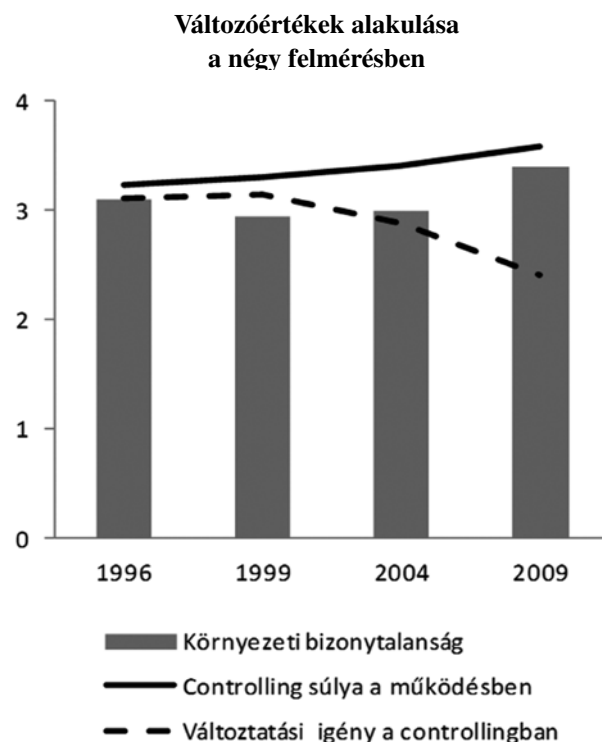
Az eredeti változók fent bemutatott transzformációja után kerülhetett sor a strukturális modellezésre. Az LVPLS mint *látens változós útelemző eljárás* a független és a függő manifeszt változók halmaza közti kapcsolatot írja le látens változókon keresztül (Füstös et al., 2004). A modellezés egy DOS-alapú PLS nevű programcsomagban készült, melynek inputjaként a magyarázó és függő változók korrelációs mátrixa szolgált, s 13 paramétert becsült 2 iterációs körben.

Az útelemzés jóságának vizsgálatára használt Tucker és Lewis-féle, illetve Bentler és Bonet-féle megbízhatósági indexek csak akkor értelmezhetők, ha a normalitás teljesül. Jelen esetben azonban ferde eloszlású és vegyes változóhalmazból indultam ki, így ezek az indexek itt nem voltak használhatók. A modell jóságát jellemző további mutató, a redundancia együttható értéke (0,005180) megfelelően alacsony, a kommunalitási együttható pedig 0,485337.

Eredmények

Az eredmények bemutatását az egyes változók idősoros elemzésével kezdem, mely a H1 hipotézisben megfogalmazott állításra vonatkozik. Majd a H2 hipotézis igazolását mutatom be az útmodell eredményeinek felhasználásával.

A négy év adatainak összehasonlítása azt mutatja, hogy a felső vezetők megítélése szerint a controlling súlya 1996 óta enyhén, de folyamatosan növekedett az összvállalati működés sikere szempontjából. A 3. ábra



az eredeti ötfokozatú Likert-skálán mért változók átlagos értékeivel szemlélteti a tendenciákat.

A controlling működésbeli súlya az 1996-os 3,23-as átlagos értékről 2009-ben 3,58-ra emelkedett. Elvileg az ötfokozatú Likert-skálán elért közepes, azaz 3,00 feletti értékek átlagosnál nagyobb működésbeli súlyra utalnak. Az értékelések azonban jellemzően felfelé torzítanak (azaz nem a 3,00 tekinthető középértéknek), és e változóértékek nem árulnak el semmit a többi területhez viszonyított relatív súlyról. A centrírozott változóértékek (controlling változó értékéből kivonva az összes területre vonatkozó saját értékelés átlagos értékét) reálisabb képet mutatnak. A centrírozott változók értékei is időben emelkedőek (1996: $-0,3952$; 1999: $-0,3752$; 2004: $-0,2927$; 2009: $-0,2365$). Ugyanakkor nulla középértéknél kisebb, azaz negatív értékek arra a hívják fel a figyelmet, hogy a vállalat összes működési területét tekintve az átlagnál még mindig kisebb szerepet játszik a controlling.

A controlling relatív, többi területhez viszonyított súlyának megítéléséhez a rangsorok is hasznos támpontot adnak. A kérdőívben felsorolt vállalati területek rangsorában a controlling által elfoglalt hely 1996-ban és 2009-ben ugyanaz. Hiába mutatnak enyhe szám szerű növekedést még a centrírozott változóértékek is, valójában tehát stagnálásról van szó. A 18 vállalati területből 10 tekinthető funkcionális területnek. A funkcionális területek közül a controlling volt az egyetlen,

amelynek megítélése a négy időszakon keresztül folyamatosan javult, de így sem előzte meg a társterületeket, a számvitelt és a pénzügyet 2009-ben.

Ezzel párhuzamosan 1996-ról 1999-re némileg nőtt, majd erőteljesen csökkent az a mérték, mely a controllingterület változtatási szükségességét jelöli. A változtatási igényre vonatkozó változó transzformált, középre igazított értékei (1996: 0,1017; 1999: 0,2155; 2004: 0,0266; 2009: -0,1156) is árnyaltabb képet mutatnak, mint az eredeti értékek. A controllingterületen szükséges változtatások mértéke (a gazdálkodás hatékonyságának fokozása szempontjából) az 1990-es években az átlagosnál nagyobb. A kiugró 1999-es érték után erőteljesen csökken, s 2009-ben már azon vállalati területek közé tartozik a controlling, ahol az átlagosnál kisebb a változtatási igény.

Az alacsony változtatási igény két dologra utalhat. Egyrészt jelentheti, hogy a terület egyre csökkenő szerepe miatt nem érdemel kitüntetett figyelmet, ezért a gazdálkodás hatékonyságának fokozásához nem is érdemes változtatni rajta. Másrészt az alacsony változtatási igény a területtel szembeni elégedettségként értelmezhető. A controlling csökkenő változtatási igénye – tekintettel az ezzel egy időben stagnáló szervezeti súlyára – egyfajta elégedettséget jelez. Azaz az 1990-es években Magyarországon újonnan bevezetett controllingmódszertan mára már beépült a szervezetek mindennapjaiba, a kiépített és bevált rendszerek nagymértékű átszabására már nincs szükség.

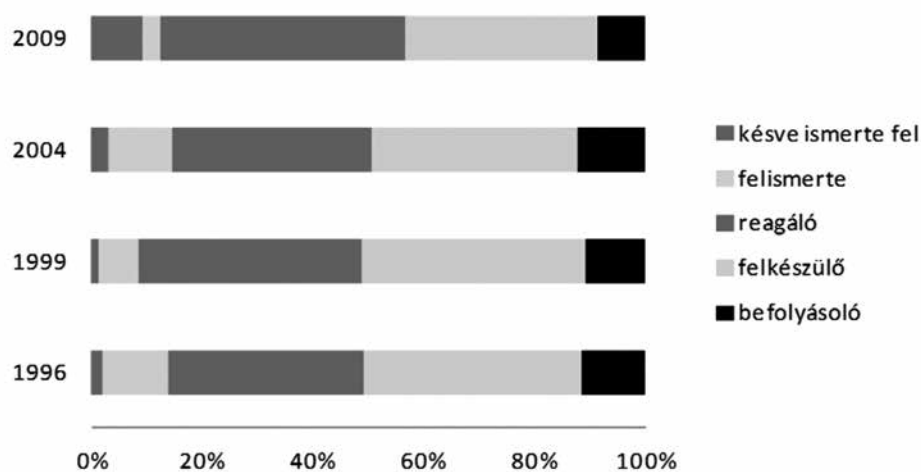
A fenti megállapítások nem igazolják egyértelműen a H1 hipotézist. A magyar vállalatvezetők nem ítélték meg szignifikánsan jobban a controllingterület vállalati sikerhez való hozzájárulását 2009-ben, mint 1996-ban.

Az átlagos környezeti bizonytalanság az 1990-es években csökkenő, a 2000-es években pedig növekvő tendenciát mutat. A 2009-es felmérésben különösen megugrott a környezeti változásokból eredő bizonytalanságérzés, ami a 2008 őszen kezdődött pénzügyi, majd ezt követő reálgazdasági válságnak tudható be. A környezeti bizonytalanság U alakú trendje eltér a folyamatosan, közel lineárisan növekvő trendvonalától, mely a controlling növekvő szerepét jelzi. A két változóra vonatkozó összefüggés ebből még nem olvasható ki.

A második magyarázó változócsoport a környezeti bizonytalanságra való reagálás. A reagálás típusát tekintve a vállalatok megoszlása hasonló képet mutat a négy felmérésben. A 4. ábra mutatja, hogy a saját megítélésük szerint proaktív stratégiát (felkészülő vagy befolyásoló) folytató vállalatok részaránya kismértékben, de folyamatosan csökken.

4. ábra

Vállalatok megoszlása a reagálás típusát tekintve



Az eltérő stratégiai reagálási képességgel rendelkező vállalatok szignifikánsan eltérően ítélték meg a controlling vállalati működésben betöltött jelentőségét. Az 1. táblázat szerint a proaktív stratégiát folytató vállalatok mind a négy felmérésben az átlagosnál magasabb értéket adtak a controlling működésbeli súlyának (egy alacsony értéktől eltekintve).

Az idősorok és a keresztábrák elemzése a stratégiai reagálás aktivitása és a controlling jelentősége között erős kapcsolatot vetít előre, míg a környezeti bizonytalanság és a controlling jelentőségének kapcsolatáról semmilyen előzetes következtetést nem vonhatunk le. A harmadik magyarázó változó longitudinális vizsgálata nem lehetséges, mert az 1996-os és az 1999-es felmérések nem tartalmaztak pénzügyi stratégiára vonatkozó kérdéseket. Így a vállalatok által érzékelt költségnyomás mértéke ily módon nem elemezhető.

A változók időbeli alakulásának vizsgálata után az összefüggések számszerűsített eredményeit mutatom be. Az erre használt modell, a látens változós útelemzés manifeszt változói a 2009. évi felmérésből származnak, melyeken a szükséges, korábban bemutatott transzformációkat hajtottam végre.

Az 5. ábrán körrel jelölt látens változók közti kapcsolatrendszer az útegyütthetők írják le. Mindhárom együtt ható 0,05 feletti, azaz szignifikáns (Lohmöller, 1989). Tehát valamennyi független látens változó hat a függő

**A controlling súlya
a különböző stratégiai reagálási képességű vállalatok csoportjaiban**

Controlling súlya a reagálás típusa szerint	1996		1999		2004		2009	
	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés
Késve ismerte fel	3,00	1,732	2,50	1,732	2,89	0,782	3,50	1,512
Felismerte	2,83	1,254	3,26	0,933	3,26	1,024	3,43	1,199
Ragáló	3,13	1,072	3,34	1,107	3,31	1,022	3,53	1,178
Teljes minta átlaga	3,23		3,31		3,41		3,57	
Felkészülő	3,31	1,071	3,34	1,073	3,58	0,996	3,57	1,178
Befolyásoló	3,75	1,079	3,21	1,114	3,61	0,964	4,00	0,976

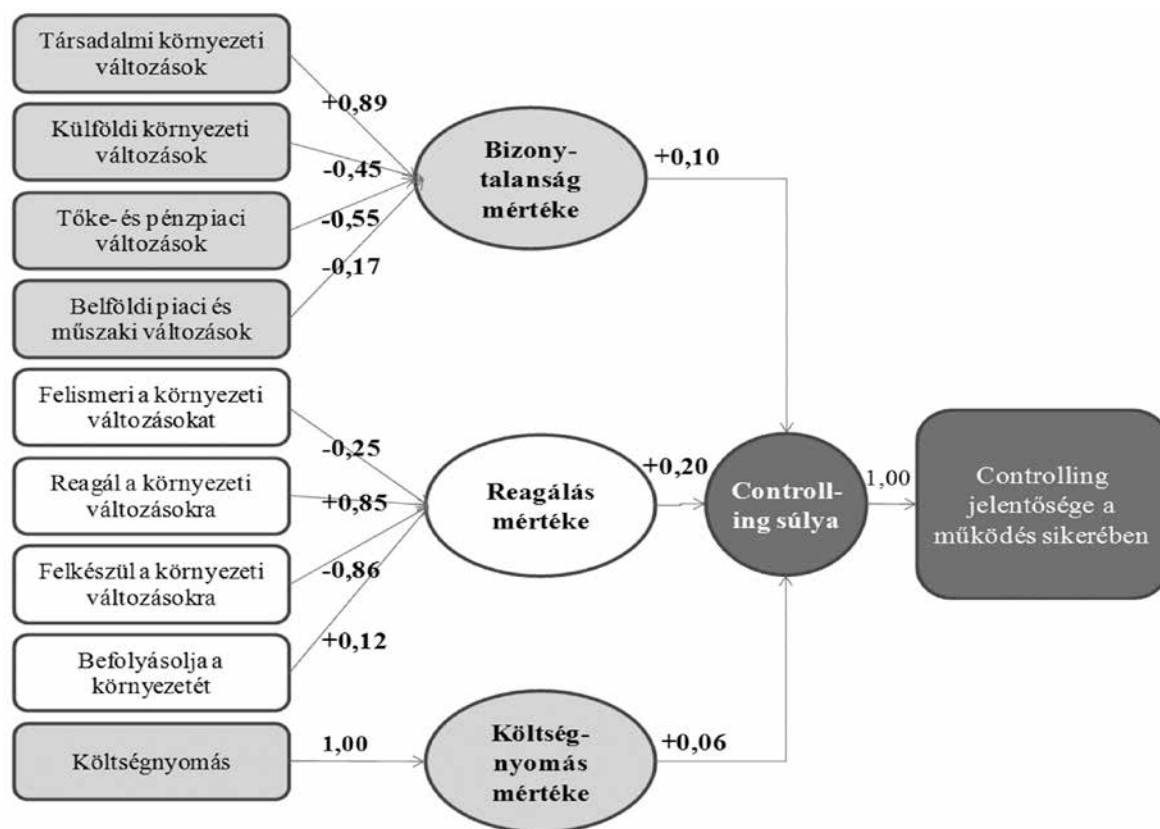
látens változóra. A téglalappal jelölt manifeszt és a látens változók közötti kapcsolatot a főkomponens súlyok jellemzik. A függő látens változó jelen esetben ekvivalens a függő manifeszt változóval, illetve a harmadik független látens változó ekvivalens a független manifeszt változóval (ezen esetekben a súly természetesen 1,00).

Az útegyütthatók értéke jelzi, hogy a három út közül legerősebb a második, azaz a stratégia milyensége. Az útegyütthatók értéke 0,05 felett szignifikáns (Lohmöller, 1989). Így a kapott 0,2-es érték erős kapcsolatra utal. A 0,2-es útegyüttható azt is jelenti,

hogy a stratégiai reagálás egy egységnyi változása a controlling súlyát 0,2-del emeli. Mivel ezek az együtthatók arányskálán mért értékek, az is elmondható, hogy a stratégiai reagálás kétszer olyan erős hatással van a controlling súlyára, mint a környezeti bizonytalanság mértéke (0,1). Azaz kétszer annyira befolyásolja a controlling jelentőségét a vállalat viselkedése, az a mód, ahogyan viszonyul a környezeti változásokhoz, mint a vállalati működés környezeti feltételrendszere. Egy gyengén vagy közepesen változékony környezetben működő, de a környezeti kihívásokra reagáló vál-

5. ábra

A látens változós útmodell eredménye



latban a controlling valószínűleg fontosabb szerepet kap, mint ott, ahol bár a környezet nagyon bizonytalan, de a vállalat erre nem igazán reflektál.

A két magyarázó változó blokk, a környezeti bizonytalanság és a stratégiai reagálás közti kapcsolat is értelmezhető, de a jelen modell ezt nem vizsgálta. A közvetett utak számszerűsítése a közvetlen utak együttműködésének pontos értékét is módosítaná, de végső soron nem befolyásolná a vizsgálat azon eredményét, mely szerint a független látens változók hatnak a függő látens változóra.

A három útegyüttműködés közül a legkisebb, de még mindig szignifikáns érték a költségnyomás hatása. Azon vállalatokban, ahol pénzügyi stratégiában a költségek csökkentése a fő prioritás, a controlling érzékelt súlya is megnövekszik, függetlenül a környezettől vagy egyéb stratégiai prioritásoktól. Ennek oka lehet, hogy a költségcsökkentési lehetőségek feltárása, nyomon követése önmagában is növelik a controlling érzékelt jelentőségét.

A fentiek alapján a H2 hipotézis igazoltnak látszik, azaz a controlling szervezeti jelentőségét növeli a bizonytalan környezet, a környezeti változásokra történő tudatos stratégiai reagálás és a költségnyomás.

A végső következtetések levonása előtt azonban érdemes megvizsgálni a megfigyelt változóhalmaz és a látens változók kapcsolatát, melyet a súlyok írnak le. Az első magyarázó blokkban a bizonytalanság mértékével mint látens változóval erős, pozitív kapcsolatban csak a társadalmi környezet változása áll. A többi környezeti tényező esetében gyenge vagy közepes erősségű negatív főkomponens súlyokat találunk. Ezeket a súlyokat nem szabad korrelációként értelmezni. A centrírozás, középre igazítás logikáját követve a nulla súly egyfajta középértéket reprezentál. Így a negatív értékek alulsúlyozást, a pozitív értékek felülsúlyozást jelentenek. Az útmodell súlyok számítási módszertanáról és értelmezéséről többek között Cassel et al. (1999) ír.

Jelen esetben a környezeti bizonytalanság mértéke mint látens változó úgy áll elő, hogy a társadalmi környezeti bizonytalanság változóértékeit felülsúlyozza, a többi pedig alul. Ez azt is jelenti, hogy valamely vállalatnál a társadalmi, jogi-szabályozási, hazai politikai környezetének változásából származó bizonytalanság egységnyi növekedése jobban növeli a controlling szerepét, mint a belföldi piaci, a külföldi piaci és a pénzpiaci változások. Fontos kiemelni, hogy a felmérés 2009-ben, közvetlenül a gazdasági válság kibontakozását követően, de még a választások előtt készült. A jogi szabályozási környezet 2010-es választások után tapasztalt dinamikus változása, s a vállalatok számára ebből fakadó erős bizonytalanságérzet vélhetően módosítja ezt a képet.

A második magyarázó változó blokkban a főkomponens súlyok a környezeti bizonytalanságra való reagálás milyenségét leíró négy dichotóm manifeszt változó és a „reagálás mértéke”, mint látens magyarázó változó közti kapcsolatot írják le. A válaszadók dominánsan (78%-ban) reagáló vagy felkészülő stratégiát folytatnak, körülbelül fele-fele arányban. E stratégiákhoz kapcsolódó főkomponens súlyok magasak, a másik kettő alacsony. A környezeti bizonytalanság hatását leíró úthoz hasonlóan itt is azt reprezentálják a főkomponens súlyok, hogy az egyes manifeszt változók milyen súlyozásával állt elő a látens változó.

Következtetések

Az elemzési eredmények viszonya a korábbi kutatásokhoz

A controlling szerepének egységes nemzetközi változásáról valójában nem beszélhetünk, mint ahogy egységes nemzetközi controllinggyakorlatról sem. Az angolszász és német hagyományok közti ismert különbség (Ahrens – Chapman, 2000) mellett a brit controlling egyesület (CIMA) a nyugat-kelet közti különbségekre is rámutatott (Van der Stede – Malone, 2010). Bár mind a nyugati (angolszász), mind a keleti (ázsiai, elsősorban kínai és indiai) régiókban megfigyelhető a hozzáadott értéket adó controllingszerepek felé elmozdulás, a változás mértéke, s főként a kiindulási alapok teljesen mások.

Bár a szerepváltozással kiterjedt irodalom foglalkozik, ennek ellenére kevés az olyan tanulmány, mely empirikusan igazolja a szerepek alapvető elmozdulását (Burns – Baldvinsdottir, 2005). A controlling hazai jelentőségének jelen tanulmányban bemutatott, enyhén növekvő értékei is valójában stagnáló képet takarnak, hiszen a szakma funkcionális területek rangsorában elfoglalt helye nem változott. Statikus képet fest De Loo et al. (2011) is, akik kutatásukban a controlling üzletorientációjának növekedése helyett funkcióorientált tevékenységek dominanciáját igazolták.

A változók mérésére használt vezetői észlelés a controlling kutatási gyakorlatának általánosan elterjedt mérőmódszere. Baines és Langfield-Smith (2003) hívta fel a figyelmet arra, hogy azért a vezetői érzékelésen keresztül célszerű megragadni a környezeti bizonytalanság mértékét, mert alapvetően a vezetők bizonytalanságészlelése befolyásolja majd a stratégiát és a döntéshozatalt. De nemcsak a környezeti bizonytalanság, hanem a controlling szerepének, jelentőségének megragadása is a felsővezetői észlelésen keresztül lehetséges. Pierce és O’Dea (2003) mutatott rá, hogy mekkora különbségek lehetnek a controller és a vezető mint információt küldő és felhasználó észlelése között.

A controlling kutatásában alkalmazott ok-okozati összefüggéseket Luft és Shields (2007) hat csoportba sorolta. Ez a kutatás a független változós interakciók közé tartozik. E modellek egymástól független magyarázó változók hatását számszerűsítik a függő változóra. Jelen tanulmány három magyarázó változó és a controlling szervezeti súlyának felső vezetők által érzékelt mértéke közti összefüggést vizsgálta. Az útelvezés mindegyik hatás létezését igazolta.

Az első faktor, az érzékelt környezeti bizonytalanság általános magyarázó erejét korábban számos kontingencialista kutatás bizonyította. S egyre több tanulmány vizsgálja a környezet bizonytalansága, változékonysága és a controller szerepe közti összefüggést is (Horváth, 2012; Schäffer – Botta, 2012). Ezek közül különösen érdekesek azok a kutatások, amelyek a környezeti bizonytalanság és controllingszerepek összefüggését a szervezeten belüli alrendszer, funkciók különbözőségén keresztül igazolták. Mia és Chenhall (1994), majd Pierce és O’Dea (2003) is kimutatta, hogy a magas környezeti bizonytalanságot érzékelő értékesítési menedzserek információigénye és a controllerekkel szembeni elvárásai szignifikánsan különböznek a termelési vezetők hasonló elvárásaitól. Az előbbieket jóval gyorsabb, szélesebb körű információkat várnak el a controllerektől, akiket magasabb hozzáadott értékű szolgáltató szerepben szeretnének látni.

Jelen kutatás eredményei azonban arra világítanak rá, hogy a környezeti bizonytalanság hatásánál is erősebb az erre való reagálás: a vállalati stratégia proaktivitása. A stratégiát jellemzően a használt controllingeszköztárral, -technikákkal, információk milyenségével hozták összefüggésbe a kutatók. Baines és Langfield-Smith (2003) sokváltozós útmodelljével bizonyította, hogy a differenciál stratégia fejlettebb controllingtechnikák alkalmazásához vezet. A stratégiai reagálás és a controlling szervezeti jelentősége közti összefüggés feltételezése implicit módon számos tanulmányban megjelenik, erősségének számszerűsítésére azonban tudomásom szerint eddig nem került sor.

A CIMA tanulmányának (Van der Stede – Malone, 2010) előszava emeli ki azokat az anekdotákat, amelyekben pénzügyi vezetők a gazdasági válság előnyeit ecsetelik: a gazdasági válság „szívességet tett a szakmának”. A szűkös időkben minden figyelem a költségkontrollt gyakorló szakemberek felé fordult. A költségnyomásnak a fenti kutatási eredmények alapján is szignifikáns hatása van, ugyanakkor jóval gyengébb, mint a másik két faktornak. Ennek egyik oka lehet az, hogy a 2008 ősze óta tartó gazdasági válság legelején történt az adatlekérdezés.

A kutatás korlátai

A kiragadott három magyarázó faktor ugyanakkor nem magyarázza meg teljes mértékben a controlling adott szervezetben betöltött súlyát. A controlling szervezeti jelentőségét leíró függvény változóinak teljes körű azonosítása meghaladja e kutatás kereteit. Jelen tanulmány célja az volt, hogy a korábbi kutatások s az új trendek alapján valószínűsített fő magyarázó faktorokkal való összefüggést igazolja és a hatásokat pontosan számszerűsítse.

A kontingencialista kutatásokkal szemben megfogalmazott egyik fő kritika, hogy többségük – ahogy a jelen tanulmány is – csak egyirányú kapcsolatokat vizsgál. A kétirányú kapcsolatok (például a controlling szerepe hat a teljesítményre, ami visszahat a controllingra) megragadása, annak ciklikus volta miatt nehézkes (Chenhall, 2007). Sok más ponton is leegyszerűsítésekkel élnek a kvantitatív modellek. Az azonban elvitathatatlan értékük e tanulmányoknak, hogy azonosítják azokat a faktorokat, amelyekkel érdemes foglalkozni a controlling szervezeti szerepének vizsgálatakor.

A fenti eredmények kérdőíves felmérés adatain alapulnak, ezért a kérdőíves felmérés általános korlátai itt is érvényesek. A négy felmérés adatainak összevetéséből származó idősoros elemzés további nehézsége, hogy a részt vevő vállalatok köre változó. A vállalatok méret szerinti összetétele sem teljesen azonos a négy különböző felmérési évben. Az utolsó, 2009. évi felmérésben a korábbiaknál jóval több mikro- és kisvállalat szerepelt. Éppen ezért az útelvezést közepes- és nagyvállalatokra szűkített mintán végeztem el.

A controlleri szerepváltozásokat nem csak kérdőívekkel, kvantitatív elemzéssel vizsgálták a kutatók. Egyre több olyan tanulmány születik, ahol a szerzők kvalitatív interjúkkal (Goretzki et al., 2013), egy-egy vállalati eset longitudinális elemzésével (Järvenpää, 2007) vagy kevert módszertannal (Emsley, 2005) dolgoznak. A kvalitatív technikák kiegészítő alkalmazásának célja vagy a számszerűsítendő magyarázó faktorok előzetes azonosítása, vagy a kvantitatív elemzési eredmények mélyebb magyarázata. A kiegészítő kvalitatív technikákat alkalmazó kutatások azonban továbbra is megmaradnak a funkcionalista elméleti alapoknál.

További lehetséges kutatási irányok

A versenyképesség kutatás eredményei (Danó – Kiss, 2006; Milicz, 2012) és a nemzetközi controllingirodalom alapján azonosítani lehet további faktorokat, melyek a controlling vállalaton belül betöltött szerepét befolyásolják.

A tulajdonosi szerkezet, különösen a meghatározó külföldi tulajdonos bír befolyással a hazai vállalatok controllinggyakorlatára (Bodnár et al., 2005). A szervezeti struktúra, különösen a controlling decentralizációjának vizsgálata is érdekes összefüggésekre világíthat rá. A decentralizált controlling esetében sokkal inkább jellemző, hogy a vezetők a controllereket szolgáltatóknak írják le (Hopper, 1980). Másik oldalról közelítve is igaz az összefüggés: a magukat szolgáltatásorientálnak valló controllerek jellemzően decentralizált controllingszervezetekhez tartoztak. A funkcióorientált, „book-keeper” szerepet valló controllerek ezzel szemben a központi funkció kialakítását szorgalmazzák. A decentralizációval összefüggő, bár nem teljesen azonos tényező a fizikai lokáció, a controller közelsége az üzleti folyamatokhoz. Pierce és O’Dea (2003) az üzleti folyamatok megértése, ezáltal a controller üzletorientált szerepe szempontjából fontosnak tartja a fizikai közelséget az alapvető üzleti folyamatokhoz.

A centralizáció-decentralizáció mértékének és a controller szerepeinek vizsgálata különösen érdekes annak tükrében, hogy az utóbbi évtizedben a controlling területén is egyre gyakoribb megoldás a szolgáltató központok kialakítása. Az új szervezeti megoldás célja kettős: hatékonyságnövelés a központosítás révén és ezzel egyidejűleg a szolgáltató, üzletorientált szerep erősítése. Bár a szolgáltató központok már hazánkban is évtizedes múltra tekintenek vissza, empirikusan nem igazolták, hogy a kettős törekvés megvalósítása sikerült. Valóban szolgáltatóknak tekinti a vezetés a szolgáltató központokat?

Wimmer és Csesznák (2012) a versenyképesség kutatás adatbázisán vizsgálta, hogy mely információkat és milyen controlling-módszertanokat használnak a vállalatok. A controlleri szerepek további megértését segítheti annak vizsgálata, hogy mennyiben különbözik, vagy különbözik-e egyáltalán a felhasznált információk köre, az alkalmazott controllingeszköztár az egyes szerepek esetében.

Jelen kutatás a controlling szerepét mint függő változót definiálta, és nem vizsgálta a teljesítménnyel való kapcsolatot. Gyakorlati szempontból is érdekes kérdés, hogy a jobban teljesítő vállalatok esetében a vezetők más szerepet szánnak-e a controllingnak. Igaz-e az, hogy az eredményes vállalatokban a controlling szükségszerűen üzletorientált? E kérdések megválaszolása azonban egy más típusú összefüggés elemzését igényli, ahol a controlling a magyarázó és a szervezeti teljesítmény a függő változó.

A fent megfogalmazott további kutatási irányok, a magyarázó faktorok körének bővítése és a teljesítménnyel való kapcsolat megteremtése továbbra is kvanti-

tatív elemzést feltételez. Van azonban számos olyan befolyásoló tényező, ahol a kvantitatív módszerek és a mögöttes funkcionalista elméletek korlátokba ütköznek. Éppen ezért a controllerek szervezeti szerepének vizsgálata tipikusan azon kutatási területek közé tartozik, melyet az utóbbi évtizedben több különböző kutatási hagyomány, iskola képviselői is felkaroltak. A korábban bemutatott intézményi megközelítés mellett az evolúciós elméletet (Johansson – Siverbob, 2009) és Giddens strukturációs elméletét (Coad – Herbert, 2009) is segítségül hívták a kutatók a controlling változásainak leírásához. A látszólagos sokszínűség ellenére azonban nem alakult ki valódi párbeszéd az egyes kutatási hagyományok között (Lukka, 2010). Egy-egy kutatási kérdés ilyen multi-paradigmatikus megközelítését különösen a funkcionalista kutatók tartják problémásnak. A kontingenciaelmélet képviselője, Chenhall (2007) szerint a multi-paradigmatikus megközelítés fő nehézsége abban rejlik, hogy nem tud igazi szintézist teremteni, mert egy elmélet elkerülhetetlenül dominálni fogja a többiét.

A több elméletből építkező tanulmányok növekvő száma azonban arra enged következtetni, hogy a multi-paradigmatikus megközelítés – annak kétségtelen nehézségei mellett – előnyöket is hoz. Kevés számban, de vannak olyan tanulmányok is, melyek a controlling szerep változásait próbálják egyszerre több elméletre építve magyarázni.

Így például Byrne és Pierce (2003) alapvetően funkcionalista kutatása a kontingenciaelmélet mellett a szerepelméltre támaszkodik, s így vizsgálja a controlleri szerepek befolyásoló tényezőit, jellemzőit és következményeit. Felhívják a figyelmet olyan nehezen számszerűsíthető tényezőkre hatására, mint a kultúra, az emberek alapvető beállítódása, attitűdje az üzleti partner szerepével szemben. Hiszen kvantitatív elemzésekkel általános összefüggésekre rá lehet mutatni, de a controlling adott vállalatban betöltött konkrét szerepének megértéséhez a számszerűsíthető tényezőkon túl az emberi tényező, a szervezeti szereplők megismerése is szükséges.

Lábjegyzet

¹ Köszönetnyilvánítás.

Ez úton szeretném megköszönni Prof. Dr. Habil. Füstös Lászlónak, a Budapesti Corvinus Egyetem professzorának a strukturális modell elkészítéséhez nyújtott segítségét és hasznos tanácsait.

² Jelen tanulmány az angolszász irodalomban használatos management accounting kifejezés, illetve a német és magyar nyelvterületen alkalmazott controlling kifejezés között nem tesz különbséget. A fogalmak eltérő interpretációja az angolszász és német gyakorlat eltéréseiből származik (Ahrens – Chapman, 2000) (Luther, et al., 2009).

³ A faktorelemzés jóságát mutató Bartlett-féle gömbölyűségpróba itt nem számítható. Ennek oka, hogy a centrírozott változók miatt a korrelációs mátrix szingulárisává vált, azaz determinánsa nulla. A csoportképzés helyességét ezért sokdimenziós skálázással (PROXSCAL) ellenőriztem. A négy új indikátor jól kifizítette a kétdimenziós teret, a stresszfaktor alacsony értéke is mutatta a skálázás jóságát. Az eredeti nyolc változó négy indikátorváltozóba történő összevonása tehát helyesnek bizonyult.

Felhasznált irodalom

- Ahrens, T. (2008): Overcoming the subjective–objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2): p. 292–297.
- Ahrens, T. – Chapman, C.S. (2000): Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9(4): p. 477–498.
- Ahrens, T. – Chapman, C.S. (2007): Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1): p. 1–27.
- Baines, A. – Langfield-Smith, K. (2003): Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28: p. 675–698.
- Baldvinsdóttir, G. – Burns, J. – Nørreklit, H. – Scapens, R.W. (2009): The management accountants' role: conclusions. *Financial Management*: p. 33–35.
- Bodnár, V. (1999): Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság, BKE: Doktori értekezés
- Bodnár, V. – Dankó, D. – Lázár, L. (2005): Transition and Management Control – The Case of Hungary. Göteborg, EAA
- Burns, J. – Baldvinsdóttir, G. (2005): An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4): p. 725–757.
- Burns, J. – Ezzamel, M. – Scapens, R.W. (1999): Management accounting change in the UK. *Management Accounting*: p. 28–30.
- Burns, J. – Scapens, R.W. (2000): Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, Volume 11: p. 3–25.
- Burns, J. – Scapens, R.W. – Turley, S. (1996): Some further thoughts on the changing practice of management accounting. *Management Accounting UK*, Volume 74: p. 58–61.
- Byrne, S. – Pierce, B. (2007): Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3): p. 469–498.
- Cassel, C. – Hackl, P. – Westlund, A.H. (1999): Robustness of Partial Least-Squares Method for Estimating Latent Variable Quality Structures. *Journal of Applied Statistics*, Volume 24 (4): p. 435–446.
- Chanegrih, T. (2008): Applying a typology of management accounting change: A research note. *Management Accounting Research*, Volume 19: p. 278–285.
- Chenhall, R.H. (2007): Theorising Contingencies in Management Control Systems Research. in: C.S. Chapman – A.G. Hopwood – M.D. Shields (eds.) (2007): *Handbooks of Management Accounting Research*. Vol. 1.. Amsterdam: Elsevier Science: p. 163–206.
- Chikán, A. – Czakó, E. – Demeter, K. (1996): Vállalataink erőltetett (át)menetben – Gyorsjelentés a Versenyben a világgal c. kutatási program kérdőíves felméréséről. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Chikán, A. – Czakó, E. – Zoltayné Paprika, Z. (2010): Vállalati versenyképesség válsághelyzetben – Gyorsjelentés a 2009. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. Budapest: BCE: Versenyképesség Kutatóközpont
- Chong, V. K. – Chong, K.M. (1997): Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4): p. 268–276.
- Coad, A. F. – Herbert, I.P. (2009): Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research*, Volume 20: p. 177–192.
- Czakó, E. – Wimmer, Á. – Zoltayné Paprika, Z. (1999): Arcsall a piac felé – Gyorsjelentés az 1999. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Dankó, D. – Kiss, N. (2006): A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között. Budapest: BCE Versenyképesség Kutatóközpont: 32. sz. műhelytanulmány
- De Loo, I. – Versteegen, B. – Swagerman, D. (2011): Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23 (3): p. 287–313.
- Dobák, M. – Bodnár, V. – Lázár, L. (1997): A „Szervezettervezés és menedzsmentkontroll” alprojekt zárótanulmány. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Emsley, D. (2005): Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, Volume 16: p. 157–177.
- Emsley, D. – Chung, L.H. (2010): How Management Accountants' Cognitive Style and Role Involvement Combine to Affect the Effort Devoted to Initiating Change. *ABACUS*, 46(3): p. 232–257.
- Friedman, A.L. – Lyne, S.R. (2001): The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4): p. 423–451.
- Füstös, L. – Kovács, E. – Meszéna, G. – Simonné Mosolygó, N. (2004): Alakfelismerés (Sokváltozós statisztikai módszerek). Budapest: Új Mandátum
- Gänsslen, S. et al. (2013): Grundsatzposition des Internationalen Controller Vereins (ICV) und der International Group of Controlling (IGC), s.l.: <http://www.controllerverein.com/Selbstverstandnis.104868.html>
- Goretzki, L. – Strauss, E. – Weber, J. (2013): An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, Volume 24: p. 41–63.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998): Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing

- cultural context. *Management Accounting Research*, Volume 9: p. 185–211.
- Granlund, M. – Malmi, T.* (2002): Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, Volume 13: p. 299–321.
- Hartmann, F. G. H. – Maas, V. S.* (2011): The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5): p. 439–458.
- Hiromoto, T.* (1991): Restoring the relevance of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3: p. 1–15.
- Hopper, T.M.* (1980): Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4): p. 401–411.
- Horváth, P.* (2007): Ansätze der Organisationstheorien und Ihr Beitrag zur Gestaltung der Controlling-Organisation. in: *Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven*. Freiburg: Rudolf Haufe: p. 55–72.
- Horváth, P.* (2012): Volatilität als Effizienztreiber des Controllings. *Zeitschrift für Controlling & Management*. 56 (Sonderheft 3): p. 31–36.
- IFUA Horváth – Partners – Profession.hu* (2013): Sikeres controller felmérés 2013. Budapest: Budapesti Management és Controlling Fórum, 2013. 05. 22.
- Jaccard, J. – Wan, C. K.* (Eds.) (1996): LISREL approaches to interaction effects in multiple regression (No. 114). Thousand Oaks: Sage Publications
- Järvenpää, M.* (2007): Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16(1): p. 99–142.
- Johansson, T. – Siverbob, S.* (2009): Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, Volume 20: p. 146–162.
- Johnson, D.R., – Creech, J.C.* (1983): Ordinal measures in multiple indicator models: A simulation study of categorization error. *American Sociological Review*: p. 398–407.
- Lázár, L.* (2008): Értékek és mértékek – A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben. Budapest: Akadémiai Kiadó
- Lesi, M.* (2005): A 2004-es Versenyképesség Kutatás vállalati mintájának alapjellemezői és reprezentativitása. Budapest: BCE: Versenyképesség Kutatás műhelytanulmány-sorozat
- Lohmöller, J.B.* (1989): Latent variable path modeling with partial least squares. Heidelberg: Physica-Verlag
- Luft, J. – Shields, M.D.* (2007): Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. in: C.S. Chapman – A. G. Hopwood – M.D. Shields (eds.) (2007): *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier Science: p. 27–95.
- Lukka, K.* (2010): The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, Volume 21: p. 110–115.
- Luther, R. – Jones, T.C. – Saxl, A.* (2009): *Experiencing Change in German Controlling: Management accounting in a globalizing world*. London: CIMA Publishing
- Ma, Y. – Tayles, M.* (2009): On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, Volume 39: p. 473–495.
- Maas, V.S. – Matejka, M.* (2009): Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *The Accounting Review*, 84(4): p. 1233–1253.
- Mia, L. – Chenhall, R.H.* (1994): The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1): p. 1–13.
- Milicz, Á.* (2012): *Ellenőrzési aspektusok a vállalatok versenyképességének szemszögéből*. Budapest: BCE Versenyképesség Kutató Központ: TM 15. sz. műhelytanulmány
- Mouritsen, J.* (1996): Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, Volume 7: p. 283–303.
- Parker, L.D.* (2002): Reinventing the management accountant. http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf (Let.: 23. 5. 2013)
- Pierce, B. – O'Dea, T.* (2003): Management accounting information and the needs of managers – Perceptions of managers and accountants compared. *British Accounting Review*, Volume 35: p. 257–290.
- Scapens, R.W.* (1994): Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3): p. 301–321.
- Scapens, R.W. – Jazayeri, M.* (2003): ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, Volume 12: p. 201–233.
- Schäffer, U. – Botta, J.* (2012): Hilfe, die Welt ist volatiler geworden! Implikationen für das Controlling. *Zeitschrift für Controlling und Management*, 56 (Sonderheft 3): p. 8–12.
- Simon, H. – Guetzkow, H. – Kozmetsky, G. – Tyndall, G.* (1954): *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: Controllershship Foundation
- Sulaiman, S. – Falconer, M.* (2005): Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, Volume 16: p. 422–437.
- Van der Stede, W.A. – Malone, R.* (2010): *Accounting trends in a borderless world*. London: CIMA Publishing
- Wimmer, Á. – Csesznák, A.* (2012): Vállalati teljesítménymérés a döntéstámogatás tükrében. *Vezetéstudomány*, Volume 43 (7/8): p. 99–116.
- Yazdifar, H. – Tsamenyi, M.* (2005): Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, Volume 1: p. 180–198.
- Yazdifar, H. – Zaman, M. – Tsamenyi, M. – Askarany, D.* (2008): Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 19: p. 404–430.

LÁSZLÓ Norbert

A HITELEZŐI ÉRDEKHORDOZÓ MEGJELENÉSÉNEK VIZSGÁLATA A SZÁMVITELI BESZÁMOLÓKBAN

– A VÁLLALATMÉRETTTEL ÖSSZEFÜGGŐ
SZABÁLYOZÁSBONTÁS TÜKRÉBEN

A kutatás a hasznosság oldaláról közelíti meg a témát, s azt vizsgálja, hogy a szabályozás összhangban van-e a hazai gyakorlattal. A pénzügyi helyzettel összefüggő információk az érdekhordozók közül elsődlegesen a hitelezők (tágabb értelmezésben a szállítókat is magában foglalja) számára fontosak. Így ezen információk előállítása csak akkor minősül hasznosnak, ha egyáltalán megjelenik olyan érdekhordozó, aki igényli azt. A számviteli törvény a méret alapján tesz különbséget a cash flow-kimutatás készítési kötelezettségében, ezért a szerző a vállalati sokaságot ez alapján kettébontva elemezte a hitelezői kötelezettségek megjelenését. A varianciaelemzés azt mutatja, hogy – összehasonlítva a nagyobb cégekkel – a hitelező mint érdekhordozó a kisebb vállalkozásoknál szignifikánsan kisebb arányban jelenik meg. Ez alapján a méret szerint történő megkülönböztetés indokoltnak tűnik, azonban további vizsgálat keretében lehetne még elemezni, hogy az értékhatárok jó helyen vannak-e ebből a szempontból, esetleg szükség lenne-e egyéb tényezők (például a hitelezői kötelezettségek arányának) bevonására az előírásokra vonatkozó különbségtételnél.

Kulcsszavak: hitelezői érdekhordozó, pénzügyi kimutatások, számvitelszabályozás

Az egyes számviteli szabályrendszerek igyekeznek kerülni az érdekhordozók közötti prioritás nyílt kimondását, azonban a gyakorlat azt igazolja vissza, hogy elsősorban a tulajdonosokat tekintik a pénzügyi beszámolás fő címzettjeinek, s utánuk a másik forrásbiztosítók, a hitelezők szerepelnek (Benedict – Elliott, 2001; Lakatos, 2009).

A kisebb vállalkozásoknál az egyes érdekhordozói szerepek összemosódhatnak, de előfordulhat, hogy egy részük meg sem jelenik, így például, ha nincs hitelező, akkor a pénzügyi helyzet alakulását bemutató beszámolórészek – mint például a cash flow-kimutatás – iránt is kisebb az érdeklődés. A számviteli előírások vállalati méret alapú megkülönböztetése minden szabályozásban előkerül, ami a cash flow-kimutatásoknál többnyire azt jelenti, hogy a nagyobb vállalkozásoknak kötelező elkészíteniük azt, azonban a kisebbeknek nem.

Az érdekhordozók és információs igényeik

A számvitelt és annak feladatát már sokan, sokféleképpen definiálták, de abban általános az egyetértés, hogy egyik kiemelt feladata az információszolgáltatás az érdekhordozók (stakeholderek) felé a gazdálkodó egység állapotáról és teljesítményéről.

Az érdekhordozók

Az érdekhordozókból a leggyakrabban hét szereplőt szoktak megkülönböztetni, három belsőt: tulajdonosok, vállalatvezetők és alkalmazottak, valamint négy külsőt: vevők, szállítók, hitelezők és állami szervezetek. Az érdekhordozók körét azonban Riahi-Belkaoui sokkal tágabban értelmezi. A közvetlen felhasználók köre (tulajdonosok, menedzsment, munkavállalók, hitelezők és szállítók, vevők, adóhatóságok) megegyezik a fentebb bemutatottakkal, viszont közvetett felhasználóként további tíz csoportot említ:

- pénzügyi elemzők és tanácsadók,
- tőzsdék,
- ügyvédek,
- szabályozási vagy nyilvántartási hatóságok,
- pénzügyi sajtó és adatszolgáltatók,
- kereskedelmi szövetségek,
- szakszervezetek,
- versenytársak,
- nagyközönség,
- egyéb kormányzati szervek.¹

A vállalkozás és az általa közölt adatok, valamint az érdekhordozók közé bekerülhet a folyamatba egy szereplő: az elemző vagy tanácsadó. E speciális érdekhordozó viszont csak közvetítő szerepet játszik, így az őt felkért érintett érdekeinek megfelelően fog viselkedni. Hasonlóan értelmezhető a brókercégek és a hitelminősítők szerepe is.

Természetesen egy személy egyszerre több szerepkörben is megjelenhet – főleg kisebb gazdálkodóknál a tulajdonos egyben menedzser és munkavállaló is –, de a következőkben a tisztán szétválasztott szerepkörökkel foglalkozom, amelyekből azonban levezethetők az összevont szerepek is. A szakirodalomban hol a tulajdonos, hol a (jelenlegi és leendő) befektető megnevezéssel találkozunk, értekezésemben azonban – mivel az információigényük megegyezik – szinonimaként fogom ezeket a fogalmakat használni. A tulajdonosi szerepkört időnként kettébontják² nagytulajdonosokra (meghatározó részvényesek) és kistulajdonosokra (kiszármazott részvényesek), mivel eltérő lehetőségeik vannak mind az információszerzésben, mind a vállalatvezetésbe való beleszólásban. Ahol ez a megkülönböztetés fontos a téma szempontjából, ott ezt külön fogom jelezni, de többségében erre az elválasztásra nincs szükség.

Információigények

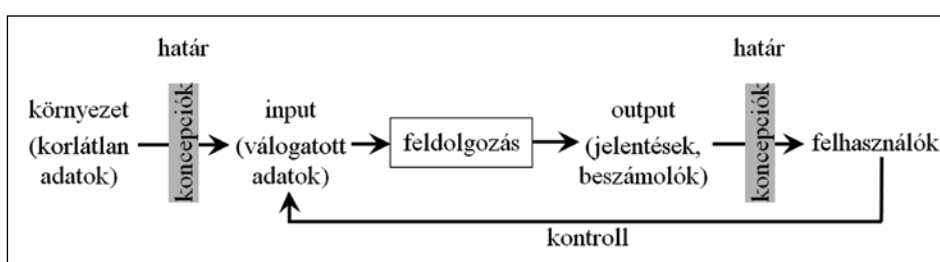
A bemutatandó információk körét az érdekhordozók igényeiből lehet levezetni, azonban az összes információigény kielégítése nem valósítható meg, így valamilyen módon szabályozni szükséges, hogy mit is kell a gazdálkodó egységnek a tevékenységéről bemutatnia. Az információszolgáltatás a pénzügyi kimutatásokban és jelentésekben valósul meg, amelynek folyamatát az 1. ábra szemlélteti.

Kérdésként merülhet fel, hogy a korlátlanul rendelkezésre álló környezeti adatokból milyen szűrők alkalmazásával jussunk el a felhasználók számára biztosított

pénzügyi beszámolóhoz. Egyik lehetőségként felmerülhet, hogy minél több adat közlése az elérendő cél, hiszen így mindenki nagyobb eséllyel kapja meg az általa igényelt információt. Lakatos azonban felhívja a figyelmet rá, hogy egy bizonyos (optimális) szint után az újabb adatok közzététele már rontja az érdekhordozók informáltságát (hosszabb kiválasztási és értelmezési idő), s két kutatást is idéz, amelyek ezt alátámasztják: Gonedes – Dopuch (1974) és Piontkowski – Hoffjan (2009).³ A számviteli szabályozás túlterheltségével foglalkozik Riahi-Belkaoui is, s azt főleg a kisebb magánvállalkozásoknál tartja veszélyesnek.⁴ A probléma

1. ábra

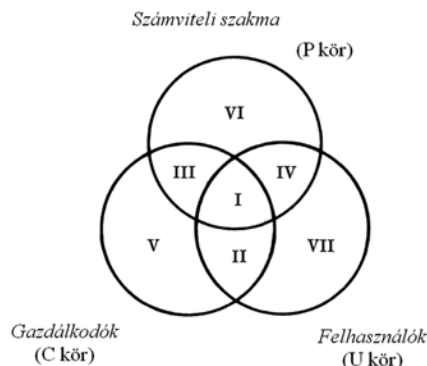
A számviteli információk ábrázolása



Forrás: Glautier – Underdown (2001: 10. és 38. oldal) (saját fordítás)

2. ábra

A számviteli érdekek osztályozása



Forrás: Cyert – Ijiri (1974: 30. old.) (saját fordítás)

egyik lehetséges megoldása, hogy definiáljuk a közzeendő adatok hasznossági jellemzőit.

Az információk osztályozására és az eltérő érdekekből fakadó konfliktusok bemutatására Cyert – Ijiri három csoportot különít el: gazdálkodók, felhasználók és számviteli szakma.⁵ A 2. ábrán láthatjuk a gazdálkodó által nyújtott – önkéntes vagy kötelező – információk körét (C kör), a felhasználók által igényelt információk halmazát (U kör) és az adatok azon részét, melyet a számvitel mint szakma képes kezelni (P kör).

Az ábra egyes részeinek értelmezését az 1. táblázat foglalja össze.

Az információk osztályozása

Kategória	Értelmezés	Megjegyzés
I	nyújtott, hasznos és meghatározható	legkedvezőbb eset (nincs teendő)
II	nyújtott és hasznos, de nem meghatározható	túl szubjektív (pl. előrejelzések)
III	nyújtott és meghatározható, de nem hasznos	hamar eltűnik ez a halmaz (pl. milliók utáni számjegyek)
IV	meghatározható és hasznos, de nem nyújtott	közzé kellene-e tenni? (pl. belső részletes számítások)
V	nyújtott, de se nem meghatározható, se nem hasznos	hamar eltűnik ez a halmaz (ha a gazdálkodó ezt felismeri)
VI	meghatározható, de se nem nyújtott, se nem hasznos	nincs rá kereslet (nem kell vele foglalkozni)
VII	hasznos, de se nem nyújtott, se nem meghatározható	nehezen meghatározható és a bizonytalanság miatt nem szívesen közölt adatok (pl. aktuális érték, ha jelentősen eltér a bekerülési értéktől)

Forrás: Cyert – Ijiri (1974: 30–32. oldal alapján saját szerkesztés)

A körök egy adott állapotot jelenítenek meg az adatról, de dinamikus szemléletben nézve ezek természetesen változhatnak (elhelyezkedés, méret), szerencsés esetben közelednek egymáshoz, így a metszetek területe növekszik.

Az érdekhordozók információigényét jellemzően három területre tagolhatjuk: vagyoni (financial position), pénzügyi (changes in financial position) és jövedelmi (financial performance) helyzetet bemutatók. A vagyoni helyzetből a saját tőkét időnként külön, negyedik kategóriaként kiemelik (például a mérlegelméletknél).

Az érdekhordozók és az információigények összekapcsolása

A koalíció tagjainak eltérő az információigényük, s szerepükből adódik, hogy mire kíváncsiak az adott gazdálkodó egységről. Az érdekhordozók és az általuk támasztott információigény összefüggéseivel, valamint az érintettek közötti érdekütközésekkel többek között Baricz⁶, Baricz – Róth⁷, Benedict – Elliott⁸, Glautier – Underdown⁹ és Lakatos¹⁰ foglalkozik. Az összefüggéseket szemlélteti a 2. táblázat is.

A cash flow-információk a pénzügyi helyzet kategóriájába tartoznak, így a táblázatból jól látható, hogy elsősorban a vállalkozás hitelezői és szállítói érdeklődnek ezen információk iránt. Emellett azonban nem szabad megfeledkezni a tulajdonos(ok)ról és a menedzserekről sem, hiszen egyrészt a vállalat értékét a jövőbeli pénzáramlások diszkontált értéke határozza meg, másrészt a hosszú távú működés feltétele a megfelelő likviditás fenntartása.

Az egyes szerepkörök nem feltétlenül tisztán jelennek meg a gyakorlatban, hanem időnként egy-egy gazdasági szereplő egyszerre többet is betölthet belőlük. Az egyik ilyen összefonódás a kisebb gazdálkodóknál következhet be (tulajdonos, menedzser, munkavállaló), így az információigényekből eredő érdekütközések is módosulhatnak (csökkenhetnek), aminek eredményeként a pénzügyi beszámolás terjedelme is szűkülhet.

Speciális helyzetről beszélhetünk a tervgazdaságokban is, ahol az állam egyben tulajdonosi, hitelező és piaci partneri viszonyt is betölt.¹¹

Prioritás az érdekhordozók között

A pénzügyi beszámolásnál keletkező érdekütközésekből eredő problémák csökkentésének egyik lehető-

Az érdekhordozók és az információk kapcsolata

Érdek megjelenítés	Információt igénylők – érdekhordozók							
	Tulajdonosok		Hitelezők	Menedzserek	Partnerek		Munkavállalók	Költségvetés
	„Nagy”	„Kis”			Szállítók	Vevők		
Információk								
Vagyoni helyzet	O		O	O	O			
Pénzügyi helyzet	O		X	O	X		O	
Jövedelmezőség	X	X		X			X	X
Saját tőke	O	O	O	O	X	X		

X = elsődlegesen fontos; O = másodlagosan fontos Forrás: László (szerk. 2005: 3. old.)

sége, ha szűkítjük az érdekhordozók körét. A menedzsment hozzáfér a gazdálkodó adataihoz, az állam pedig ki tudja kényszeríteni a saját információigényét, így e kettőt nem biztos, hogy az általános pénzügyi beszámoltatás keretében kell kielégíteni. A munkavállalók és a piaci partnerek jellemzően kevésbé érdeklődnek a pénzügyi beszámoló iránt, így ha őket is kivesszük a körből, akkor már csak a forrásbiztosítók, vagyis a tulajdonosok és a hitelezők maradnak a pénzügyi beszámoltatás célközönségeként.¹²

Az alkalmazott gyakorlat: a számviteli szabályozások

Az egyes érdekhordozók különböző információigénnyel lépnek fel a gazdálkodó egységgel kapcsolatban, amelyek között érdekütközés is lehet. Vannak, akik könnyebben hozzáférnek a kívánt adatokhoz (például menedzserek), míg külső félként ez nehezebben érhető el, bár bizonyos szereplők gazdasági erejüknél fogva ezt kikényszeríthetik (például állam, hitelezők). Ebből adódóan szükség van a számvitel szabályozására, amelyet e fejezetben a kialakult gyakorlaton keresztül mutatok be, kitérve az érdekhordozók szabályozásban való megjelenésére és a köztük lévő prioritás kérdésére.

Az érdekhordozók és információs igényeik

Az előző részben bemutatásra került, hogy a gazdálkodó szervezettel milyen érdekhordozók kerülhetnek

kapcsolatba, s ők milyen információigénnyel léphetnek fel. A következő részben azt mutatom be, hogy ez hogyan jelenik meg a számviteli szabályozásokban.

Az érdekhordozók

Magyarországon a rendszerváltás után a számviteli törvény megalkotásának folyamatában többször is említést tesznek az érdekhordozók köréről, de végül ezek a jogszabály szövegébe nevesítve nem kerültek bele. Nagy Gábor, az akkori Pénzügyminisztérium főosztályvezetője egy cikkében a következőket szerepelteti: „tulajdonosok, vezetők, hitelezők, befektetni szándékozók, adóhatóság, önkormányzati és államigazgatási szervek”¹³.

A hatályos magyar számviteli törvény¹⁴ a címzetteket csak általánosan definiálja – a bevezetőben „a piacgazdaság szereplői”, a 2. § (1) bekezdésben „a nemzetgazdaság más szereplői” –, de konkrét beazonosítással nem találkozunk. A hazai irodalomban az érdekhordozók elkülönítésével Baricz (1997b), Bordáné (1989b), Chikán (2003) és Nagy (1991) már a rendszerváltáskor foglalkozott, s hasonló szereplőket mutatnak be, mint amit a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) a Keretelvekben meghatároz. A szerzők által meghatározott érdekhordozók összehasonlítását a 3. táblázat szemlélteti.

A bemutatottakon kívül Chikán felsorolása az alábbiakkal egészül még ki: versenytársak, stratégiai partnerek, helyi és önkéntes állampolgári közösségek, természeti környezet.¹⁵

3. táblázat

Az érdekhordozók

IFRS keretelvek	Baricz / Baricz – Róth	Bordáné	Chikán	Nagy
befektetők	tulajdonosok	külső tulajdonosok és befektetni szándékozók	tulajdonosok	tulajdonosok befektetni szándékozók
munkavállalók	menedzserek	munkavállalók és érdekképviselői szerveik	menedzserek	vezetők
	munkavállalók		munkavállalók	
	érdekvédelmi szervek			
hitelezők	hitelezők	bankok és más hitelezők		hitelezők
szállítók és egyéb kereskedelmi hitelezők	piaci partnerek (szállítók és vevők)		szállítók	
vevők			vevők	fogyasztók
állam(háztartás) és hivatalai	állam	állam és kormánysszervezetek	állami intézmények	adóhatóság önkormányzati és államigazgatási szervek
nagyközönség		nagyközönség		

Forrás: Baricz (1997b: 12–13. old.), Baricz – Róth (2002: 11–12. old.), Bordáné (1989b: 26. old.), Chikán (2003: 30–31. old.), Nagy (1991: 92. old.) és IFRS Keretelvek 9. bekezdés IASCF (2003: F 6–7. old.) alapján saját szerkesztés

VEZETÉSTUDOMÁNY

Az információigények

Az érdekhordozók információigényét a magyar számviteli törvény három kategóriára különíti el: vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzet. Hasonlóan fogalmaz az IAS 1 is a 7. bekezdésében: „Az általános célú pénzügyi kimutatások célja, hogy a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetéről, pénzügyi teljesítményéről és cash flow-iról olyan információkat adjon, amelyek a felhasználók széles köre számára hasznosak gazdasági döntéseik meghozatala során.” A közzeendő adatok körének meghatározásánál több szabályozásban definiálják a hasznosság fogalmát, illetve azt, hogy milyen döntési pontokat figyelembe véve vezethető le, hogy a vizsgált adat hasznos információnak minősül-e (például a US GAAP-ben „Hasznos pénzügyi információk minőségi jellemzői”¹⁶, vagy az IFRS Keretelvekben „A pénzügyi kimutatások minőségi jellemzői”).

Prioritás az érdekhordozók között

Az amerikai és a brit szabályozás is elsősorban a befektetőkre/tulajdonosokra és a hitelezőkre koncentrál. A német és a francia számviteli szabályozás 1985-ig főleg az állam érdekeit szolgálta ki, majd ezt követően a befektetők és hitelezők szerepe is felértékelődött, de az adóztatás miatt az állam továbbra is fontos érdekhordozó maradt.¹⁷ A tulajdonos és a hitelező kiemelt védelmét említi az Európai Unió (akkor még Európai Közösség) 1978-ban elfogadott 4. irányelve is (78/660/EGK).¹⁸

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokban az IAS 1 Hatókörének 3. bekezdése szerint: „Általános pénzügyi kimutatások az olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készült kimutatások, akik nincsenek abban a helyzetben, hogy speciális információszükségletükhöz szabott beszámolókat készítését kérhessék.” Bár konkrétan nem sorolja fel az érdekhordozókat, több standardban is a befektetőt és a hitelezőt külön említi, s mellettük a többiekre csak összevontan hivatkozik:

- IAS 14¹⁹ (30. bekezdés): „a befektetőknek, a hitelezőknek és másoknak”,
- IAS 34 (Cél megfogalmazása): „a befektetők, a hitelezők és más érdekelt felek”,
- IAS 35²⁰. (2. bekezdés): „a befektetők, a hitelezők és a pénzügyi kimutatások más felhasználói”.

A megszűnt IAS-ek (14 és 35) helyére lépő IFRS-ekben (8 és 5) már nem találunk említést az érdekhordozókra.

Az első önálló magyar számviteli törvény (1991. évi XVIII. törvény) csak általánosan említi az érdekhordozókat a törvény bevezetőjében, de konkrét csoportokat nem nevez meg, így prioritást sem állít fel köztük. Baricz szerint azonban „a tulajdonosok és a hitelezők érdekvédelmét helyezte a szabályalkotás középpontjába.”²¹ A számviteli törvény újrakodifikálásakor (2000. évi C. törvény) Lakatos megállapítása szerint ez tovább erősödött: „enyhe súlypontbeli eltolódás volt a tulajdonosi, befektetői adatigény javára.”²²

Baricz szerint azonban „a tulajdonosok és a hitelezők érdekvédelmét helyezte a szabályalkotás középpontjába.”²¹ A számviteli törvény újrakodifikálásakor (2000. évi C. törvény) Lakatos megállapítása szerint ez tovább erősödött: „enyhe súlypontbeli eltolódás volt a tulajdonosi, befektetői adatigény javára.”²²

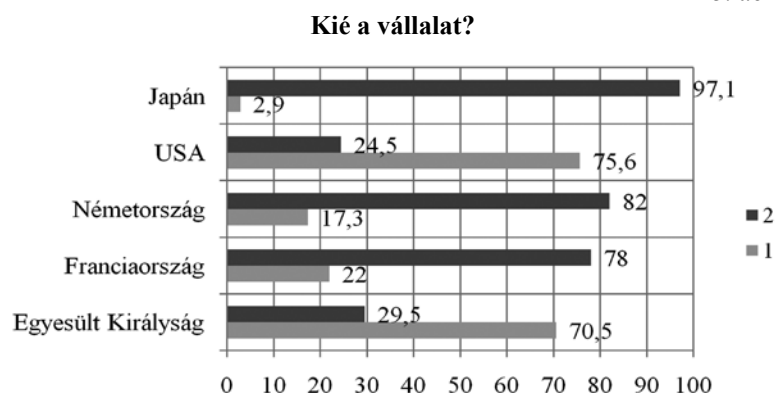
Az érdekhordozók közötti prioritás vizsgálata

A Közép- és Kelet-Európai Számviteli és Adózási Kérdésekkel Foglalkozó Nemzetközi Bizottság 1996-os kutatásában hét ország (Ausztria, Csehország, Lengyelország, Magyarország, Németország, Szlovákia, Szlovénia) számviteli rendszerének összehasonlításával foglalkozott. A számviteli filozófiát vizsgálva mindenhol kiemelték a hitelezővédelem-orientált felfogást.²³

A modern értékeléssel foglalkozó vállalatelméletek (Rappaport, 1986; Copeland – Koller – Murrin, 1994; Stern – Stewart, 1998) a tulajdonost emelik ki az érdekhordozók közül, mondván, hogy „a piacgazdaságban hosszú távon minden érintett akkor jár a legjobban, ha a vállalatvezetés első helyre a tulajdonosok érdekeit sorolja.”²⁴ Hasonló megállapítást fogalmaz meg Benedict – Elliott is a befektetők elsődlegességéről.²⁵

A vállalat kormányzási felfogás szerint három csoportot lehet elkülöníteni: az angolszász országok (Amerikai Egyesült Államok és Egyesült Királyság) a részvényesközpontú monolisztikus, a kontinentális európaiak (Németország és Franciaország) a részvényeseknek elsőbbséget adó, de a többi érintett érdekeit is figyelembe vevő dualista, míg Japán az összes érintett, de főképp az alkalmazottakat kiemelő pluralista kategóriába tartozik. Ezt szemlélteti Masaru 750 vállalatot érintő nemzetközi felmérése (3. ábra), amelyben arra keresték a választ, hogy „Kié is a vállalat?” A globalizációval természetesen ezek a felfogások is közeledtek egymáshoz.²⁶

3. ábra



Jelmagyarázat: 2 – A vállalat minden érintetté.

1 – A vállalatnak elsősorban a részvényesek érdekeit kell szolgálnia.

Forrás: Masaru (1996): *Whose Company is it?* idézi: Chikán (2003: 46. old.)

A magyar gyakorlatot vizsgálva Lakatos megállapította, hogy prioritási sorrend létezik az egyes érdekhordozók között az adatigény kielégítésében: 1) tulajdonosok, 2) menedzsment, 3) bankok, 4) állam, 5) üzleti partnerek.²⁷

A beszámolókat könyvvizsgálataival foglalkozó kutatásban Lukács arra a kérdésre kereste a választ, hogy kinek az érdekében végzik a könyvvizsgálatot. A válaszadók a tulajdonost (85,5%) emelték ki, bár a cikkben is szerepel megjegyzésként, hogy a magas arányt befolyásolhatta, hogy a tulajdonosok választják ki, illetve fizetik a könyvvizsgálót. A hitelezőket (28%) jelölték meg második érdekhordozóként, a vezetők (13,5%) következtek ezután, míg a többi érdekhordozót nem említették jelentősebb mértékben (5% alatt). A teljes érdekhordozói kör számára hasznosítható könyvvizsgálattal a válaszadók csak elenyésző hányada (1,5%) értett egyet.²⁸

Empirikus kutatás a hitelezői érdekhordozó számviteli beszámolóban való megjelenésére

Kutatásom során azt vizsgáltam, hogy mely vállalkozásoknál, milyen mértékben jelenik meg a hitelező mint érdekhordozó, aki a tulajdonos mellett az egyik kiemelt szereplő a vállalkozás pénzügyi helyzete alakulásának információigényében. Feltételezésem szerint a kisebb vállalkozásoknál ez kevésbé kerül elő, s a nagyobb vállalkozások esetében nagyobb a hitelezők jelentősége. Az elemzéshez a megjelenés mértékeként a vállalkozások mérlegében szereplő hitelezői érdekhordozóra utaló idegen források mérlegfőösszeghez mért arányát határoztam meg, s ennek mentén vizsgáltam, hogy ez a kisebb és nagyobb vállalkozásoknál szignifikáns eltérést mutat-e.

Az elemzéshez használt adatbázis (AB: TAO)

A hipotézis teszteléséhez a Budapesti Corvinus Egyetem és az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (jogutódja a Nemzeti Adó- és Vámhivatal) együttműködési megállapodásában rendelkezésre bocsátott azonosító nélküli 2010. évi társaságiadó-bevallások adatbázisát használtam fel. Az adatbázisban a Magyarországon a 2010. üzleti évre társaságiadó-bevallást benyújtó 392.670 gazdálkodó egység adatai szerepelnek. Az elemzéshez a vállalkozásokat két kategóriába soroltam: kisebb vállalkozásnak minősítem azokat, amelyek kizárólag a három méretkategorizáló paraméter (mérlegfőösszeg, értékesítés nettó árbevétele, létszám) alapján egyszerűsített éves beszámolót készíthetnek,

s nagyobb vállalkozásként kezelem, amelyek ez alapján csak éves beszámolót állíthatnak össze. Az adatok alapján nincs lehetőség arra, hogy a számviteli törvényben szereplő egyéb ismérveket (9. § 3. és 4. bekezdés) is figyelembe vegyem a besorolás pontosítására. A kategorizáláshoz szükséges, hogy mindhárom említett adat rendelkezésre álljon, ezért az elemzésből kizártam azokat, amelyeknél valamelyik adat hiányzott (68.611 eset = 17,5%), így a vizsgálatba bevont egységek száma 324.059 (82,5%) lett, ahogy azt a 4. táblázat is mutatja.

4. táblázat

Vállalkozások méretkategorizáló adatainak vizsgálata

Kitöltött adatok	Vállalkozások	
	száma	aránya
M+Á+L van	324 059	82,5%
M+Á van (L nincs)	22 802	5,8%
M+L van (Á nincs)	28 763	7,3%
Á+L van (L nincs)	0	0,0%
M van (Á+L nincs)	8 549	2,2%
Á van (M+L nincs)	0	0,0%
L van (M+Á nincs)	482	0,1%
(M+Á+L nincs)	8 015	2,0%
Összesen	392 670	100,0%

Jelölések: M: Mérlegfőösszeg

Á: Értékesítés nettó árbevétele

L: Létszám

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

A hatályos magyar szabályozás az egyszerűsített éves beszámoló készítésének lehetőségét a következő mutatók alapján határozza meg: mérlegfőösszeg 500 millió forint, árbevétel 1.000 millió forint, létszám 50 fő.²⁹ Ezen határértékek alapján a sokaság megoszlását az 5. táblázat mutatja. Az egyszerűsített éves beszámoló készítése azon vállalkozások számára lehetséges, amelyeknél a három mutató közül bármelyik kettő nem haladja meg a határértéket.³⁰ Pusztán a méretet figyelembe véve ezzel a lehetőséggel a vállalkozások 98,1%-a élhetne, azonban ezt némileg csökkentik a korábban említett egyéb minősítő ismérvek, erről azonban az adatbázisban nincs információ. A számításból látható, hogy a vállalkozások döntő része (95,6%) egyik határértéket sem lépi át, s a maradék több mint fele (2,5%) is legfeljebb egy mutatónál lépi át azt. Az egyszerűsítési lehetőség mindössze a vállalkozások 1,9%-ára nem vonatkozik (1% két határértéket lép át és 0,9% mind a hármat).

A magyar vállalkozások méret szerinti kategorizálása
(2010)

Melyik határértéket lépi át?	Összes vállalkozás		min. 1-et átlépők		min. 2-t átlépők	
	száma	aránya	száma	aránya	száma	aránya
Egyiket sem	309 908	95,6%	–	–	–	–
Mfö.	5 779	1,8%	5 779	40,8%	–	–
Árb.	846	0,3%	846	6,0%	–	–
Létszám	1 359	0,4%	1 359	9,6%	–	–
Mfö. + árb.	2 195	0,7%	2 195	15,5%	2 195	35,6%
Mfö. + létszám	769	0,2%	769	5,4%	769	12,5%
Árb. + létszám	176	0,1%	176	1,2%	176	2,9%
Mindhárom	3 027	0,9%	3 027	21,4%	3 027	49,1%
Összesen	324 059	100,0%	14 151	100,0%	6 167	100,0%

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

Az adatbázist két csoportra bontottan vizsgáltam, külön-külön elemezve a kisebb (317.892 db) és a nagyobb (6.167 db) vállalkozások adatait, hogy feltárható legyen a hitelezői kötelezettségekben a két csoport közti különbség.

Az adatbázis minden egyedről 267 értéket tartalmaz (az azonosítókód mellett), feltéve, ha azt kitöltötték a bevallás elkészítése során. Az elemzés céljára ebből 11 értékadat használható fel: Létszám, Értékesítés nettó árbevétele, Mérlegfőösszeg, Hátrasorolt kötelezettségek, Hosszú lejáratú kötelezettségek, Hosszú lejáratú beruházási hitelek, Tulajdonosok által nyújtott hosszú lejáratú kölcsönök, Rövid lejáratú kötelezettségek, Rövid lejáratú kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból, Rövid lejáratú kötelezettségek tulajdonosokkal szemben, Rövid lejáratú hitelek és kölcsönök összege.

A rendelkezésre álló 267 értékoszlopból – a három méretkategorizáló ismérv mellett – összesen 8 kötelezettségadatot tartalmazó oszlop volt felhasználható az elemzés céljára, s ezek segítségével még újabb 5 adatot hoztam létre (zárójelben az elemzés során használt jelölésük látható).

Meglévő mutatók:

- Hátrasorolt kötelezettségek (HSK),
- Hosszú lejáratú kötelezettségek (HLK),
- Hosszú lejáratú beruházási hitelek (HLK: BH),
- Tulajdonosok által nyújtott hosszú lejáratú kölcsönök (HLK: T),
- Rövid lejáratú kötelezettségek (RLK),
- Rövid lejáratú hitelek, kölcsönök (RLK: HK),
- Rövid lejáratú kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból (RLK: SZ),

- Rövid lejáratú kötelezettségek tulajdonosokkal szemben (RLK: T).

Számított mutatók:

- Kötelezettségek összesen (KÖT),
- Hosszú lejáratú kötelezettségek NEM tulajdonosokkal szemben (HLK: NT),
- Rövid lejáratú kötelezettségek NEM tulajdonosokkal szemben (RLK: NT),
- Összes hitel és kölcsön lejáratától függetlenül (ÖHK),
- Összes hitel és kölcsön lejáratától függetlenül és szállítói kötelezettség (ÖHKSZ).

A számított új mutatóknál az első csak egy technikai összesítés, amelyet az adatbázis külön nem tartalmazott, a másik négy viszont olyan képzett mutató, amelyek a mérlegben ilyen formában nem jelennének meg. A 2. és a 3. mutatót azért képeztem, mivel a kötelezettségek egy része tulajdonosokkal szembeni, így ezeknél nem tisztán a hitelező, hanem – a lehetőségekben adódóan – a tulajdonosi szerepkör dominánsan megjelenhet, ezért kizártam a kötelezettségekből. Az utolsó két mutatónál pedig a klasszikus hitelezői érdekhordozóval kapcsolatos kötelezettségeket vontam össze, elsőként szűkebb értelmezésben csak a hitelek és kölcsönök értékét (a lejáratától függetlenül), majd tágabb értelmezésben ezt egészítettem még ki a szállítók értékével. Mindkét utolsó mutatónál a tulajdonossal összefüggő kötelezettségeket (kapcsolt és egyéb részesedési viszony) kihagytam a számításból.

Az elemzésbe bevont kötelezettségadatokat tartalmi összefüggését és jelölését a 6. táblázat szemlélteti. A könnyebb ábrázolhatóság kedvéért a mérlegcsoportokon belüli mérlegtételek sorrendjét megváltoztattam, de a sorszámukat megtartottam.

A kötelezettségek vizsgálatánál alkalmazott mutatószámok és jelölésük

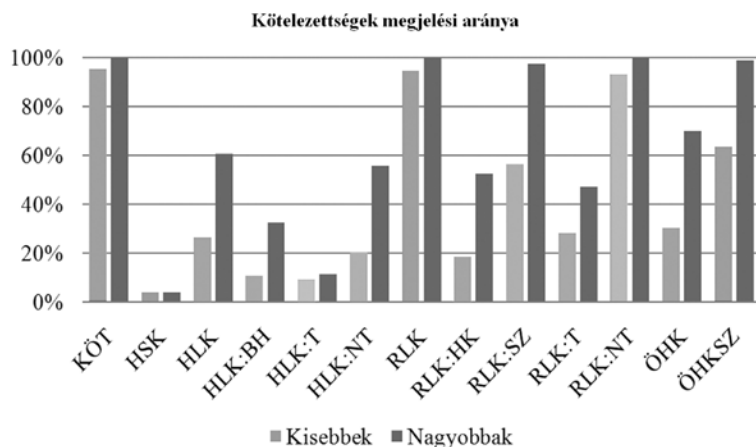
Megnevezés	Meglévő adatok	Számított adatok				
F. Kötelezettségek						
I. Hátrasorolt kötelezettségek	HSK				KÖT	
1. Hátrasorolt köt. kapcs. váll. szemben						
2. Hátrasorolt köt. egyéb rész. visz. lévő váll. szemben						
3. Hátrasorolt köt. egyéb gazdálkodóval szemben						
II. Hosszú lejáratú kötelezettségek	HLK				KÖT	
6. Tartós köt. kapcs. váll. szemben		HLK:T				
7. Tartós köt. egyéb rész. visz. lévő váll. szemben						
1. Hosszú lejáratra kapott kölcsönök			HLK:NT	ÖHK		ÖHKSZ
2. Átváltoztatható kötvények						
3. Tartozások kötvénykibocsátásból						
4. Beruházási és fejlesztési hitelek		HLK:BH				
5. Egyéb hosszú lejáratú hitelek						
8. Egyéb hosszú lejáratú kötelezettségek						
III. Rövid lejáratú kötelezettségek	RLK				KÖT	
1. Rövid lejáratú kölcsönök		RLK:HK	RLK:NT			
2. Rövid lejáratú hitelek		RLK:SZ				
4. Köt. áruszállításból és szolgáltatásból (szállítók)						
3. Vevőktől kapott előlegek						
5. Váltótartozások						
8. Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek						
6. Rövid lej. köt. kapcsolt vállalkozással szemben						
7. Rövid lej. köt. egyéb rész. visz. lévő váll. szemben	RLK:T					

Első lépésként azt vizsgáltam, hogy az elemzésben szereplő kötelezettségek megjelennek-e a vállalkozásoknál (4. ábra).

Forrás: saját szerkesztés

A kötelezettségek kategóriák megjelenése a kisebb és nagyobb vállalkozásoknál

4. ábra



Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

A 7. táblázat adatai alapján megállapíthatjuk, hogy a vállalkozások döntő többségének (95,6%) van valamilyen kötelezettsége, ezen belül a rövid lejáratúak szinte mindenkinél (94,8%), azonban a hátrasorolt kötelezettségek csak ritkán (3,8%) fordulnak elő. A mérlegtételeket vizsgálva a legnagyobb gyakorisága a nem tulajdonosokkal szembeni rövid lejáratú kötelezettségeknek van (93,4%), amely valószínűleg azzal indokolható, hogy ide tartoznak az egyéb rövid lejáratú kötelezettségként megjelenő munkavállalókkal szembeni bértartozások, illetve állammal szembeni adó- és járuléktartozások is.

A vállalkozásokat méret szerinti csoportosításban vizsgálva azt tapasztaljuk, hogy a kötelezettség főcsoportnál, a hátrasorolt, valamint a rövid lejáratú kötelezettségek csoportnál nincs jelentős eltérés a két kategória között, egyedül csak a hosszú lejáratú

7. táblázat

Kötelezettségek kategóriák megjelenése a kisebb és nagyobb vállalkozásoknál

Kötelezettség	Kisebbség	Nagyobbak	Összesen	Eltérés (N-K)
KÖT	95,5%	100,0%	95,6%	4,4%
HSK	3,8%	3,9%	3,8%	0,1%
HLK	26,5%	60,6%	27,1%	34,2%
HLK: BH	10,7%	32,5%	11,1%	21,9%
HLK: T	9,1%	11,4%	9,1%	2,3%
HLK: NT	19,6%	55,8%	20,3%	36,2%
RLK	94,7%	100,0%	94,8%	5,3%
RLK: HK	18,6%	52,6%	19,2%	34,1%
RLK: SZ	56,2%	97,4%	57,0%	41,2%
RLK: T	28,1%	47,0%	28,5%	18,8%
RLK: NT	93,3%	100,0%	93,4%	6,7%
ÖHK	30,3%	70,1%	31,1%	39,8%
ÖHKSZ	63,5%	98,9%	64,2%	35,4%

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

kötelezettségek csoport jelenik meg jelentősen magasabb arányban a nagyobb vállalkozásoknál, mint a kisebbeknél. A mérlegtételek szintjén csak két soron nincs jelentős eltérés, egyrészt a tulajdonosok által nyújtott hosszú lejáratú kölcsönöknél, ahol mindkét csoportban viszonylag alacsony ezek megjelenése, másrészt a nem tulajdonosokkal szembeni rövid lejáratú kötelezettségeknél, ahol mindkét esetben magas az arányuk, amely az előző bekezdés végén leírt okokkal indokolható. A többi kötelezettségtételnél azonban mindegyik esetben a nagyobb vállalkozásoknál találkozhatunk jelentősen magasabb előfordulási aránnyal.

Az elemzés második részeként a kötelezettségek abszolút értékadatainak vizsgálatával foglalkoztam. Mindegyik kötelezettségsor értékeinek alakulását hasonlóan jellemezhetjük: erőteljesen a kis értékek dominálnak néhány extrém magas adat mellett. Emiatt az ábrázolási technikák (hisztogram, dobozábra, szár-levél ábra) nem igazán szemléletesek, ezért eltekintek azok bemutatásától. Az extrém magas értékek az átlagot erőteljesen felfelé torzítják, így az adatok leírása jobban jellemezhető az 5%-os trimmelt átlaggal, amely az átlagnak csak a negyede, vagy a mediánnal, amely az átlagnak csupán a tizenhatoda. Az átlag helyett

lehet használni még az M-Esztimátorokat, amelyek szintén az átlagnál kisebb középértékeket adnak, de a medián körüli erős koncentráció miatt több esetben nem határozhatóak meg. Az értékek szórása meglehetősen magas, még az átlaghoz viszonyítva is annak többszörösét jelentik. Az erőteljesen bal oldali aszimmetrikus eloszlást erősíti meg a ferdeségmutató (Skewness) pozitív értéke, míg a másik alakmutató, a csúcsosságmutató (Kurtosis) nagy pozitív értéke a normál eloszláshoz képest jelentősen csúcsosabb eloszlásra utal. A részsokaságokat vizsgálva megállapíthatjuk, hogy ez mindkettőre igaz, azonban a nagyobb vállalkozásoknál csak kisebb mértékben, míg a kisebbeknél erőteljesebben érvényesül.

A sokaság méret szerinti két részre bontásából természetesen következik, hogy a nagyobb vállalkozásoknál az értékadatok is magasabbak, ezért nem az abszolút értékeket érdemes vizsgálni, hanem a méretől megtisztított relatív adatokat, amelyet a mérlegfőösszeghez viszonyított arány formájában definiáltam. Az elemzésben a vizsgált mutatók körét kilencre szűkítettem, mivel kihagytam a további vizsgálatokból a túl összevontnak számító kötelezettségek összesített értékét, illetve a tulajdonosi befolyás miatt az ezzel kapcsolatos hosszú és rövid lejáratú kötelezettségeket. A mérlegfőösszeghez viszonyított arányszámoknál egy korrekciót végeztem el, ahol a mutató értéke 100% fölé került, mivel előfordulhat, hogy a kötelezettségek értéke a negatív saját tőke hatására nagyobb a mérlegfőösszegnél, ott 100%-ra módosítottam az adatot, mivel már ez is teljes eladósodottságot mutat, és nincs értelme a 100% fölé tartó adatnak. Az egyes kötelezettség sorok 100% feletti eladósodottságot mutató vállalatainak számát és arányát a 8. táblázat szemlélteti.

8. táblázat

A teljesen eladósodott vállalkozások száma és aránya

	100% fölötti kötelezettségű vállalkozások					
	száma			aránya		
	Kisebbség	Nagyobbak	Összesen	Kisebbség	Nagyobbak	Összesen
A_HLK	12 922	7	12 929	4,1%	0,1%	4,0%
A_HLK: BH	1 077	2	1 079	0,3%	0,0%	0,3%
A_HLK: NT	3 670	4	3 674	1,2%	0,1%	1,1%
A_RLK	54 607	111	54 718	17,2%	1,8%	16,9%
A_RLK: HK	5 567	8	5 575	1,8%	0,1%	1,7%
A_RLK: SZ	5 445	17	5 462	1,7%	0,3%	1,7%
A_RLK: NT	37 953	73	38 026	11,9%	1,2%	11,7%
A_ÖHK	9 627	17	9 644	3,0%	0,3%	3,0%
A_ÖHKSZ	15 977	53	16 030	5,0%	0,9%	4,9%

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

Az adatok azt mutatják, hogy a teljes eladósodottsági probléma főként a kisebb vállalkozásoknál jelentkezik. A korrekció hatására jelentősen megnőtt a 100%-os kötelezettségárányal rendelkező vállalkozások száma.

A mérlegfőösszeghez viszonyított relatív kötelezettségmutatók – a korrekciókkal kiegészítve – már jobban

eloszlás) találkozunk. A vállalatok méretbeli kettéválásában itt már kisebbek a különbségek az eloszlást leíró statisztikai adatokban.

A kutatás célja a kisebb és nagyobb vállalkozások közti különbségtétel a hitelezői kötelezettség aránya szempontjából. Az adatokat a 9. táblázat szemlélteti.

9. táblázat

A kötelezettségkategóriák arányának középértékei

	Kötelezettségárányok								
	Átlaga			Trimmelt átlaga (5%)			Mediánja		
	Kisebb	Nagyobb	Eltérés	Kisebb	Nagyobb	Eltérés	Kisebb	Nagyobb	Eltérés
A_HLK	10,9%	10,1%	-0,8%	6,6%	7,4%	0,7%	0,0%	1,0%	1,0%
A_HLK_BH	1,8%	3,7%	1,9%	0,0%	1,7%	1,7%	0,0%	0,0%	0,0%
A_HLK_NT	5,8%	7,7%	1,9%	2,4%	5,2%	2,8%	0,0%	0,3%	0,3%
A_RLK	45,9%	44,4%	-1,5%	45,4%	43,7%	-1,8%	38,6%	41,5%	2,9%
A_RLK_NT	36,8%	37,9%	1,0%	35,4%	36,7%	1,3%	24,7%	33,3%	8,6%
A_RLK_HK	5,4%	7,7%	2,3%	1,8%	5,6%	3,8%	0,0%	0,1%	0,1%
A_RLK_SZ	10,8%	16,9%	6,1%	7,2%	14,7%	7,4%	0,4%	10,6%	10,2%
A_ÖHK	11,0%	15,3%	4,3%	7,0%	12,8%	5,8%	0,0%	6,1%	6,1%
A_ÖHKSZ	21,3%	32,1%	10,8%	18,1%	30,6%	12,5%	3,3%	27,1%	23,8%

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

elemezhető az előzőekben bemutatott abszolút kötelezettségértékekhez képest. Az ábrázolási lehetőség kismértékben javult, de a hisztogram, a dobozra és a szár-levél ábra az esetek többségében még most sem elég látványos az értelmezhetőséghez. A mutatók 0 és 100% közötti lekorlátozásából adódóan itt már nincs a szélsőséges értékeknek akkora torzító hatása, azonban az átlag helyett itt is célszerű a többi középértéket is megvizsgálni. Az esetek többségében még mindig baloldali aszimmetrikus az eloszlás, de már jóval kisebb mértékben. Az átlaghoz jóval közelebb van az 5%-os trimmelt átlag (többségében az átlag kétharmada körül, de a rövid lejáratú kötelezettségeknél majdnem megegyeznek) és a medián is (hozzávetőlegesen az átlag ötöde). A ferde eloszlásból adódóan az M-Esztimátorok itt is kisebb értékeket adnak az átlagnál, de már nem annyira nagy az eltérés, mint az abszolút kötelezettségértékek esetében. A relatív értéknél a szórás is jelentősen csökkent, van ahol már kevesebb, mint az átlag. A balra ferde eloszlás mindegyik esetben megmaradt, de már kisebb a mérték, azonban a csúcosság 2+1 kategóriában már más képet mutat: a rövid lejáratú kötelezettségeknél (A_RLK) és a nem tulajdonosi rövid lejáratú kötelezettségeknél (A_RLK: NT) mindkét vállalatméretnél, valamint az A_ÖHKSZ mutatónál, de csak a nagyvállalatoknál. Ezekben az esetekben a normál eloszlásnál kisebb csúcossági értékkel (laposabb

Amennyiben az átlaggal jellemezzük a kötelezettségek arányát, akkor a kilencből hét kategóriára igaz, hogy a nagyobb vállalkozásoknál nagyobb a kötelezettségek relatív aránya, csak két esetben, a hosszú lejáratú kötelezettségeknél (A_HLK) és a rövid lejáratú kötelezettségeknél (R_HLK) van nagyobb átlaga a kisebb vállalkozásoknak. Azonban, ha az 5%-os trimmelt átlagot vizsgáljuk, ott csak a hosszú lejáratú kötelezettségeknél (A_HLK) fordul elő a kisebb vállalkozások nagyobb rátája, míg a medián esetében már egyik kötelezettségértelmezésben sincs ilyen eset, viszont a beruházási hitel (A_HLK: BH) mediánja megegyezik a két csoportban, de csak azért, mert viszonylag kevés vállalkozás rendelkezik ilyen kötelezettséggel, aminek következtében mindkét medián értéke nulla. Mindhárom mutatónál (átlag, trimmelt átlag, medián) a két csoport között a legnagyobb különbség a tágan értelmezett hitelezői kötelezettségnél (A_ÖHKSZ) fordul elő, majd ezt követi a szállítói kötelezettség (A_RLK: SZ) és a szűken értelmezett hitelezői kötelezettség (A_ÖHK).

A kötelezettségárányokban a kisebb és a nagyobb vállalkozások középértékei alapján többségében a nagyobb vállalkozásoknál magasabb az érték. A következő lépésben azt vizsgáltam, hogy az eltérés szignifikáns-e a minta alapján. Az elemzés e szakaszát már csak a szűkebben és a tágabban értelmezett hitelezői kötelezettségekre (A_ÖHK és A_ÖHKSZ) terjesztettem ki.

A feltételezést varianciaelemzéssel teszteltem, amelynek feltétele a függő változó normál eloszlása (ellenőrzés például pontfelhő-diagrammal) és a varianciahomogenitás (ellenőrzés Levene-teszttel). „Ugyanakkor a fenti feltételekkel kapcsolatban kihangsúlyozandó, hogy az *F* próba igen robusztus, ami azt jelenti, hogy egy-egy feltétel (pl. normalitás, varianciahomogenitás) nem teljesülése nem gyakorol lényeges befolyást a próbával elkövethető első- és másodfajú hiba elkövetési valószínűségére, vagyis nem rontja el a következtetések érvényességét, nem növeli meg jelentősen a hibás döntések számát.”³¹

Ahogy arra már az eloszlásukat leíró előző részekből is következtetni lehetett, a normalitás feltétele mindkét mutató esetében sérül. Ezt mutatja a normalitásteszt (Koglomorov-Smirnov), az eloszlást szemléltető ábrák (hisztogram, dobozábra, szár-levél ábra) és az összehasonlító ábrák (Normal Q-Q plot és Detrended Normal Q-Q plot) is.

A varianciaelemzés leíró statisztikájából látható (10. táblázat), hogy az átlag körüli 95%-os konfidencia-intervallumok nem fedik át egymást, így megállapítható, hogy ezen a szinten a nagyobb vállalkozásoknál magasabb a szűkebb és a tágabb értelmezésben megjelenő hitelezői kötelezettségek aránya.

10. táblázat

A hitelezői kötelezettségarányok konfidencia-intervalluma

Csoport	A_ÖHK	A_ÖHKSZ
Kisebb (1)	10,95% 11,12%	21,18% 21,39%
Nagyobb (2)	14,83% 15,86%	31,47% 32,77%

Forrás: Az AB: TAO adatbázis alapján saját számítás és szerkesztés

A szóráshomogenitás ellenőrzése a Levene-teszttel történhet, amely mindkét mutató esetében elfogadja a nullhipotézist, azaz a szórások nem egyenlők a két csoportban, tehát nem teljesül a szóráshomogenitás sem.

Annak ellenére, hogy sem a normalitás, sem a szóráshomogenitás nem teljesül, mégis elvégezhető a varianciaelemzés az említett *F* próba robusztuságából adódóan. Az *F* próba értékei alapján magas szignifikanciaszinten elutasítható a nullhipotézis, vagyis az átlagok egyezősége, így megállapítható, hogy a két csoport átlaga szignifikánsan különbözik egymástól.

Összefoglalás

A kutatás a hasznosság oldaláról közelíti meg a témát, s azt vizsgálja, hogy a szabályozás összhangban van-e a hazai alkalmazott gyakorlattal. A pénzügyi helyzet-

tel összefüggő információk az érdekhordozók közül elsődlegesen a hitelezők³² számára fontosak. Így ezen információk előállítása csak akkor minősül hasznosnak, ha egyáltalán megjelenik olyan érdekhordozó, aki igényli azt.

A számviteli törvény a méret alapján tesz különbséget a cash flow-kimutatás készítési kötelezettségében, ezért az elemzésben a vállalati sokaságot ez alapján kettévontva vizsgáltam a hitelezői kötelezettségek megjelenését. A varianciaelemzés azt mutatja, hogy a kisebb vállalkozásoknál szignifikánsan kisebb arányban jelenik meg a hitelező mint érdekhordozó, összehasonlítva a nagyobb cégekkel. Ezt főként az egyes kötelezettségarányok mediánja igazolta vissza: szűkebben értelmezve a hitelezői kötelezettségeket, a kisebb vállalkozások több mint felénél nem is jelenik meg ilyen kötelezettség; míg tágabban értelmezve is jelentősen alacsonyabb arányban, mint a nagyobb cégeknél. Ez alapján a méret szerint történő megkülönböztetés indokoltnak tűnik, azonban további vizsgálat keretében lehetne még elemezni, hogy az értékhatárok jó helyen vannak-e ebből a szempontból, esetleg szükség lenne-e egyéb tényezőkre (például a hitelezői kötelezettségek arányának) bevonására az előírásokra vonatkozó különbségtételnél.

Lábjegyzet

- Riahi-Belkaoui (2000: 90. old.)
- Lásd például Baricz (1997b: 15. old.)
- Lakatos (2009: 34. old.)
- Riahi-Belkaoui (2000: 102–105. old.)
- Cyert – Ijiri (1974: 30. old.)
- Baricz (1997b: 12–26. old.)
- Baricz – Róth (2002: 11–16. old.)
- Benedict Elliott (2001: 351–354. old.)
- Glautier Underdown (2001: 10–13. old.)
- Lakatos (2009: 27–30. old.)
- Baricz (1997b: 25. old.)
- Baricz (1997b: 23–24. old.)
- Nagy (1991: 92. old.)
2000. évi C. törvény a számvitelről
- Chikán (2003: 30–31. old.)
- Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (Pénzügyi beszámolás fogalmi kerete: 3. fejezet, Hasznos pénzügyi információk minőségi jellemzői)
- Baricz (1997a: 412–413. old.)
- Ferenczi (1998: 410. old.)
- Az IFRS 8 hatályba lépésével megszűnt (2009. január 1.)
- Az IFRS 5 hatályba lépésével megszűnt (2005. január 1.)
- Baricz (1997a: 415. old.)
- Lakatos (2009: 95. old.)
- Ismeretlen szerző (1996: 258–259. old.)
- Dorgai (2004: 5. old.)
- Benedict Elliott (2001: 353–354. old.)
- Chikán (2003: 45–46. old.)
- Lakatos (2009: 135–137. old.)

²⁸ Lukács (2008: 466. old.)al

²⁹ Számviteli törvény (2000. évi C. törvény) 9. § (2) bekezdés

³⁰ A jogszabály két egymást követő év vizsgálatát írja elő, de ilyen szerkezetben az adatok nem állnak rendelkezésre. Ez azonban érdemben nem befolyásolja a kapott eredményeket.

³¹ Sajtos – Mitev (2007: 166–167. old.)al

³¹ Tágabb értelmezésben a szállítókat is magában foglalja.

Felhasznált irodalom

Baricz R. (1997a): A magyar számvitel a nemzetközi és a nemzeti szabályok tükrében. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, 39. évfolyam, 10. szám: 410–416. oldal

Baricz R. (1997b): Mérlegtan. Átdolgozott kiadás, Budapest: Aula Kiadó

Baricz R. – Róth J. (2002): Könyvviteltan. Budapest: Aula Kiadó

Benedict, A. – Elliott, B. (2001): Practical accounting. Harlow: FT/Prentice Hall

Bordáné Rabóczki M. (1989b): Gazdasági társaságok pénzügyi megítélése: Nemzetközi számviteli és elemzési eljárások. Budapest: Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó

Chikán A. (2003): Vállalatgazdaságtan. 3. átdolgozott, bővített kiadás, Budapest: Aula Kiadó

Cyert, R.M. – Ijiri, Y. (1974): Problems of Implementing the Trueblood Objectives Report. Journal of Accounting Research, Vol. 12; Studies on Financial Accounting Objectives: p. 29–42.

Dorgai I. (2004): A részvényesi értékmaximalizálás elméleti háttere. Vezetéstudomány, 35. évf., 3. szám: 2–18. oldal

Ferenczi A. (1998): Az európai számviteli rendszerek összehasonlítása. Számvitel és Könyvvizsgálat, 40. évfolyam, 10. szám: 406–411. oldal

Glautier, M.W.E. – Underdown, B. (2001): Accounting theory and practice. 7th edition, Harlow: FT/Prentice Hall

IASCF (2003): Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok 2003: A Nemzetközi Számviteli Standardokkal és Értelmezésekkel egybefoglalva. Budapest: Magyar Számvitel Fejlesztéséért Alapítvány

Lakatos L. P. (2009): A számvitel szabályozása és a pénzügyi kimutatások hasznosságának megítélése. PhD-értekezés. Budapest: Budapesti Corvinus Egyetem

László N. (szerk.) – *Baricz R. – Bosnyák J. – Filyó J. – Gulyás É. – Gyenge M. – Hős A. – Joó Á. – Kardosné Birkás A. – Kissné Becsei A. – László N. – Lukács J. – Mikáczó É. – Párizs L. – Pavlik L. – Serfőző Gy. – Szabóné Veres T.* (2005): Könyvviteltan (Számvitel I. tárgy) Szemináriumi és gyakorló feladatok. Budapest: Aula Kiadó

Lukács J. (2008): Könyvvizsgálói tapasztalatok egy felmérés tükrében: Keresztszemet a hazai helyzetről. Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat, 50. évfolyam, 11. sz.: 466–474. o.

Nagy G. (1991): A számviteli törvényjavaslatról. Számvitel és Ügyviteltechnika, 33. évfolyam, 3. szám: 91–95. oldal

Riahi-Belkaoui, A. (2000): Accounting theory. 4th edition, London: Business Press/Thomson Learning

Sajtos L. – Mitev A. (2007): SPSS kutatási és adatelemzési kézikönyv. Budapest: Alinea Kiadó

Ismeretlen szerző (1996): A számvitel szabályozása Közép-Európában. Számvitel és Könyvvizsgálat, 38. évfolyam, 6. szám: 257–263. oldal

HELYREIGAZÍTÁS

A 2014. június-augusztusi szám tartalomjegyzékében tévesen jelent meg az egyik szerző neve:
Görbe Szabina – Gelei Anna: „Mennyit ér” a fenntarthatóság? címben.

A szerző neve helyesen: Görbe Szabina – Gelei Andrea.

Kedves szerzőnktől ezúton is elnézést kérünk!

A szerkesztőség

TAKÁCS András

A MÁRKAÉRTÉK HATÁSA A RÉSZVÉNYÁRFOLYAMRA A NEMZETKÖZI BANKSZEKTORBAN

E tanulmány az egy részvényre vetített márkaérték és a részvényárfolyam összefüggését vizsgálja a nemzetközi bankszektorban. A szerző egy 51 vállalat-évből álló mintán két regressziós modellt tesztel, melyekben magyarázó változóként a Millward Brown tanácsadó cég által közzétett márkaérték, eredményváltozóként pedig az egyidejű, illetve az egy évvel későbbi átlagos részvényárfolyam szerepel. Az eredmények arról tanúskodnak, hogy a részvényegységre vetített becsült márkaérték mind az egyidejű, mind a jövőbeli árfolyammal erős sztochasztikus kapcsolatban van 70%, illetve 67% magyarázó erővel, ami rávilágít arra, hogy a magas márkaérték nemcsak rövid, hanem hosszabb távon is pozitív hatást tesz a vállalat tőzsdei teljesítményére. E cikk hozzájárulása a szakirodalomhoz elsősorban a speciális iparági nézőpontjában rejlik, a korábbi hazai publikációk között a nemzetközi bankszektorra irányuló hasonló vizsgálat a szerző tudomása szerint nem található. Az eredmények (melyeket a minta összetétele alapján földrajzi elhelyezkedéstől függetlennek, így hazai környezetben is relevánsnak tekinthetünk) hasznos információval szolgálhatnak banki menedzserek számára, hiszen láthatóvá teszik a hatékony márkamenedzsment pozitív pénzügyi hatásait.

Kulcsszavak: márka, márkaértékelés, nem pénzügyi teljesítménymutatók, magyarázó erő, nemzetközi bankszektor

A vállalatok számára egyre nagyobb jelentőséggel bírnak a különböző immateriális javak, melyek jelentősen hozzájárulnak a profittermelő képességükhöz, ugyanakkor számviteli szempontból láthatatlanok, azaz nem jelennek meg a mérlegeikben. E láthatatlan eszközök értékelése kiemelt fontosságot nyert az utóbbi évtizedekben. *Shapiro és Pham (2007)* szerint míg 1984-ben a 150 legnagyobb amerikai vállalat piaci kapitalizációjának 75%-át adta a vállalatok könyv szerinti értéke, addig ez az arány 2005-ben már csak 36% volt. Ez a folyamat arról tanúskodik, hogy míg a 80-as években a cégek tőkepiaci értéke jórészt a fizikai vagyonnak volt betudható, a mai körülmények között az értéknek mintegy kétharmada a láthatatlan eszközökre vezethető vissza. E láthatatlan eszközök között fontos szerepet játszanak a vállalat által bevezetett márkák.

Az Amerikai Marketingszövetség definíciója szerint a márka „egy név, kifejezés, dizájn, szimbólum vagy bármely más jellemző, amely megkülönbözteti

egy adott eladó termékét vagy szolgáltatását más eladók termékeitől vagy szolgáltatásaitól.” A márkákat önálló objektumként azonosíthatjuk és értékelhetjük. A márkaérték becslése általában tisztán pénzügyi alapon történik, ugyanolyan módszertannal, mint a vállalatok értékelése (lásd pl. *Copeland és társai, 2005; Damodaran, 2002, 2006; Fernandez, 2002; Stucky, 2003; Montanges – Riel, 2003* vagy *Clifton – Simmons, 2004*). A hivatkozott szerzők egyetértenek abban, hogy a vállalatértékeléshez – és ebből adódóan a márkaértékeléshez – a leginkább elfogadott és preferált eljárás a diszkontált cash flow (DCF) módszer. *Fernandez (2002)* megfogalmazása szerint a diszkontált cash flow-módszer „az egyetlen módszertanilag helyes eljárás”. A hazai írások között a márkaértékkel kapcsolatban *Bauer (1995)* cikke jelentett mérföldkövet. Az egyes értékelési módszerek csoportosítása és kifejtése *Kovács (2008)* munkájában is megtalálható. A részletesen kidolgozott elméleti háttér mellett jelentős gyakorlati alkalmazások találhatók a márkaértékelés

területén. Széles körben ismert és elismert tanácsadó cégek (pl. Millward Brown, Interbrand) évente közzéteszik a globális márkák általuk számított piaci értékeit és az ebből eredő rangsort. Eredményeiket a piac többnyire elfogadja, és megbízható referenciaként kezeli.

Felmerül a kérdés, hogy a publikált márkaértékeknek van-e bármilyen hatása a befektetők tőzsdei magatartására? Több korábbi tanulmány kimutatta, hogy a marketingtevékenység és a pénzügyi eredményesség között pozitív kapcsolat áll fenn (*Gruca – Rego, 2005; O’Sullivan – McCallig, 2012*). Többszöri bizonyítást nyert továbbá az a tény, hogy a pénzügyi mutatók hatással vannak a részvényárfolyamokra (*Easton – Harris – Ohlson, 1992; Graham – Pope – Rees, 1992; Harris – Lang – Möller, 1993; Easton – Sommers, 1999; Lewellen, 2004; Ang – Bekaert, 2006*). Ugyanakkor jóval kevesebb olyan publikációt találni, amely a publikált márkaértékek közvetlen hatását vizsgálja a részvényárfolyamokra, különösen iparág-specifikus kutatásokból mutatkozik komoly hiány. Jelen tanulmány ezt a rést megcélözva a nemzetközi bankszektort helyezi a vizsgálat középpontjába, választ keresve arra a kérdésre, hogy a becsült márkaértékek képesek-e magyarázni az egyidejű, illetve a jövőbeli részvényárfolyamokat.

A cikk hátralévő részében először a márkaértékeléshez kapcsolódó releváns szakirodalmat tekintjük át, majd az alkalmazott módszertan bemutatása következik, ahol a szerző két lineáris regressziós modellt dolgoz ki és tesztel egy 51 vállalat-évből álló, saját gyűjtésű panel-adatbázison (melyhez a Millward Brown nyilvános adatbázisa, valamint a yahoofinance.com és az ycharts.com weboldalak szolgáltattak alapot). Ezt követően az empirikus eredmények bemutatása és értelmezése következik. A cikk a következtetések levonásával, a kutatás korlátainak ismertetésével és a jövőbeli kutatási irányok kijelölésével zárul.

Szakirodalmi áttekintés

Az irodalomkutatás során a kutatások két különböző iránya került vizsgálat alá. Az egyik irányt azok a tanulmányok jelentik, melyek a marketing-erőfeszítések és a vállalati érték, illetve márkaérték viszonyát vizsgálják, míg a másik irányt azon írásként képviselik, melyek a márkaérték és a pénzügyi/tőzsdei teljesítmény összefüggésére koncentrálnak.

A marketingtevékenység vállalatértékre, illetve márkaértékre gyakorolt hatása kapcsán *Gruca és Rego (2005)* kimutatta, hogy a hatékony marketing eredményeképpen kialakuló vevői elégedettség növeli a vállalat értékét, ami magasabb és stabilabb cash flow

formájában jelentkeznek. Hasonló következtetéseket tett *O’Sullivan és McCallig (2012)*, akik szintén a vevőelégedettség értéknövelő hatását mutatták ki. *Chu és Keh (2006)* empirikus kutatásában arra jutott, hogy a reklámköltségek mértéke jelentősen befolyásolja a márkaértéket. *Srinivasan és Hanssens (2009)* azt vizsgálta, hogy a különböző marketingdöntések hogyan fordíthatók le vállalati, és azon belül a márkaérték-hatásokra. Eredményeik alapján arra következtettek, hogy szignifikáns kapcsolat áll fenn a marketingdöntések és a vállalati érték, valamint a márkaérték között. *Stahl, Heitmann, Lehmann és Neslin (2012)* egy amerikai autópiacon adatbázist vizsgált, mely során kimutatták, hogy a vevőszerzés, vevőmegtartás és a vevőfedezet mutatói szignifikánsan magyarázzák a márkaérték nagyságát.

Egy erős és jól menedzselt márka birtokában a vállalat jogosan várhat el magasabb megtérülést és jobb tőzsdei teljesítményt. Ez a feltételezés bizonyítást is nyert *Barth, Clement, Foster és Kasznik (1998)* által, akik kimutatták, hogy a márkaérték pozitív együttmozgást mutat a részvényárfolyammal, és eredménytervezési célokra is jól használható. *Johansson, Dimofte és Mazvancheryl (2012)* két márkaértékmodellt (egy pénzügyi alapút és egy vevőalapút) tesztelt globális márkákra vonatkozóan a 2008-as pénzügyi válság időszakában. Eredményeik azt mutatják, hogy a márkaérték szignifikáns hatással van a tőzsdei teljesítményre, azaz egy erős márka nagyon értékes eszköznél bizonyul pénzügyi válság idején. *Verbeeten és Vijn (2010)* kutatásában a különböző modellekben használt márkaérték-változók pozitív együttmozgást mutattak a részvényárfolyamokkal, hasonlóan *Kallapur és Kwan (2004)* munkájához, akik ugyanezt a következtetésre jutottak 33 brit vállalat adatait vizsgálva. *Eng és Keh (2007)* az Interbrand cég márkaértékeit felhasználva kimutatta, hogy a becsült márkaérték szignifikáns magyarázó változója a pénzügyi teljesítménynek, melyet az eszközalapú megtérülés (Return On Assets, ROA) mutatóval azonosítottak.

Néhány iparág-specifikus vizsgálatra is van példa a szakirodalomban. Ilyen például *Kim, Kim és An (2003)* kutatása, akik a dél-koreai hotelüzletben elemezték a márkaérték és a jövőbeli pénzügyi teljesítmény összefüggését, valamint *Smith és Wright (2004)* írása, akik hasonló vizsgálatot végeztek az elektronikai iparban.

E tanulmány hozzájárulása a meglévő szakirodalomhoz elsősorban abban rejlik, hogy a nemzetközi bankszektort helyezi középpontba. Az irodalomkutatás során nem találtunk olyan korábbi írást (kiváltképp hazai cikket), amely a becsült márkaérték magyarázó erejét vizsgálta volna ebben az iparágban.

VEZETÉSTUDOMÁNY

A módszertan

Márkaértékelési módszerek

Több különböző márkaértékelési megközelítés létezik a szakirodalomban. Ebben az alfejezetben bemutatásra kerülnek a létező módszerek, a szerző korábbi kutatásának eredményeit (Takács, 2011) felhasználva. Ezen áttekintést követően kiválasztásra kerül az empirikus vizsgálatához leginkább alkalmasnak vélt módszer.

Bekerülésiérték-alapú módszerek

A bekerülésiérték-alapú módszerek a márka létrehozásával összefüggő, a múltban befektetett vagy a jövőben vállalandó marketingköltségek jelenértékeként határozzák meg a márkaértéket.

A múltbeli marketingköltségek jelenértéke (inflált beszerzési költség)

E megközelítés a márka létrehozásával és fejlesztésével kapcsolatos, a jelenlegi márkaelismertséget kiváltó költségeket számszerűsíti jelenértéken. A múltbeli költségek jelenre konvertálása valójában egy jövőérték-számítást jelent, ami az alábbi képlettel írható le:

$$V_b^0 = \sum_{t=n}^1 C_{mark}^{-t} (1+r)^t$$

ahol V_b^0 : becsült márkaérték a 0. időszakra (a jelenre) vonatkozóan,

C_{mark}^{-t} : az értékelés időszakát t évvel megelőző időszakban felmerült, a márkával kapcsolatos marketingköltség,

n : vizsgált múltbeli időszak hossza (években),

r : a pénz időértékét kifejező diszkontráta.

A képletbe behelyettesítve megkapjuk az *inflált beszerzési költséget*, ami felfogható márkaértékként. Az r diszkontrátának a költségekkel kapcsolatos pénzérték-változást kell kifejeznie, így alkalmazhatunk például átlagos termelői árindexet, inflációs rátát, jegybanki alapkamatot vagy más hasonló referenciárátát.

Újrabszerzési (rekonstrukciós) érték

Az újrabszerzési érték azon jövőben esedékes marketingköltségek jelenértékét fejezi ki, amit egy új, az értékelendő márkával azonos elismertséggel rendelkező márka létrehozása érdekében kellene vállalni:

$$V_b^0 = \sum_{t=1}^n \frac{C_{mark}^t}{(1+r)^t}$$

Az előző módszerhez képest ez a formula egy jelenérték-számítás, ahol n jövőbeli időszakra vonatkozó folyóáras költségösszegeket diszkontálunk a jelenre r tőkésítési kamatláb mellett.

A bekerülésiérték-alapú módszerekkel szemben megfogalmazható legfontosabb kritika az, hogy a költség-alapú felfogás erősen megkérdőjelezhető: a költségek vállalása önmagában nem feltétlenül generál erős márkát. A márkaértéknek sokkal jobb mérőszáma a márka által generált hozam.

Piaciérték-alapú módszerek

A piaciérték-alapú eljárások a márkaértéket a vállalat piaci kapitalizációjából eredeztetik. E megközelítés alkalmazásához elengedhetetlen, hogy meg tudjuk határozni az adott márkához rendelhető *márkasúlyt* (w_b), ami a teljes vállalat piaci értékének az adott márka által generált arányát mutatja meg. Ennek birtokában a márkaérték nem más, mint a vállalat piaci értéke és a w_b együttható szorzata.

Az egyik irányzat e módszercsoporton belül a *saját tőke piaci értékéből számított márkaérték*, melyet a t . időszakra vonatkozóan az alábbi képlet fejez ki:

$$V_b^t = Q_s^t \times \bar{P}_s^t \times w_b^t$$

ahol V_b^t : becsült márkaérték,

Q_s^t : vállalati részvények száma,

\bar{P}_s^t : a részvények időszaki átlagárfolyama,

w_b^t : a vizsgált márka érték-hozzájárulási együtthatója.

A másik irányzat a *hozzáadott piaci értékre (Market Value Added, MVA)* alapozott márkaérték.

Az előbbi képlet annyiban módosul, hogy a részvények piaci összértékéből levonjuk a saját tőke könyv szerinti értékét (BV_E^t), és az így kapott különbözetet szorozzuk meg a w_b^t együtthatóval:

$$V_b^t = (Q_s^t \times \bar{P}_s^t - BV_E^t) \times w_b^t$$

A piaciérték-alapú módszerek tehát a márkaértéket az aktuális részvényárfolyamokból származtatják. Ugyanakkor számtalan szerző – mint például Damodaran (2006) – rámutatott már arra, hogy az érték és az ár nem ugyanaz. Az árat alapvetően a piaci kereslet és kínálat mozgatja, így erős kereslet esetén túlértékelttség, míg pesszimista befektetői hangulat esetén alulértékelttség alakulhat ki. A befektetők számára sokkal fontosabb információ az értékelendő objektum belső értéke (*intrinsic value*), amely az eszköz hozamtermelő képességéből fakad. Radim (2012) empirikus kutatást végzett a varsói tőzsdén az 1999–2008 időszakra vonatkozóan, és megállapította, hogy a részvények belső értéke szignifikánsan eltér a piaci ártól. Összegezve: a piaciérték-alapú módszerek legnagyobb

gyengesége az, hogy a lehetséges alul- vagy felülértékeltség eltorzíthatja a kapott márkaértéket.

Összehasonlításon alapuló módszerek

Az összehasonlításon alapuló módszerek az értékelendő márkát egy kiválasztott, márkázatlan referenciatermékkel összehasonlítva elemzik. A márkaérték becslésekor a márka használata által generált többlet-árbevétel, illetve ennek a márka fenntartási költsége feletti többletét próbáljuk számszerűsíteni.

A márka használatával elért árbevétel-többlet jelenértéke

Ez esetben az a cél, hogy a jelentőli számított n jövőbeli időszakra vonatkozóan megbecsüljük azt az árbevétel-többletet, amit a márka használata generál. Ennek a többletnek kettős forrása van: ártöbblet és mennyiségi többlet.

Elsőként az ártöbbletet kell meghatározni, ami a márkázatlan termékek mennyiségére vetítve a márkázott és a márkázatlan termék árainak különbségéből adódik. Ezután következhet a mennyiségi többlet, ami kifejezi, hogy a márkahasználat mekkora értékesítési volumennövekményt vált ki, ami természetesen magasabb árbevételhez vezet.

Az alkalmazandó értékelési formula a következő:

$$V_b^0 = \sum_{t=1}^n \frac{Q_u^t (P_b^t - P_u^t) + (Q_b^t - Q_u^t) P_b^t}{(1+r)^t}$$

ahol V_b^0 : a 0. időszakra (a jelenre) vonatkozó becsült márkaérték,
 Q_u^t : a t -edik időszakban várhatóan értékesített márkázatlan termékmennyiség,
 Q_b^t : a t -edik időszakban várhatóan értékesített márkázott termékmennyiség,
 P_u^t : a márkázatlan termékek eladási ára a t -edik időszakban,
 P_b^t : a márkázott termékek eladási ára a t -edik időszakban,
 r : diszkontráta.

Az árbevétel-többlet és a fenntartási költség különbségének jelenértéke

Az előző módszer kizárólag a márkázott termékek bevételeire koncentrál, teljes mértékben figyelmen kívül hagyva a márka fenntartási költségeit. A költség-haszon elvet követve azonban feltétlenül indokoltnak látszik a költségoldal beépítése a modellbe. Így nemcsak értékesítési (bevételi) szemszögből, hanem a realizálható eredmény oldaláról is láthatóvá válik a márkához rendelhető többletérték:

$$V_b^0 = \sum_{t=1}^n \frac{Q_u^t (P_b^t - P_u^t) + (Q_b^t - Q_u^t) P_b^t - C_{mark}^t}{(1+r)^t}$$

A képlet számlálója annyiban változott, hogy az egyes években jelentkező árbevétel-többletből levonjuk a márkával kapcsolatban felmerült éves költségösszeget, és az ezáltal keletkező eredményt diszkontáljuk a jelenre. Látható, hogy e módszereknél kiemelt fontosságot kap a vállalat márkával kapcsolatos árképzése, melynek háttéréről *Rekettye és Hetesi (2009)* munkája ad áttekintést.

Az összehasonlító módszerek elméleti koncepciója helyes, a gyakorlati alkalmazás során azonban komoly nehézségekbe ütközhetünk. Az esetek többségében igen nehéz, sőt lehetetlen megfelelő referenciaterméket találni. *Abbratt és Brick (2003)* megfogalmazása szerint e módszer legnagyobb gyengesége, hogy más eladók termékeiről csak korlátozott információ áll rendelkezésre, továbbá két termék szinte sohasem egyforma, ami pedig erősen megkérdőjelezi az összehasonlíthatóságot.

Hozamérték módszer – a Millward Brown „BrandZ” modellje

A jövőbeli hozamok (számveteli eredmény vagy cash flow) diszkontálásával történő értékbecslés a legszélesebb körben elfogadott vállalatértékelési és egyben márkaértékelési módszer. A korábban hivatkozott *Fernandez (2002)* mellett *Oestreicher-Singer, Libai, Sivan, Carmi és Yassin (2013)* is megerősíti e megközelítés dominanciáját: írásukban leszögezik, hogy egy márka értékét az általa generált jövőbeli nyereség vagy cash flow jelenértékeként kell meghatározni. Bár az egyes konkrét (publikált vagy gyakorlatban alkalmazott) értékelési modellek bizonyos elemeikben különbségeket mutatnak, az általános elv minden esetben azonos: először a teljes vállalat értékét határozzák meg, melyből valamilyen felosztási elv segítségével leválasztják az értékelendő márkára eső cégértéket, végül azt a márka erősségét kifejező, fogyasztóalapú tényezőkkel korrigálva állapítják meg a becsült márkaértéket. Ez utóbbi tényező egyértelműen azt hivatott kifejezni, hogy a magas fogyasztói elismertségnek és lojalitásnak örvendő márkák értéke nagyobb a tisztán pénzügyi alapon számított értékénél, míg értelemszerűen a kevésbé kedvelt márkáké alacsonyabb.

A hozamérték-megközelítés egyik leginkább ismert és széles körben elfogadott gyakorlati alkalmazása az amerikai Millward Brown tanácsadó cég „BrandZ” modellje (*Millward Brown, 2013*). A modell az alábbi lépéseken keresztül határozza meg a márka értékét:

1. lépés: A pénzügyi érték (Financial Value) meghatározása

A kiindulópontot a teljes vállalat éves adózott eredménye (*Corporate Earnings*) jelenti, melyet a márkának a teljes portfólión belüli súlyát kifejező felosztási aránnyal (*Attribution Rate*) megszorozva kapjuk a márkához rendelt eredményt (*Brand Earnings*). Hangsúlyozandó, hogy ez még csak egy éves számviteli eredményt fejez ki, amely közvetlenül az értékelt márkának tulajdonítható. A márka pénzügyi értékét azonban nem az éves eredmény, hanem a jövőben várhatóan realizálódó eredmények jelenértéke adja meg. A Millward Brown ezt egy szorzószámossal oldja meg, mely során azzal a feltételezéssel élnek, hogy a jövőbeli hozamok jelenértéke a jelenlegi számviteli eredmény valahányszorosaként ragadható meg. Az ehhez szükséges ún. márkaszorzót (*Brand Multiple*) a Bloomberg által rendelkezésre bocsátott adatok alapján becslik meg. A márka pénzügyi értéke tehát nem más, mint a márkára vetített éves eredmény (*Brand Earnings*) és a márkaszorzó (*Brand Multiple*) szorzata.

2. lépés: A márka-hozzájárulás (Brand Contribution) kiszámítása

A márka értékét alapvetően befolyásolja a fogyasztók tudatában róla kialakult kép. A Millward Brown éppen ezért igyekszik a lehető legpontosabban feltérképezni az egyes márkák egyediségét, a tömegből való kiemelkedésre, valamint a fogyasztói lojalitás kivívására való képességét. A több mint kétmillió fogyasztóra, tízezer márkára és 30 országra kiterjedő folyamatos on-line és személyes piackutatási tevékenységük tapasztalatai alapján minden márka esetében megbecslik a márka-hozzájárulás (*Brand Contribution*) együtthatóját, amely a modellben egy további szorzótényezőként működik.

3. lépés: A márkaérték kiszámítása

Az előző lépésekben részletezett tényezők ismeretében a márka becsült piaci értékét ez a képlet fejezi ki:

$$V_b^0 = \text{Corporate Earnings} \times \text{Attribution Rate} \times \text{Brand Multiple} \times \text{Brand Contribution}$$

Ez az érték megmutatja, hogy az adott márka mennyivel képes hozzájárulni a teljes vállalati értékhez.

A „megfelelő” módszer kiválasztása

Az előző alfejezetekben áttekintettük a bekerülésiérték-alapú, a piaciérték-alapú, az összehasonlító és a hozamérték-alapú márkaértékelési módszereket. Az első három módszerrel kapcsolatban az alábbi módszertani, illetve felfogásbeli problémák merültek fel:

- a bekerülésiérték-alapú módszereknél felfogásbeli hiba, hogy közvetlen kapcsolatot feltételeznek a márkával kapcsolatos költség és a márkaérték között, ugyanakkor belátható, hogy a költség vállalása önmagában nem szükségszerűen generál magas elismertséget és lojalitást, azaz nem feltétlenül növeli a márkaértéket,
- a piaciérték-alapú módszerek fő problémája, hogy a márkaértéket aktuális részvényárfolyamokból vezetnek le, amely jelentősen eltérhet a belső értéktől, így eltorzíthatja a becsült márkaértéket is,
- az összehasonlító módszerek gyengesége pedig abban rejlik, hogy bár a koncepció helyes, a gyakorlati alkalmazás sok esetben ellehetetlenül a szükséges adatok korlátozott elérhetősége és a megfelelő referenciatermék hiánya miatt.

E problémák mindegyikére megoldást ad a Millward Brown modellje, hiszen képes a márka belső értékének megragadására, kezeli a pénz időértékét, továbbá a pénzügyi és a marketing-szemponokat (a márkáról alkotott fogyasztói értékítéletet) egyaránt figyelembe veszi. E pozitív jellemvonások alapján az empirikus teszteléshez független változóként a Millward Brown modelljével számított márkaértéket használjuk.

A mintavétel és az adatforrások

Jelen tanulmány a nemzetközi bankszektort vizsgálja. Erre a célra a szerző egy saját gyűjtésű adatbázist épített fel. A mintavétel első lépése a vezető nemzetközi bankok kiválasztása volt, melyhez a Millward Brown 2012. évi „BrandZ Top 100 Global Brands” listája szolgáltatta az alapot. A „Financial” kategóriában összesen 20 vállalat szerepelt. A második lépésben a részvényárfolyamok összehasonlíthatóságának biztosítása érdekében a mintából kizárásra kerültek azok a vállalatok, melyek részvényeit nem forgalmazzák a New York-i tőzsdén (*New York Stock Exchange, NYSE*). Ennek eredményeképpen 12 vállalat maradt a mintában. Ezt követően a szerző minden mintabeli vállalat esetében (ahol elérhető volt a megfelelő adat) kiszámította az egy részvényre jutó márkaértéket a 2008–2012 közötti időszakra vonatkozóan. A márkaértékek forrását a Millward Brown által az érintett években közzétett „BrandZ Top 100 Global Brands” listái képezték, míg a részvények darabszámának adatai az ycharts.com weboldalról voltak beszerezhetőek. Ezzel a módszerrel egy 60 vállalat-évből álló paneladatbázist kellett volna kapnunk, ugyanakkor öt mintabeli vállalat esetében adatvesztést okozott az, hogy az adott cég nem szerepelt a 2008–2012 időszak minden évében az első százban, így márkaértékadat

nem volt elérhető. Ez összességében 9 vállalat-év elvesztéséhez vezetett. A végső minta így 51 vállalat-évből áll, az 1. táblázat szerinti felépítésben.

Az utolsó lépés a mintában megmaradt vállalat-évekhez kapcsolódóan az adott évi és a következő évi átlagos részvényárfolyam meghatározása volt. A részvényárfolyamok adatforrása a yahoofinance.com weboldal volt. A 2013. évre vonatkozó átlagos részvényárfolyamok az első félévi adatok alapján lettek meghatározva.

$$M1: P_{jt} - \bar{P}_j = (\alpha_j - \bar{\alpha}_j) + \beta \times (V_b^{jt} - \bar{V}_b^j) + (u_{jt} - \bar{u}_j) \rightarrow \ddot{P}_{jt} = \beta \times \ddot{V}_b^{jt} + \ddot{u}_{jt}$$

$$M2: P_{jt+1} - \bar{P}_j = (\alpha_j - \bar{\alpha}_j) + \beta \times (V_b^{jt} - \bar{V}_b^j) + (u_{jt} - \bar{u}_j) \rightarrow \ddot{P}_{jt+1} = \beta \times \ddot{V}_b^{jt} + \ddot{u}_{jt}$$

1. táblázat

A mintában szereplő vállalat-évek

Vállalat	2008	2009	2010	2011	2012
Wells Fargo	✓	✓	✓	✓	✓
VISA		✓	✓	✓	✓
Mastercard	✓	✓	✓	✓	✓
American Express	✓	✓	✓	✓	✓
HSBC	✓	✓	✓	✓	✓
Toronto-Dominion (TD)		✓	✓	✓	✓
ICICI			✓	✓	✓
US Bank			✓	✓	✓
Citi	✓	✓	✓	✓	✓
Scotiabank				✓	✓
Chase	✓	✓	✓	✓	✓
Santander	✓	✓	✓	✓	✓

A modellépítés

Az egy részvényre jutó márkaértékek részvényárfolyamra gyakorolt hatásának vizsgálatához két lineáris regressziós modell kidolgozására került sor, melyek közül nevezzük az elsőt (M1) azonos idejű modellnek, a másodikat pedig jövőmodellnek (M2):

$$M1: P_{jt} = \alpha_j + \beta \times V_b^{jt} + u_{jt}$$

$$M2: P_{jt+1} = \alpha_j + \beta \times V_b^{jt} + u_{jt}$$

A magyarázó változó mindkét modellben a *j*-edik mintabeli vállalat márkájának *t*-edik évre becsült egy részvényre jutó értéke (V_b^{jt}), míg az eredményváltozó a *j*-edik vállalat *t*-edik (M1), illetve *t*+1-edik (M2 modell) évben realizálódott éves átlagos részvényárfolyama.

Mind az M1, mind az M2 modellben feltétlenül kezelendő problémát okoz az, hogy a mintaelemek nem függetlenek egymástól, hiszen minden vállalathoz több megfigyelés (több évi adat) tartozik. A vizsgált adatbá-

zis tehát egy állandó hatású panel, melyben az említett probléma (a megfigyelések függetlenségének hiánya) módszertani szempontból az ún. belső transzformációval – a mintaelemek értékeinek a csoportátlagokkal történő normalálásával – kezelhető korrekt módon (Kőrösi – Máttyás – Székely, 1990). A két modellt tehát az alábbi formára szükséges transzformálni:

Az így kapott transzformált modellek az egyedhatásoktól mentesek, így a változók közti sztochasztikus kapcsolat meghatározható az egyszerű legkisebb négyzetek módszerén alapuló (OLS) regresszió segítségével.

A modelltesztelés eredményei

A két modell tesztelésének eredményeit a 2. táblázat mutatja:

2. táblázat

Az M1 és M2 modellek teszteredményei

Modell	Függő változó	Független változó	Szignifikancia (p érték)	β	R négyzet
Azonos idejű modell (M1)	\ddot{P}_{jt}	\ddot{V}_b^{jt}	0,000	1,701	0,703
Jövőmodell (M2)	\ddot{P}_{jt+1}	\ddot{V}_b^{jt}	0,000	2,479	0,671

Az M1 modell eredményei alapján kijelenthetjük, hogy a részvényegységre eső márkaérték és az aktuális részvényárfolyam között szignifikáns pozitív kapcsolat áll fenn. Az R négyzet 70%-os értéke pedig arról tanúskodik, hogy a márkaértéknek jelentős magyarázó ereje van a tőzsdei teljesítményre vonatkozóan. Az M2 modell szintén szignifikánsnak bizonyult, ugyancsak pozitív β együtthatóval és 67%-os magyarázó erővel. A tárgyévi egy részvényre jutó márkaérték tehát nemcsak a tárgyévi, hanem a jövő évi részvényárfolyamot is képes magyarázni. Ez úgy értelmezhető, hogy egy magasabb márkaértékkel rendelkező vállalatnak a részvényárfolyama egy év elteltével is magasabb marad az alacsonyabb márkaértékkel bíró vállalat részvényárfolyamánál. A kapott eredmények rámutatnak arra, hogy egy hatékonyan menedzselt márka a tőzsdei teljesítményben a vállalat számára tartós előnyt jelent.

VEZETÉSTUDOMÁNY

Az eredmények értelmezése, következtetések

E tanulmány az egy részvényre jutó márkaérték és a részvényárfolyam közti kapcsolatot vizsgálta a nemzetközi bankszektorban. Két lineáris regressziós modell kidolgozására került sor, melyeket egy 51 vállalat-évből álló paneladatbázison tesztelt a szerző. Adatforrásként a Millward Brown által publikált rangsorok, valamint a yahoofinance.com és az ycharts.com weboldalak által nyújtott információk szolgáltak. Az első modell (M1) a részvényegységre eső márkaérték és az azonos időszakban realizálódott átlagos részvényárfolyam összefüggésére koncentrált, míg a második modell (M2) ugyanezen márkaértékek előrejelző képességét vizsgálta az egy évvel későbbi átlagos éves részvényárfolyamra vonatkozóan. Az empirikus eredmények azt mutatják, hogy a nemzetközi bankszektorban az egy részvényre jutó márkaérték szignifikáns magyarázó változója mind az azonos idejű, mind a jövőbeli árfolyamnak, rendre 70% és 67% magyarázó erővel (R²). Ez pedig azt jelenti, hogy a Millward Brown által publikált márkarangsoroknak jelentős hatása van a tőzsdei befektetők döntéseire: az a vállalat, amely tárgyévben nagyobb márkaértékkal rendelkezik egy részvényre vetítve, magasabb részvényárfolyamra számíthat mind a tárgyévben, mind pedig a következő évben egy kevésbé értékes márkával rendelkező másik vállalattal szemben.

A kapott eredmények hasonlóak *Barth, Clement, Foster és Kasznik (1998)* eredményeihez, akik szintén szignifikáns pozitív kapcsolatot mutattak ki a márkaérték és a részvényárfolyam között. E tanulmány legfőbb hozzájárulása a szakirodalomhoz abban rejlik, hogy a nemzetközi bankszektor helyezi középpontba, új empirikus eredményekkel kiegészítve *Kim, Kim és An (2003)* vagy *Smith és Wright (2004)* munkáit, akik más iparágakban (a hotelüzletágban, illetve az elektronikai iparágban) végeztek hasonló kutatást.

Fontos kérdés az empirikus vizsgálat során kapott eredmények hazai környezetben történő alkalmazhatósága. A felépített modellek magyar mintán történő tesztelése a szerző megítélése szerint nem reális, két okból kifolyólag: egyrészt, a magyar hitelintézetekről nem állnak rendelkezésre egy független minősítő által becsült márkaértékek, másrészt a tőzsdén részvényeket forgalmazó bankok száma igen alacsony, ami az objektív piaci ár mérését is megnehezíti. Ugyanakkor a vizsgált mintában észak-amerikai, európai és ázsiai székhelyű, de globálisan jelen lévő bankok szerepelnek (egyharmaduk Magyarországon is képviselteti magát), így az eredményeket földrajzi elhelyezkedéstől függetlennek fogadhatjuk el. Ez azt jelenti, hogy a márkaérték

és a befektetői magatartás feltárt összefüggését a hazai körülmények között is relevánsnak tekinthetjük.

Meg kell említeni, hogy a jelen kutatásnak vannak bizonyos korlátai. Először is, a modellekben használt márkaértékek egy konkrét vállalattól, a Millward Brown-tól származnak, a mögöttük álló módszertan pedig esetlegesen eltérhet a marketing-szakirodalomban kidolgozott standard módszertantól. Ennek veszélye a szerző megítélése szerint nagyon kicsi, hiszen a Millward Brown BrandZ formulája a szakemberek között széles körben elfogadott, továbbá az általuk publikált márkaértékeket más tanulmányok szerzői is felhasználták már kutatásukhoz (pl. *Verbeeten és Vijn, 2010*). Másodszor, ez a kutatás egyetlen iparágra (a nemzetközi bankszektorra) és egy konkrét időszakra (2008–2012) vonatkozik, így a kapott eredmények nem feltétlenül általánosíthatók vagy vetíthetők ki más iparágakra, vagy ugyanezen iparág más időszakára. E kérdések megválaszolása további kutatási irányokat jelenthet. Harmadszor, az empirikus elemzéshez felhasznált minta viszonylag kicsi néhány hasonló témájú korábbi kutatásnál alkalmazott mintákhoz képest (pl. *Banker – Mashruwala, 2007*), ami eredményezheti azt, hogy az itt kapott eredmények relevanciája is kisebb.

Az említett korlátok ellenére e kutatásnak fontos vezetői implikációi lehetnek, hiszen az eredmények világossá teszik a hatékony marketingtevékenység pozitív pénzügyi hatásait a nemzetközi bankszektorban is: egy bankmárka hatékony menedzselése és a fogyasztói tudatban való megfelelő elhelyezése nemcsak a márkaértéket növelheti, hanem kedvezőbb befektetői megítélést, illetve magasabb részvényárfolyamot is generálhat.

Felhasznált irodalom

- Abratt, R. – Bick, G. (2003):* Valuing Brands and Brand Equity: Methods and Processes. *Journal of Applied Management and Entrepreneurship*, Vol. 8, No. 1
- Ang, A. – Bekeart, G. (2006):* Stock Returns Predictability. *The Review of Financial Study*: p. 651–707.
- Banker, R.D. – Mashruwala, R. (2007):* The Moderating Role of Competition in the Relationship between Nonfinancial Measures and Future Financial Performance. *Contemporary Accounting Research*, 24: p. 763–793.
- Barth, M.E. – Clement, M.B. – Foster, G. – Kasznik, R. (1998):* Brand Values and Capital Market Valuation. *Review of Accounting Studies*, 3: p. 41–68.
- Bauer A. (1995):* A márka és a márkaérték elméleti kérdései és gyakorlati feladatai. *Vezetéstudomány*, 7. sz.: 39–42. old.
- Chu, S. – Keh, H.T. (2006):* Brand Value Creation: Analysis of the Interbrand-Business Week Brand Value Rankings. *Marketing Letters*, 17: p. 323–331.

- Clifton, R. – Simmons, J. (2004): Brand and Branding. New York: Bloomberg Press
- Copeland, T. – Koller, T. – Goedhard, M. – Wessels, D. (2005): Valuation – Measuring and Managing the Value of Companies. Fourth Edition, Chichester: Wiley and Sons
- Damodaran, A. (2002): Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Assets. Second Edition, Chichester: Wiley and Sons
- Damodaran, A. (2006): Damodaran on Valuation. Second Edition, Chichester: Wiley and Sons
- Easton, P. – Sommers, G. (1999): Tests of a Relation between Price and Financial Statement Data. Working Paper, Ohio State University
- Easton, P.D. – Harris, T.S. – Ohlson, J.A. (1992): Accounting Earnings Can Explain Most Of Security Returns: The Case Of Long Event Windows. Journal of Accounting and Economics, January
- Eng, L.L. – Keh, H.T. (2007): The Effects of Advertising and Brand Value on Future Operating and Market Performance. Journal of Advertising, 36: p. 91–100.
- Fernandez, P. (2002): Company Valuation Methods. The Most Common Errors in Valuations. Research Paper No. 449, University of Navarra
- Graham, C.M. – Pope, P.F. – Rees, W.P. (1992): The Information Content of German Analysts' Adjustments to Published Earnings. Working Paper, University of Strathclyde, July
- Gruca, T.S. – Rego, L.L. (2005): Customer Satisfaction, Cash Flow, and Shareholder Value. Journal of Marketing, Vol. 69, No. 3: p. 115–130.
- Harris, T.S. – Lang, M. – Möller, H.P. (1993): The Value Relevance of German Accounting Measures: An Empirical Analysis. Journal of Accounting and Economics, January
- Johansson, J.K. – Dimofte, C.V. – Mazvancheryl, S.K. (2012): The performance of global brands in the 2008 financial crisis: A test of two brand value measures. International Journal of Research in Marketing, 29:3: p. 235–245.
- Kallapur, S. – Kwan, S.Y.S. (2004): The Value Relevance and Reliability of Brand Assets Recognized by UK Firms. The Accounting Review, 79: p. 151–172.
- Kim, H.B. – Kim, W.G. – An, J.A. (2003): The Effect of Consumer-Based Brand Equity on Firms' Financial Performance. Journal of Consumer Marketing, 20: p. 335–351.
- Kovács K. (2008): A márkák pénzügyi értékelésének módszerei. Vezetéstudomány, 39. évf. 3. sz.: 9–19. old.
- Kőrösi G. – Mátyás L. – Székely I. (1990): Gyakorlati ökonometria. Budapest: Közgazdasági és Jogi Kiadó
- Lewellen, J. (2004): Predicting Returns with Financial Ratios. Journal of Financial Economics: p. 209–235.
- Millward Brown (2008–2012): BrandZ Top 100 Global Brands, www.millwardbrown.com
- Montanges, C. – Riel, A. (2003): Brand equity and shareholder value. European Management Journal, 21 (4): p. 521–527.
- O'Sullivan, D. – McCallig, J. (2012): Customer satisfaction, earnings and firm value. European Journal of Marketing, 46, 6: p. 827–843.
- Oestreicher-Singer, G. – Libai, B. – Sivan, L. – Carmi, E. – Yassin, O. (2013): The Network Value of Products. Journal of Marketing, May, Vol. 77, No. 3: p. 1–14.
- Radim, G. (2012): The Use of Indicators in Modified Historical Model to Estimate the Intrinsic Value of a Stock. Journal of Competitiveness, Vol. 4, Issue 2: p. 97–110.
- Reketye G. – Hetesi E. (2009): Kínálatmenedzsment. Budapest: Akadémiai Kiadó
- Shapiro, R.J. – Pham, N.D. (2007): Economic Effects of Intellectual Property-Intensive Manufacturing in the United States, www.sonecon.com, downloaded: 24 August 2013
- Smith, R.E. – Wright, W.F. (2004): Determinants of Customer Loyalty and Financial Performance. Journal of Management Accounting Research, 16: p. 183–205.
- Srinivasan, S. – Hanssens, D.M. (2009): Marketing and Firm Value: Metrics, Methods, Findings, and Future Directions. Journal of Marketing Research, Vol. 46, No. 3: p. 293–312.
- Stahl, F. – Heitmann, M. – Lehmann, D.R. – Neslin, S.A. (2012): The Impact of Brand Equity on Customer Acquisition, Retention, and Profit Margin. Journal of Marketing, Vol. 76, No. 4: p. 44–63.
- Stucky, N. (2003): Die Kunst, eine Marke zu bewerten (The art of valuing a brand). Marketing Journal, 51 (3): p. 42–44.
- Takács A. (2011): Márkaértékelés pénzügyi szemmel. Marketing & Menedzsment, XLV. évf. 4. szám: 27–36. old.
- Verbeeten, F.H. M. – Vijn, P. (2010): Are brand-equity measures associated with business-unit financial performance? Empirical evidence from the Netherlands. Journal of Accounting, Auditing & Finance, Volume: 25, Issue: 4: p. 645–672.; www.yahooofinance.com; www.ycharts.com

SZABÓNÉ VERES Tünde

A TRANSZFERÁRRENDSZER ÉS A VÁLLALATI SZERVEZETI RENDSZER ÖSSZEFÜGGÉSEI

A transferárak alkalmazása a nemzetközi szakmai publikációkban már több évtizedes múltra tekint vissza, ráadásul nem alapvetően az adóoptimalizáló jellege miatt. A vállalati szervezeti rendszerek fejlődésével, a vállalatvezetés területén a stratégiai gondolkodás jelentőségének növekedésével, valamint a globalizációs folyamatok kialakulásával és felerősödésével egyre komolyabb figyelmet kapott. A transferárazás a vállalatvezetés eszköztárának eleme, a stratégiai vezetői számvitel egyik területe. Ezen a bázison a szerző célja a lehetséges transferárrendszerek vizsgálata a vállalati szervezeti rendszer sajátosságainak függvényében, valamint a belső árak képzésére ható tényezők vizsgálata a vonatkozó nemzetközi szakirodalom áttekintése alapján.

Kulcsszavak: transferár, belső elszámoló árak, decentralizált szervezet, köztes termék

Az elmúlt húsz-harminc évben a globalizációs folyamatok erősödése, a nemzetközi kereskedelmi kapcsolatok alakulása a gazdasági konzultációk középpontjában tartották a multinacionális vállalatok belső árképzésének problémáját. A kategória értelmezése meglehetősen egyszerű, hiszen a vállalati részlegek, divíziók, illetve leányvállalatok közötti kereskedelmi és pénzügyi tranzakciókban alkalmazott árról van szó. Ezzel az egyszerű fogalmi meghatározással azonban a vállalati vezetés és tervezés, a vállalati folyamatszervezés, teljesítménymérés és értékelés, és nem utolsósorban a vállalati nyereség vállalaton belüli, illetve az adófizetés révén a vállalat és az állam közötti elosztása terén komoly kérdések merülnek fel.

A transferár-kategória összetett szerepe a vállalatcsoport működésében jól tükröződik abban, hogy különböző tudományterületek szakemberei – elméleti közgazdászok, a gazdasági folyamatok matematikai modellezői, a vállalati menedzsment tudományterületek kutatói, számviteli szakemberek – egyaránt foglalkoztak a vizsgálatával.

Az árképzés nem tekinthető egzakt tudománynak, hiszen az árazásban a vállalkozások a piaci, gazdasági és stratégiai jellemzőik függvényében a lehető legjobb eredmény elérésére törekednek, általános képlet

azonban csak meglehetősen nagyvonalú formában írható fel az ár kalkulációra. Igaz ez a belső ügyletekben kialakított elszámoló árakra is, hiszen valamennyi kutatási eredmény csupán feltételrendszert, árazási keretrendszert volt képes felállítani. Az árak kialakítása a vállalaton belüli folyamatokban a piaci információk mellett a vállalati jövedelem belső elosztásának, a vezetői motivációs és értékelő rendszer kialakításának, a részlegek és az összvállalati érdek összehangolásának figyelembevételét is igényli. Ezáltal az elszámoló árak meghatározása még inkább összetett feladatnak számít a menedzsment számára.

A transferárazás és a vállalati szervezeti rendszer kapcsolata

A transferár-kategória szorosan kapcsolódik a vállalati szervezeti rendszerek fejlődéséhez. Szerepe egy szervezeti rendszer működéséből következik, ugyanakkor annak jelenére és jövőjére is alapvető hatással van. Az alkalmazása során a vállalatvezetés különböző területei és különböző vezetői szintjei érintettek, ezért a bevezetésének és működésének alapvető keretét maga a szervezeti rendszer szab, hatékonyságát pedig a szervezeten belüli kommunikáció jelentősen befolyásolja.

A szervezeti rendszerek változása a külső gazdasági környezet kihívásainak függvényében alakul. A gazdasági környezet stabilitása mellett a vállalkozások belső szervezetét működési szabályzatok és a hatalom egyértelmű hierarchiája határozza meg. Az ilyen formalizált, központosított döntéshozásra épülő szervezeti formát Burns és Stalker „mechanikus” szervezeti rendszernek (Kaplan – Atkinson, 1998: 284. old.), míg a szervezeti struktúrákkal foglalkozó szakirodalom jellemzően centralizált rendszerként definiálja. E rendszerek működésében a vállalatok mérete, a feladatok specializációja, a tulajdonosi és vezetői összefonódás és a tevékenység bonyolultsága alapján a hierarchikus, többnyire egyszemélyi vezetés jellemző.

A gyorsan változó gazdasági környezet azonban a vállalatok tevékenységének bonyolultabbá válásával, a belső folyamatok jellegének megváltozásával, a folyamatokon belüli és azok közötti együttműködés igényének felerősödésével, valamint a környezeti információk számának növekedésével és a válaszreakciók idejének csökkenési igényével a szervezeti rendszer decentralizációjához vezet. Ezen okok között nehéz sorrendet felállítani, de talán a döntési pozíciókhoz tartozó tapasztalat és szakértelem, a reakcióidők csökkenése az információáramlás útjának lerövidítésével, illetve a vezetői szintek közötti munkamegosztás gyakorlati alkalmazása jelenti a legnagyobb előnyt, és egyúttal kihívást is.

A decentralizált vállalati működés legegyszerűbb formája a *funkcionális szervezet*, amelynek kialakítása alapvetően az input oldalhoz kötődik, a szervezetben a struktúra az inputok szerinti tagozódást követi. A szokásos vállalati funkciók: pénzügy, anyaggazdálkodás, termelésirányítás, marketing, kutatás és fejlesztés stb. Az egyes funkciók vezetőinek ismervei alapvetően a szervezeti sajátosságok alapján határozhatók meg. A funkció vezetője a vállalati tevékenység egészéből egy jól körülhatárolható területet kap, amelyet szakmai ismeretei alapján képes jól ellátni. A szaktudás alapvető követelmény az adott terület legjobb határfokú működtetése érdekében. Tevékenységét csak kismértékben befolyásolják más funkciók, a felelőssége jól behatárolt, viszonylagos önállósággal rendelkezik. A vállalati stratégia szempontjából a funkcionális vezető inkább végrehajtó, mint alkotó. A vezetői teljesítményének értékelése a rövidebb távú operatív tervekhez, költségvetéshez kötődik, kockázatvállalása is korlátozott (Barakonyi, 2002).

A decentralizáció révén kialakult szervezeti forma a *divizionális szervezet*, amelynek strukturális kialakítása az outputok, azaz a termékek, tevékenységek szerint valósul meg. Ennek eredményeképpen a környezeti hatásokra való reakcióidő jelentősen csökkent. Így a

divizionális szervezet vezetőjének felelőssége szélesebb körű, mint a már említett funkcionális szervezeti vezető felelőssége. A divizionális szervezet nemcsak a végrehajtó típusú menedzsmentet igényli, hanem a környezettel szoros kapcsolatban lévő, annak változásait nemcsak utólag követő, de kezdeményező típusú, a döntéshozás terén megelőző jelleggel, előre gondolkodó stratégiai vezetést is. Solomons (Solomons, 1983) úgy fogalmaz, hogy divizionális szervezetre jellemző a decentralizáción túl a vállalati nyereségesség felelőségének delegálása a divíziómenedzsment szintjére. A divízió vezetője felelős a szervezeti egység profitabilitásáért, tervezési, termelési, értékesítési, pénzügyi és számviteli tevékenységéért. Solomons négy pontban rendszerezi a divizionális szervezeti rendszer előnyeit (Solomons, 1983):

1. A diverzifikáció lehetőséget ad a különféle tevékenységek megfelelő szervezeti egységben való működésére, ugyanakkor könnyedén kezelhető a rendszer egyetlen egységként.
2. A döntéshozás légkörének kialakítása a divíziók szintjén – lehetőséget teremteni a kreatív képességeknek az egyéni felelősség és hatalom gyakorlására.
3. A divízióvezetők célja a hosszú távú jövedelmezőség biztosítása a vállalat egésze számára, ezért a vállalati nyereséghez való hozzájárulás mérése a rendszer velejárája. A vállalat vezetése megfelelő szintű önállóságot biztosít a divízióknak gazdasági döntéshozásukban, ami a teljesítménymérés lehetőségének feltétele.
4. A divíziók menedzsmentpozíciói első osztályú tréninget jelentenek a vállalat jövőbeni topmenedzsmentje számára. A divíziók szintjén az üzleti élet valamennyi problémája, különféle döntési szituációk megfelelő tapasztalatszerzéseként értékelhető.

A divizionális szervezeti rendszer elméletileg előnyös vállalati struktúra, de a sikeres működésnek van néhány alapvető feltétele. A részlegek független működési feltételeinek biztosítása elengedhetetlen a nyereségesség méréséhez. Mivel jellemzően a tevékenység, termék alapján történik a divíziók kialakítása, így természetesen a vállalatvezetésnek megfelelő rálátással kell bírnia valamennyi üzleti területre, amelyekben a részlegek tevékenységüket kifejtik. Ez egyrészt a megfelelő kontroll alapfeltétele, másrészt a részlegek közötti együttműködés lehetőségeinek felismerése révén összvállalati érdek. Az együttműködés kritikus kérdése a profitorientáltság, illetve a divíziók profitcéljainak és a vállalati profitcélok az együttes érvényesülése.

A részlegek közötti verseny a rendszer velejárója, ugyanakkor a verseny kézbentartása, különösen, ha az egyik részleg profitja a másik veszteségét jelenti, ugyancsak hosszú távú gondolkodást igényel. A vállalatvezetés részéről kihívás, de egyúttal alapvető feltétel is, hogy megfelelő önkontrollt gyakoroljon a vállalati iránymutatások, direktívák kialakításával, a divíziók függetlenségének megtartása érdekében.

Az áttekintett szervezeti rendszerek a gyakorlatban ritkán működnek tiszta formában. A cégek igyekeznek valamennyi szervezeti modell előnyeit kihasználni, úgymond hibrid rendszereket kialakítani, amelyek a környezeti kihívásokra a lehető legjobb válaszadási lehetőségeket adják.

A transzferárazás számveteli közelítése

A transzferár-kategória számveteli vonatkozása az ár szerkezetére épül. Maga az ár a termék előállításának költsége és a termék értékesítésén elérni kívánt haszon összegeként értelmezhető. A költség- és haszonkategoría egyszerűnek tűnik azon gazdasági tevékenység vizsgálataig, amely alapján ármeghatározásra törekszünk. Ekkor ugyanis előkerül az előállítási költség tartalmának kérdése, a direkt és allokációs módszerekkel a termékhez rendelhető erőforrás-felhasználások problémája, a haszonkategoría alatt pedig a tevékenység teljes költség-alakulásának vizsgálata, a fedezeti ponthoz tartozó kibocsátási szint meghatározása, illetve ebből adódóan a termék árának nyereségtartalma mint megválaszolendő alapvető kérdéskör. Mindezek a területek a vállalkozás piaci feltételrendszerének függvényében a vezetés részéről a piac alapvető ismeretét igénylik a termékstruktúrában, a piaci szereplőkben, az ügyfelekben, az elérhető erőforrásokban egyaránt. A realizációs folyamatok és a nyereségesség érdekében a külső információk hangsúlyosak a menedzsment számára. A transzferár problémája pedig az árak éppen a realizációs folyamatokban megjelenő szerepén és hatásán nyugszik.

A vezetői számveteli kutatások szerint a transzferár a vállalatban belüli erőforrás-allokációban alapvető szerepet tölt be, ezáltal befolyásolva a szervezeti egységek rendszeren belüli pozícióját, a részrendszerek és a vállalat egészének tevékenységével összefüggő alapvető döntési szituációkat (például make-or-buy, tervezési és befektetési, termékmegszüntetési, végtermék-árazási döntések), valamint a teljesítménymérés és -értékelés kialakítását és működését. Rosszul választott transzferár tehát nemcsak a vállalkozás eredményének nagyságára és struktúrájára lesz hatással, hanem a döntési szintek motivációjának veszélyeztetésével a hosszú távú működést kérdőjelezheti meg.

A közgazdasági elméleti kutatások terén Hirshleifer¹ transzferárelmélete szolgál alapul a későbbi transzferárazással kapcsolatos kutatásokhoz. Hirshleifer a köztes termékek piaci körülményeinek, a végtermék piacának és a vállalati részlegek integrált tevékenysége alapján a határkölség-alapú árazást, illetve a transzferár optimális kibocsátást szabályozó funkcióját tartja igazolhatónak. A számveteli kutatók közül Solomons volt az első, aki Hirshleifer eredményeinek gyakorlati alkalmazhatóságát vizsgálta. Szerinte az ármeghatározás a belső ügyletekben alapvetően attól függ, hogy

- van-e kompetitív piaca a belső ügyletben szereplő terméknek, ahol a divíziók szabadon megjelenhetnek?
- ha nincs a köztes terméknek kompetitív piaca akkor a belső ügyletben szereplő termék lényeges volumen vagy értéket képvisel-e?
- ha nincs a köztes terméknek kompetitív piaca és a belső forgalom jelentős, akkor a szállító divízió kapacitása elegendő-e a kereslet teljes kielégítésére?

E feltételrendszer elemeinek lehetséges kombinációi alapján Solomons öt eshetőséget vizsgált meg. Természetesen nem mindegyiknek van realitása, így az ármeghatározásnál sem adódik egyértelmű válasz (Solomons, 1983).

- a) *A köztes terméknek van kompetitív külső piaca, ahová a divíziók szabadon beléphetnek.* Ez esetben a divíziók önállósága egyértelműen létezik, döntéseiket a divízió jövedelmezősége érdekében hozzák meg. Mivel a piaci információk rendelkezésre állnak, és a piaci tevékenységük a vállalati vezetés által nem korlátozott, így a belső ügyletekben egyértelműen csak a piaci árak van jogosultsága.
- b) *Nincs külső piac a köztes termékre, és a belső kereskedelme sem jelentős.* Ez a feltétel azt jelenti, hogy nincs különösebb belső feszültség az ügyletben részt vevő részlegek között, mivel az eredményük alakulására nincs meghatározó befolyása a transzferáraknak. Ebben a helyzetben Solomons szerint nem kell komplex transzferárrendszerrel számolnia a vállalkozásnak, meghagyhatja az ár kialakítását a divízióknak. Tipikusan a költségek és elfogadható, ésszerű, a befektetés megtérülését biztosító hasznot tartalmazó ár alkalmazása segíti a legjobban a folyamatok működését. Ennek megfelelően a tőkearányos haszon (ROC) ajánlott az áralkulációban.
- c) *A belső ügyletben jelentős, vagy potenciálisan jelentős termékvolumen, olyan termék esetén, amellyel a külső kompetitív piacon más szállító*

nem kereskedik, illetve a belső szállító üzleti tevékenységében sem képvisel jelentős részt. Ebben a helyzetben a transzferárak kialakítása már komplexebb gondolkodást igényel, mivel a belső ügyletben nagy volumenek kerülnek értékesítésre. Az előző szituációhoz képest a haszon meghatározása érezhetőbb hatással bír a részlegek nyereségére, a belső összhang érdekében a teljes folyamaton realizált haszon egyenletes elosztása tipikus, azaz a tőkearányos jövedelmezőség mértéke jellemzően egyforma kell, hogy legyen a divízióknál. Solomons kétlépéses eljárást javasol a belső szállítónak a belső árazásra: egyrészt termékenkénti díjat a termelő határköltségének és a disztribútor-részleg határbevételének metszéspontjában lévő volumen alapján. Ez a díj fedezi a változó költségeket és a fix költségek egy részét is. Másrészt éves fix összeg meghatározását, amely a tervezett volumen alapján kerül kialakításra, és fedezi a termelés fix költségét, valamint a profitot. A termékszintű kalkulációban ez az évente fizetendő fix díj szerinte nem kerül figyelembevételre.

- d) *Külső piac nélkül a belső eladó divízió értékesítésének jelentős része a belső értékesítés, és kapacitása minden szükséglet kielégítésére elegendő.* Ez a szervezeti működés a belső szállító divízió szerepét kiszolgáló funkcióvá változtatja. Gyakorlatilag ellátja a belső vevőrészelet az általa igényelt termékekkel. Ebben a helyzetben természetesen alapvetően a költség alapú, leginkább standard változó költség alapú ármeghatározás jellemző, de a termék jellegében, illetve a költségek feloszthatóságában felmerül néhány megválaszolnivaló kérdés. Ha a költségek a volumenváltozással nem szignifikánsan változnak, akkor az eladó időszakonként az árak változtatására kényszerül. Ha viszont a költségváltozás nem független a volumentől, akkor a transzferárak kialakítása az eladó költséginformációi és a vevő különféle szintű transzferárak alapján tervezett igénye szerint valósul meg. Elfogadott árak mellett az eladó felelőssége a rendszer működtetése.

Ha a transzferár megállapítása a standard változó költségekre épül, akkor az eladórészleg fix költségeit az ár nem fedezi, azok az eredményét terhelik. Mivel azonban a részleg működése a vállalat egészének érdeke, így természetesen a fix költségek vállalati általános szinten, illetve azon részlegek révén merülnek fel, amelyek az eladórészleg kiszolgálófunkcióját igénybe veszik. Ha egy részleggel áll kereskedelmi kapcsolatban az eladó divízió, akkor a fix költségek áterhelése előzetes

megállapodás alapján egyszerűbb, ha viszont több részleg is vásárol az eladótól, akkor jellemzően az előzetes kapacitás-igénybevételi tervek alapján kerül az általános költség áterhelésre. Ez a módszer az eladó részéről a kapacitáslehetőségek becslését jelenti, minél nagyobb kapacitáskihasználást, a vevők részéről pedig korrekt igénybevételi terveket, hiszen az alultervezett igénybevétel mellett kisebb fix költség átvállalásával a többi divízió eredményalakulását rontják, ami hosszú távon a belső konfliktusok miatt nem tartható.

A szervizrészleg tervezett fix költsége szétosztásának nagy előnye, hogy a terven felüli költségtételeket nem tudja a többi divízióra áterhelni, hogy megszünteti annak kockázatát, hogy a fix költség alakulása a volumentervekre hatással legyen, hogy a divíziók havi zárási folyamatait a költségkalkuláció időigénye nem befolyásolja. Mindemellett az eladó divízió fix költségei nemcsak a divízióon belüli, hanem a többi divízió, így a vállalatvezetés kontrollja alatt is állnak.

- e) *Nincs külső piaca a köztes terméknek, a belső szállító jelentős volument értékesít a belső ügyletekben, kapacitása teljes kihasználásával sem tudja teljesíteni az igényeket.* Ebben a helyzetben a d szituációhoz képest a vállalatvezetés interdivíziós kapcsolatokkal összefüggő feladatköre hangsúlyosabbá válik. Mivel a kapacitáskorlátok miatt a belső igények kielégítése lehetetlen, a legjövedelmezőbb kapacitáskihasználást a vállalat érdekeinek figyelembevételével a vállalati szintű felelős döntési pozícióban lehet meghatározni. Ezáltal a transzferár az eladórészleg vonatkozásában elveszíti egyik jelentőségét, hiszen a tervezésben az elvárások csökkennek, a termékértékesítés elosztása felülről jövő döntéssé válik. Egyúttal egy hosszú távú probléma is előtérbe kerül, mégpedig, hogy milyen hosszán lehet a vállalaton belül az elégtelen kapacitás problémáját fenntartani.

Ez a feltételrendszer tehát a transzferár kialakítása szempontjából komoly belső folyamatszervezést igényel, az adminisztratív, vállalati szintű döntések hangsúlya nagy, az ármeghatározás maga programozott formában, optimalizálással történik.

Solomonshoz hasonlóan R. L. Benke és J. D. Edwards (1980) különféle szituációkat meghatározva, előnyben részesítették a vállalat profitmaximalizáló célját, háttérbe szorítva ezzel a teljesítménymérés jelentőségét. A belső árak meghatározásakor nem preferálják a matematikai programozást, és az elméleti kutatások eredményei szerinti határköltség helyett a változó költséget ajánlják. Transzferárképletük a standard változó

A transzferár meghatározása a felelősségi központok és a piaci viszonyok függvényében

	Szituációk	Transzferártechnikák
Profitközpontok	1. Tökéletes piac: minden vállalaton belül értékesített termék a piacon is eladható.	Uralkodó piaci ár (prevailing market price) = standard változó költség + elvesztett haszon.
	2. Kissé tökéletlen versenypiac esetén: minden belső értékesítésű terméknek van külső piaca.	Beállított piaci ár (adjusted market price).
	3. Tökéletes piac, vagy kissé tökéletlen piac: a legtöbb értékesítés a piacon. A belső értékesítésben részt vevő termékeknek nincs piaci árak.	Látszatár. Amíg a termék belső értékesítésre kerül, addig nincs piaci ára, látszat piaci ára van, ami a standard változó költség és a nem külső értékesítésre termelt termékek elvesztett fedezeti összegeként értelmezhető.
Al-profitközpontok	1/a A legtöbb termék értékesítése vállalaton belül.	Standard változó költség, mivel nincs a külső értékesítésen elvesztett haszon. A nyereségközpontok megvédik a fedezeti összeget tartalmazó technikákat.
	1/b A legtöbb termék értékesítése a piacon történik. A belső értékesítésű termékeknek nincs külső piaca, az előállításukhoz használt kapacitás nem használható a külső értékesítésre szánt termékek előállításához.	
	2. Szabad kapacitás.	Standard változó költség, a kihasználatlan kapacitás elvesztett fedezeti összege nulla.
Költségközpontok	1. Nincs külső ár a piaci viszonyok miatt.	Standard változó költség, nincs elvesztett fedezet, fix költségek időszakos allokációja.
	2. Szabad kapacitás.	Standard változó költség, nincs elvesztett fedezet, a kapacitáskihasználással keletkező pótlólagos fix költségek áterhelése a vevőrézslégre.

(Forrás: Ralph L. Benke Jr. – James Don Edwards (1980): *Transferpricing :Techniques and Uses.* p. 76 alapján)

költség és az elvesztett haszon alapján épül fel (lásd: 1. táblázat). A szituációk függvényében az általuk ajánlott ár lehet módosított ár, uralkodó piaci ár, látszatár vagy standard változó költség (Benke – Edwards, 1980).

A számviteli kutatások eredményeként a transzferárak kialakításának költségalapú, piaci alapú, sőt a vállalaton belüli sajátos elszámolási rendszer bevezetésével duális árazás mellett érvelők is megegyeztek abban, hogy valójában a belső árak meghatározása attól függ, hogy a menedzsment hosszú távú céljait mely módszerek segítik leginkább.

Anthony és Dearden ezt úgy fogalmazta meg, hogy a transzferárrendszer két fontos kritériuma (Anthony – Dearden, 1980):

1. motiválnia kell a divízióvezetőket becsületes döntéshozásra, és ennek érdekében megbízható belső kommunikáció kialakítására, azaz a divíziószintű döntéshozás nemcsak a divíziószintű profit emelkedésében, hanem a vállalati szintű nyereség növekedésében is látható,
2. nyomott árak, amelyek a külső szállítók által ideiglenesen kínált árak, általában elfogadhatatlannak transzferárként.

Általában véve szerintük a beszerzési ár és a transzferár politikája egymástól független döntési kör a vállalkozásnál. Kutatásaik során igyekeztek meghatározni azokat a körülményeket, amelyek az árképzés módsze-

rének megválasztását leginkább alátámasztják. A piaci alapú árképzés mellett szavaztak abban a helyzetben, ha a köztes termék piaci ára értelmezhető, és kényszeríti az eladórészleget make-or-buy (venni vagy eladni) döntésekre, mindamelllett elégséges profitot tartalmaz. Ha mindkét részleg működése autonóm, akkor a beszerzési és az árazási döntések egybeesnek. A vállalat maximális profitjának elérése érdekében azonban bizonyos korlátozások szükségesek, mint például azonos külső és belső árak esetén a belső beszerzések preferenciája, a külső szállító időlegesen nyomott árának elutasítása, illetve a vállalatvezetés divíziókkal szembeni elvárásának figyelembevétele a beszerzési folyamatok kapcsán. Ezek természetesen sértik a kereskedelemmel foglalkozó divízió önállóságát.

Anthony és Dearden a költségalapú, standard teljesköltség és árréstartalmú ármeghatározást javasolják, ha a piaci árakról nincs elérhető információ. Az árrés meghatározásánál a külső értékesítéseken általánosan elfogadott, vagy az adott piacon, iparágban jellemző, esetleg az eszközfelhasználások alapján beállított mértékű marginnal számolnak. Ők is felismerték, hogy a végterméket értékesítő divízió számára az általa az optimális (maximális profitot biztosító) kibocsátás mellett realizált nyereség nem elegendő a vállalati profitcélok eléréséhez, így a transzferárrendszer ösztönző funkciója nem érvényesül. Ennek a problémának

a megoldására a fix költségek kapacitás-igénybevétel szerinti rendszeres szétosztását javasolták (ugyanúgy, mint Solomons vagy Benke), esetleg a teljes folyamaton realizált profit megosztását (eladási ár mínusz változó előállítási és értékesítési költség). Azt is elfogadhatónak tartották, ha az értékesítőrészleg a változó értékesítési költségekkel csökkentett külső piaci áron értékesít, a vevőrészleg pedig a standard változó költségen. A különbség a konszolidálás révén látható a vállalati eredményben (Anthony – Dearden, 1980).

A számviteli kutatások terén nagy jelentősége volt Robert S. Kaplan munkásságának. Legjelentősebb eredménye a Balanced Scorecard modell, amely a vállalati stratégiai célok megvalósításának rövid távú tervezésében és értékelésében a gyakorlat által is igazolt eszköze (Kaplan – Atkinson, 1998). A transzferárkutatás terén megjelent munkáiban is felismerhető a menedzsment-szemlélet, magát a transzferárrendszert a gyakorlati alkalmazhatóság oldaláról közelíti és a vállalatvezetés eszközendő részének definiálja. Szerinte az elszámoló árak rendszerének a vállalati optimalizációs törekvéseknek, a nyereségmaximum szempontjából optimális tevékenységnek megfelelően kell kiépülnie, ugyanakkor a különböző vezetői szintek teljesítményének tervezését, mérését és értékelését is kell, hogy szolgálja. Kaplan hangsúlyozta a részlegek közötti kereskedelmi ügyletek eredményhatásait, amelyek a divíziók profitcéljainak veszélyeztetésével a belső folyamatokra negatív hatással lehetnek. Nemcsak az fontos kérdés, hogy a beszerzési folyamatok vállalaton belüli működtetése mennyiben összvállalati érdek, hanem hogy a divíziók profitcéljai elérése rövid távú döntésekkel, vagy a vállalati hosszú távú érdekek megvalósítása érdekében realizálódnak. Elemzéseiben a teljesítményértékelés hangsúlyozása mellett tehát a rövid és hosszú távú hatások is komoly figyelmet kaptak.

Kaplan szerint a mikroökonómiai elméletek szerinti határköltség a kapacitáskihasználás azon szintjén hozza összhangba a keresletet a kínálattal, ahol a kapacitásfüggő költségek termékszinten a legalacsonyabbak. Ennek a gyakorlati realitása nem igazolható. A teória alkalmazásakor a számviteli szakemberek alapvetően a rövid távú változó költségre épített, a kapacitás-igénybevétel fedezetére elegendő fedezettel kalkulált transzferárakat fogadják el. Kaplan a kapacitás fedezetére szolgáló költségtartalmat a használdozat-költséggel helyettesíti, amely a termék belső felhasználásával merül fel, és több nyereséget jelent, mintha a terméket a külső piacon értékesítenék. Ez a rövid távú változó költségre épített árazási módszer a szakemberek számára elfogadhatatlan, mivel alapvetően a rövid távú ár meghatározást szolgálja. Az árképzés azonban

hosszú távú megfontolásra kell, hogy épüljön, hiszen a folyamatosan változó transzferárak megbízhatatlan és változó információt adnak a vállalkozás értékképző folyamatairól, ezáltal gátolják a vállalatvezetést a folyamatok koordinációja és racionalizálása terén. A vállalati működés hosszú távú tervezhetősége a transzferárrendszer stabilitását igényli.

A felmérések szerint a leggyakrabban használt transzferár-kalkuláció a standard költségre épített teljesköltség-alapú árazás. A módszer hibája természetesen a hagyományos költségfelosztás sajátosságaiból adódik. A kapacitásköltségek termékekhez rendelése költségokozóktól függetlenül, önkényes alapon, leggyakrabban termelési volumen alapján valósul meg. Ez a kalkuláció magában hordozza azokat a már említett kritikus jellemzőket, mint a folyamatosan változó kapacitáskihasználás miatti volumenváltozást, ebből adódóan az elszámoló ár hosszú távon állandó és rövid távon változó részekből való tartalmát, így a költségmegtakarítások és kapacitáskihasználás megbízható elemzésének lehetőségét. A teljes költség meghatározása tipikusan nem az önköltségszámítás, hanem a teljes költség fedezete célra épül. Ha a köztes termék piacán az árinformációk elérhetők, akkor nincs realitása a teljesköltség-alapú kalkulációnak, viszont ha nincs piaca a köztes terméknek, akkor a teljesköltség-alapú ár a hosszú távú határköltség kategóriaként értelmezhető megfelelően tervezett költségszerkezet esetén.

Kaplan megfelelő köztes megoldásnak látja a tevékenység-alapú költségszámítás módszerét a transzferárak kialakításakor. A tevékenység-alapú allokáció a kapacitásköltségek termékhez rendeléséhez költségokozók meghatározását, a költségek ezen keresztül való felosztását jelenti, a költségokozó igénybevételének alapján. A belső ügyletek árazásakor tehát a termékköltségen kívül a kapacitásfenntartó és terméktől független általános költségek éves fix díjtétele kalkulálható. A működésfenntartó költségekre kalkulált díj az árban a vevő divízió számára biztosítja a folyamatos szállítási lehetőségét az általuk készített tervek alapján. Ez megbízható tervezést igényel a vevőrészlegtől, ezáltal rövid távon (éven belül) határköltség-alapú árképzést biztosít. Alultervezés esetén ugyan alacsonyabb beszerzési ár kerül megállapításra, de egyúttal a kockázata is fennáll a tevékenység problematikusságának az igények kielégítésének elégtelen szintje miatt. Az éves díj meghatározása természetesen attól is függ, hogy az eladó divízió profit- vagy költségközpontként működik, azaz hogy van külső megrendelése, vagy kizárólag a belső ügyletek révén realizálódik a tevékenysége.

Kompetitív piaci feltételek között a piaci ár megfelelő alapot jelent a divíziók önállóságának és független-

ségének érvényesítésére. Ha a hosszú távú piaci ár nem biztosít megfelelő profitot a vásárló divízióknak, akkor a vállalat dönthet a termék külső piaci beszerzéséről, a gyártórészleg pedig a külső piaci értékesítésről. Az persze egyértelmű, hogy a belső értékesítések általában mindkét divízió számára előnyt jelentenek a külső kereskedelmi ügyletekhez képest. Jelentős megtakarítások érhetők el az értékesítési költségeken, a szállítási és szervizköltségeken, garanciaidőkön. Sok esetben a minőségi követelmények biztosítása, a termékkel kapcsolatos bizalmas információk is igénylik a belső kereskedelmet. Ez esetben a piaci árhoz képest magasabb árak alkalmazása is előfordulhat. Ugyancsak figyelmet érdemel a külső árak alkalmazásakor a külső potenciális szállítók rövid vagy hosszú távú gondolkodása. A túlságosan alacsony árak jellemzően nem tarthatók hosszú távon, csupán a piacszerzés érdekében kerülnek alkalmazásra a külső szállítók által. Ezek a problémák jelzik a piac nem kompetitív jellegét, hiszen általában a kompetitív köztes termékpiac olyan feltétel a vizsgálódások során, mely a gyakorlatban nem jellemző. Ekkor viszont a belső folyamatok koordinációja a piaci árak révén meglehetősen bonyolulttá válik, gyakorlatilag a piaci árak alapján való folyamat-összehangolás a vállalatban belül ellentétes a divíziók önállóságának elvével.

Összességében a kompetitív piac hiánya és a költségalapú árképzési lehetőségek korlátai miatt Kaplan a megegyezéssel való árképzést preferálta. Ha a piac nem monopolisztikus, az információáramlás megfelelő ahhoz, hogy a transzferár a használat-költséggel közel azonos legyen, a vállalatban belüli üzleti aktivitás lehetősége fennáll, a piaci folyamatok ismerete alapján megbízható ajánlatok kerülnek elfogadásra a külső kapcsolatokból, valamint a felső vezetés támogató részvétele mellett a megegyezéssel való árképzésnek számos előnye lehet. Ugyanakkor az alkalmazás korlátjaként értékelhető Kaplan szerint (Kaplan – Atkinson, 1998: 461. old.):

- a folyamatba bevont vezetők idővesztése,
- a tárgyalások során a divíziók közötti érdekütközések miatti konfliktusok felerősödése,
- a vezetők megegyező képessége, azaz szubjektív elemek komoly befolyással vannak a végeredményre,
- a felső vezetés folyamatértékelő tevékenységének és a vitás kérdések rendezésének időigénye,

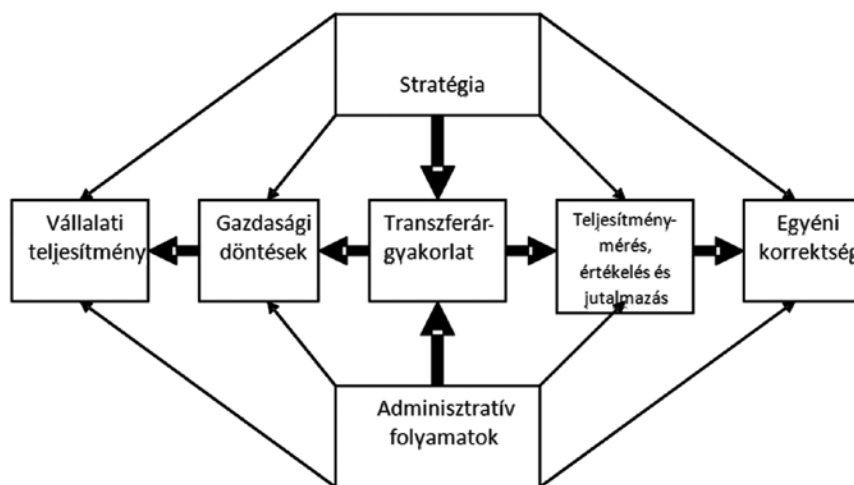
- esély van a használat-költséget fedező ár melletti kibocsátási szintnek az optimálisnál alacsonyabb meghatározására.

Kaplan ezeket a hátrányokat felismerte, de sokkal részletesebben nem foglalkozott a kérdéssel. Összességében az említett hátrányok jól mutatják a megegyezéssel való transzferárrendszernek a szubjektív voltát, a vezetői képességek jelentőségét.

Robert G. Eccles (1985) szerint a transzferár-politika egyike azon vállalatvezetési eszközöknek, melynek kialakítása, implementálása és folyamatos alkalmazása számtalan előnnyel jár, ugyanakkor folyamatos figyelmet igényel, hiszen számtalan belső konfliktus forrása lehet. Bevezetéséhez a jogosultságok és felelősségi körök hatékony működésének vizsgálata szükséges. Ennek jellemzésére Eccles két kategóriát emel ki: az egyik a vállalati teljesítmény, a másik az egyéni korrektség. Az általa feltett fő kérdés, hogy van-e megfelelő szintű felelőssége és elegendő jogosultsága az erőforrások felett a vezetőknek ahhoz, hogy a tevékenységükkel korrekt módon hozzájáruljanak a vállalati teljesítményhez. Ez a kérdés a rendszer kritikus pontjára tapint rá, miszerint csak olyan eredményekért tehetők felelőssé a vállalati hierarchiában a vezetők, amelyek eléréséhez szükséges erőforrások felett rendelkezési joguk van. Egyúttal az is egyértelműsíthető, hogy a vezetői szintek korrekt működése csak akkor biztosítható, ha a felelősségi pozícióban lévő vezetők munkájuk értékelését és jutalmazását korrektnek érzik. Az egyéni korrektség tehát az egyén oldaláról hozott felelős döntések fogalma mögött az egyén elégedettségét is jelzi a vele szemben kialakított elvárásokban és értékelésekben. (lásd 1. ábra)

1. ábra

A transzferárazás okai és hatásai



(Forrás: Eccles: The Transfer Pricing Problem: p. 7.)

A jogosultság és felelősség kérdésköre a transzferár-politika vonatkozásában különösen fontos terület. A transzferár szerepe szerint az egyik részleg számára bevételoldalról, a másik részleg számára költség/ráfordítás oldalról érinti az eredményt. Maga a transzferárrendszer persze a vállalati stratégiai célok érdekében kialakított árazási mechanizmus, azaz a működtetése a vállalati tevékenységben szükségszerű és elvárt, így szoros kötődése van a teljesítményértékeléshez is. A vállalatvezetés számára tehát hangsúlyos terület a transzferárrendszer kialakítása során a teljesítményértékelésre gyakorolt konkrét hatások vizsgálata, illetve a bevezetés során a belső kommunikáció révén a felelősségi körökkel kapcsolatos elvárások tisztázása. Ellenkező esetben a kialakuló belső feszültség, az egyéni érdekek és a vállalati érdekek diszharmóniája a telje-

a hagyományos típusú integráció, mely kimondottan a gyártórészleg által előállított köztes termék kereskedelmére alakítja ki a belső vevő feladatkörét. Ettől szélesebb kapcsolatrendszerre építve említhető az az integrációtípus, mely kilép a „csak” termékkereskedelm kötelékéből és az együttműködés egyéb előnyeit (technikai, technológiai, fejlesztési stb.) is erősíti a szervezeti rendszeren belül. Ugyanakkor vannak olyan vállalatok, amelyek esetében a divíziók tevékenységének sajátosságai nem igénylik, esetleg nem engedik meg az együttműködést, kapcsolatuk esetleges, vagyis a vertikális integráció nem a vállalati stratégia jellemzője. Természetesen ezek egyéb kombinációi is elképzelhetők. A vertikális integráció és a kialakítható transzferár-politika összefüggéseit szemlélteti a 2. táblázat.

2. táblázat

A stratégia és a transzferár-politika összefüggései

Stratégia a részlegek integrációjára	Transzferár-politika
Hagyományos vertikális integráció az alacsony beszerzési költség érdekében	Rögzített belső kereskedelem – költségalapú árképzés
Vertikális integráció hagyományostól eltérő formái	Rögzített belső kereskedelem – piaciár-alapú árképzés
Vertikális integráció hiánya	Autonóm kereskedelem
Az említett típusok kombinációja	Kettős árazás

(Eccles: *The Transfer Pricing Problem alapján*)

sítménymutatókban rövid távú eredmények elérésére ösztönöznek.

Külön figyelmet érdemelnek a teljesítménymutatók maguk. A legjellemzőbb mérők többnyire az eredmény különböző szintjein mért értékek. Ott persze, ahol az eredmény valamilyen belső mechanizmus révén befolyásolt érték, a teljesítmény nem feltétlenül az eredménykategóriákra kell, hogy épüljön. Ennek megfelelően a különböző vezetői szinteken a teljesítmény fogalmának tisztázása vezet a motiváló és ösztönző értékelőrendszer kialakításához. Ebből adódóan a pénzügyi mutatók mellett a teljesítmény nem pénzügyi típusú mérési lehetőségei egyértelműbb elvárás rendszerek kiépítésével, a transzferárak teljesítménymérésre gyakorolt hatásának csökkentésével az egyéni elégedettség és elhivatottság irányába hatnak.

Ugyanakkor a transzferárrendszer a részlegek közötti kereskedelmi ügyletekhez kötődő kategóriaként igényli a szervezeti rendszeren belül a divíziók együttműködésének vizsgálatát, természetesen a vállalati stratégia függvényében. Eccles alapvetően négy alapítípust vázol fel a belső folyamatok összehangolására a vállalati tevékenység sajátosságaihoz szorosan kötve (Eccles, 1985). Szerinte a vertikális integráció két alapvető formáját lehet megkülönböztetni. Az egyik

Összességében tehát a transzferár-politika legfőbb jellemzőiként értékelhető, hogy a vállalati stratégia alapján kerül kialakításra, befolyásolja a vezetői szinteken kialakított jogosultsági és felelősségi köröket, ezért hatása van a gazdasági döntésekre és a teljesítménymérés kapcsán az igazságosság mértékének megítélésére.

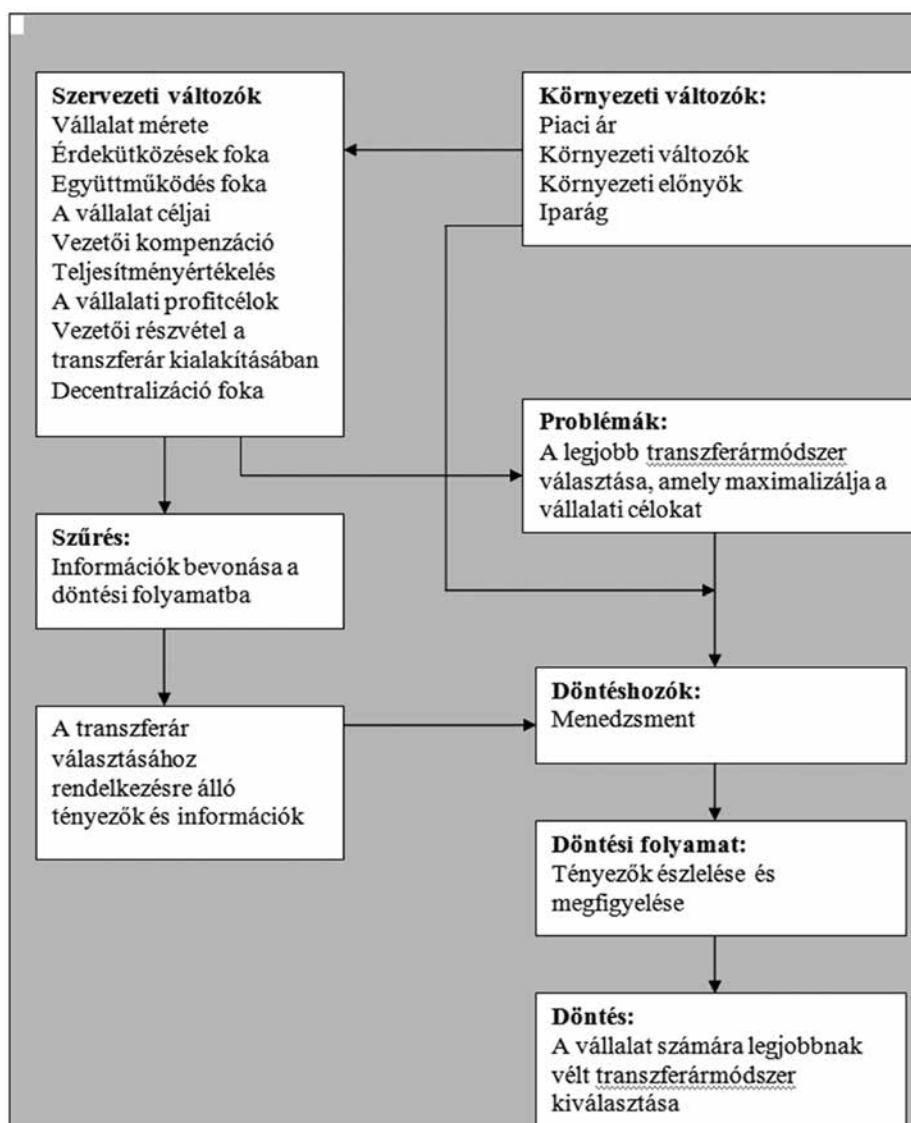
Szervezeti modellek és transzferárazás

Swieringa és Waterhouse tanulmánya szerint a transzferárrendszerek meghatározásakor alapvető érdek a vállalati célokra épített, a viselkedési és cselekvési következetességet a teljesítménymérés rendszerén keresztül érvényesítő, a döntéshozás során a gazdasági racionalitást előtérbe helyező árrendszer kialakítása (Swieringa – Waterhouse, 1982). Modellalkotásuk során a hagyományos, racionális alapon kialakított, a vállalat hosszú távú érdekeinek elérését célzó transzferárrendszer mellett, négy modell keretei között vizsgálták a transzferár-meghatározást. Az egyik a *viselkedési modell*, amelyben a szervezeten belüli érdekegyeztetési folyamatok alakítják a belső árakat. A másik a *szeméttartó modell*, amelyben a vállalat nem előzetes célokra építi a rendszert, hanem a folyamatokat követve, az adott helyzetben előállt választási lehetőségek alakítják azt. A harmadik a *szerve-*

vező modell, amelyben a múlt tapasztalataira építve történik a támogatott céloknak megfelelő transzferár kialakítása. A változtatás ugyanakkor a rendszerben elfogadott. Végül a piacok és hierarchiák modell keretein belül a gazdaságosság érdekében, a szabályozottság révén, a környezeti bizonytalanság megszüntetése a cél.

Swieringa és Waterhouse kutatási eredményei felhívták a figyelmet a transzferárrendszerekkel kapcsolatos külső környezeti és belső szervezeti tényezők, jellemzők hatásaira, melyek a biztosított információk, folyamatok és érdekek alapján meghatározzák magát az árképzési mechanizmust. A témával kapcsolatos kutatások közül Schweikart, valamint Birnberg és Shields munkássága alapján S. Borkowski a 2. ábrának megfelelően összegezte a transzferármódszer választását befolyásoló tényezőket, és készítette el ennek bázisán a transzferártechnikák alkalmazására vonatkozó folyamatábrázolást (Borkowski, 1990). Jól látható, hogy a külső környezeti tényezők (mint például a köztes termék piaci ára, a vállalat gazdasági stabilitása, gazdasági előnyei stb.) hatással vannak a belső szervezeti jellemzők alakulására. A vállalat belső feltételrendszere jó alapot képez az ármeghatározáshoz szükséges információk előkészítése terén, de az elszámoló árak megválasztásakor a vállalati célok megvalósítása ugyancsak hangsúlyos.

Transzferárvalasztás a vállalaton belül



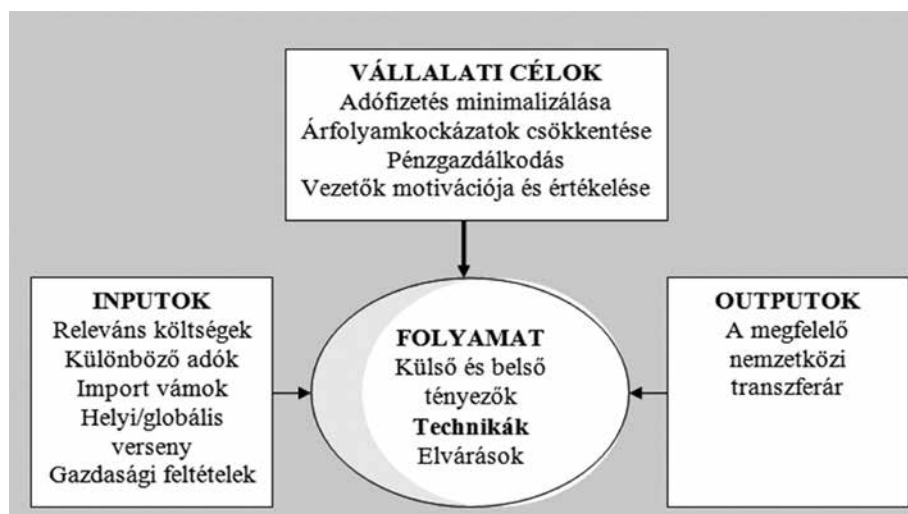
(Borkowski, S.C. (1990): *Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey. Journal of Management Accounting Research, Fall: p. 83.*)

Nemzetközi transzferárazás

Kétségtelen, hogy az elmúlt kb. harminc évben a tudományos és technikai előrelépések, amelyek következtében a közlekedés, az infrastruktúra, az adatátvitel és a kommunikáció ugrásszerű fejlődési folyamat ment keresztül, lényegesen megkönnyítette a vállalkozások nemzetközi kapcsolatainak kialakítását, gaz-

dasági tevékenységük kiszélesítését. A nemzetközi gazdasági kapcsolatok jelentősége, illetve az ezekkel együtt járó kockázatok növekedése a nemzetközi szervezeteket átfogó és általános jellegű iránymutatói, szabályozási környezet kialakítására ösztönzi. A gazdasági folyamatok átláthatóbb, standardizáltabb, és ezáltal a kockázatok tekintetében is biztonságosabb együttműködési kereteinek kialakítása az alapvető cél. E tekintetben a transzferárak kategóriája, illetve az a gazdasági kapcsolatrendszer, amely multinacionális vállalati vonatkozásban értendő, különös figyelmet kapott az elmúlt húsz évben. A multinacionális vállalat transzfer-

A nemzetközi transzferárrendszer részeinek összefüggése



(Forrás: Abdallah (2004): *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*: p. 29.)

ár-politikája ugyanis, a vállalatvezetési eszköz kategórián túl, nemcsak a vállalati stratégiai célok és a leányvállalatok gazdasági tevékenységének összehangolását, a teljesítménymérés rendszerének kiépítésével a motivációs és ösztönzőrendszer fenntartását szolgálja, hanem a nemzetközi versenyben való pozíció erősítését és a lehetőségek kihasználását, a gazdasági környezeti különbségekben rejlő előnyök érvényesítését is, leginkább az adózási és devizakockázati lehetőségekben.

Abdallah (2004) a multinacionális vállalatok hatékony transzferárrendszerének kritériumait a következőkben foglalja össze (Abdallah, 2004: p. 27.):

A nemzetközi transzferár-politika

1. megfelelő eredménymérőket alakít ki a külföldi leányvállalatok teljesítményének értékelésére, amellyel a csoportszintű profithoz való hozzájárulásuk mérhető,
2. megfelelő információt szolgáltat a vállalatvezetésnek a gazdasági döntésekhez,
3. működtetése a multinacionális vállalat összteljesítményét növeli,
4. motiválja a leányvállalatok vezetőit hatékonyságuk és üzleti területük eredményének maximalizálására a vállalati céloknak megfelelően,
5. minimalizálja a multinacionális vállalat nemzetközi tranzakciós költségeit a vámokban és adókban, a devizakockázatokban, pénzügyi manipulációk miatti veszteségekben és a külföldi állami szabályozókban.

A jól kialakított és működő transzferárrendszer a multinacionális vállalat számára a vállalati és a leányvállalati célok jobb összehangolását, célirányosabb teljesítménymérést, kisebb adó- és vámkötelezettségeket, motiváltabb vezetőket, kisebb devizakockázatot, és mindezek révén jobb versenypozíciót jelent a nemzetközi piacon. Abdallah szerint (2004) a nemzetközi transzferárrendszer kialakításakor négy fontos jellemzőt kell figyelembe venni. Alapvetően a vállalati célokat, az árpolitika kialakításához szükséges információkat, a transzferárrendszer működési feltételeit, illetve a kialakított transzferárrendszert magát, ahogy ezt a 3. ábra szemlélteti.

Összefoglalás

A hazai szakmai publikációk jellemzően a transzferárarázást adózási vonatkozásban tárgyalják. A kérdéskör e vetülete természetesen alapvető a vállalkozások számára az adókockázatok minimalizálása érdekében. A transzferárrendszer maga azonban a vállalati folyamatok függvényében a vállalatvezetés eszközrendszerének része, a stratégiai célokat alapvetően szolgáló tényező. Kialakítása során figyelembe kell hogy vegyék a csoportszintű eredményérdekeket, a rendszer átláthatóságával a minél hatékonyabb alkalmazhatóság kritériumát, valamint a stabilitás követelményét (Mangol, 2009). Implementálása a vállalati szervezeti és üzleti sajátosságok révén lehetséges, de hatékony működtetése folyamatos követést és hatásvizsgálatot kíván. Az árázás nem egzakt kategóriajellege miatt a belső elszámoló árak kialakításánál sem képzelhető el egyértelmű szabályrendszer, nem létezik általános érvényű eljárás. E vonatkozásban a nemzetközi menedzsmentkutatások jelentős eredményeket értek el a kategória helyének vizsgálata során. Vannak, akik a közgazdasági modellek bázisán, vannak, akik a számviteli kategóriák és összefüggések, illetve olyanok is, akik a szervezeti rendszerek működési folyamatainak vizsgálata révén foglaltak állást. Mindannyian egyetértettek azonban az árázás, és így a belső ügyletek árázásának komplexitásában, a feltételrendszer összetettségében.

Célom az volt, hogy a sokszor oly negatívan kezelt transzferárprobléma vállalatvezetési eszközjellegét hangsúlyozzam. Ennek első lépése természetesen a vonatkozó szakirodalom áttekintése, melyből most ízelítőt

adtam. Kutatómunkámat empirikus vizsgálattal folytatom, melynek célja a transzferárrendszer és a dokumentáció megítélése a vállalatvezetés szemszögéből. Arra keresem a választ gyakorló szakemberek megkérdezésével, hogy a belső árazás szisztematikus működésének és a teljesítményértékeléssel való kapcsolatának van-e egyértelmű helye a vállalati menedzsment asztalán?

Lábjegyzet

Jack Hirshleifer (1925–2005) elméleti közgazdász, akinek munkássága kiemelkedő jelentőségű a decentralizált szervezeti formában működő vállalkozások transzferárképzési lehetőségeinek kutatásában.

Felhasznált irodalom

- Adams L. – Drtina R.* (2010): Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theory versus Practice. Management Accounting Quarterly, Spring, vol. 11
- Anthony, R.N. – Dearden J.* (1980): Management Control Systems. 4th ed. Homewood: Prentice Hall
- Anthony, R.N. – Govindarajan, V.* (2009): Menedzsment kontroll-rendszerek. Budapest: IFUA Horváth & Partners
- Barakonyi K.* (2002): Stratégiaalkotás II. Stratégiai menedzsment. Budapest: Nemzeti Tankönyvkiadó
- Benke, R.L. – Edward, J.D.* (1980): Transfer Pricing: Techniques and Uses. New York: National Association of Accountants
- Borkowski, S. C.* (1990): Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey. Journal of Management Accounting Research, Fall: p. 78–99.
- Bosnyák J. – Gyenge M. – Pavlik L. – Székács P.-né* (2010): Vezetői számvitel. Budapest: Saldo
- Cook, P.W. Jr.* (1955): Decentralization and the Transfer-Price Problem. The Journal of Business (Chicago Journals), Vol. 28, No. 2: p. 87–94.
- Cox, J.F. – Howe, W.G. – Boyd, L.H.* (1997): Transfer Pricing Effects on Locally Measured Organization. Industrial Management, May/April: p. 20–29.
- Dean, J.* (2009): Decentralization and Intracompany Pricing. Harvard Business Review, May: p. 65–74.
- Drury, C.* (2008): Management and Cost Accounting. 7th edition, London: South-Western Cengage Learning EMEA
- Dürr, O.M. – Göx, R.F.* (2011): Strategic Incentives for Keeping One Set of Books in International Transfer Pricing. Journal of Economics and Management Strategy, Spring: p. 269–298.
- Eccles, R.G.* (1985): A Theory for Practice. London: Lexington Books
- Eccles, R.G.* (1983): Control with fairness in transfer pricing. Harvard Business Review, November/December: p. 149–161.
- Gaál Z. – Szabó L.* (2007): A menedzsment alapjai. Veszprém: Pannon Egyetemi Kiadó
- Hirshleifer, J.* (1956): On the Economics of Transfer Pricing. Chicago Journals, The Journal of Business, Vol. 29, No 3. July: p. 172–184.
- Hirshleifer, J. – Glazer, A. – Hirshleifer, D.* (2009): Mikroökonómia, árelmélet és alkalmazásai – Döntések, piacok és információ. Budapest: Osiris
- Horgren, C.T. – Datar, S.M. – Rajan, M.V.* (2012): Cost Accounting. Harlow: Pearson Education Limited
- Johnson, H.T.* (1975): The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise. The Accounting Review, July: p. 444–450.
- Kaplan, R.S. – Atkinson, A.A.* (1998): Advanced Management Accounting. Upper Saddle River, N. J.: Prentice Hall
- Lynch, R.M. – Williamson, R.W.* (1983): Accounting for Management Planning and Control. London: McGraw-Hill
- Mangol Cs.* (2009): A transzferárazás mint irányítási eszköz. Vezetéstudomány, XI. évf. 12. szám
- McWatters, C.S. – Zimmerman, J.L. – Morse, D.C.* (2008): Management Accounting Analysis and Interpretation. Upper Saddle River, N. J.: Prentice Hall
- Ronen, J. – McKinney, G.* (1970): Transfer Pricing for Divisional Autonomy. Journal of Accounting Research, Spring: p. 99–112.
- Sharav, I.* (1974): Transfer Pricing – diversity of goals and practices. The Journal of Accountancy, April: p. 56–62.
- Solomons, D.* (1985): Divisional performance: measurement and control. Princeton, N. J.: Markus Wiener Publishing
- Szabóné V.T.* (2011): Az árazás számviteli vonatkozásai. Számvitel – Adó – Könyvvizsgálat, LIII. évfolyam, 2. sz.: p. 80–82.
- Swieringa, R.J. – Waterhouse, J.H.* (1982): Organizational Views of Transfer Pricing. Accounting Organizations and Society, Vol. 7, No. 2: p. 149–165.
- Watson, D.J.H. – Baumler, J.V.* (1968): Transfer Pricing: A Behavioral Context. The Accounting Review, July: p. 466–474.

ZÁTORI Anita

AZ ÉLMÉNYSZEMLETEK KONCEPCIONÁLIS ALAPJAI

Az élményszemletem vizsgálatát indokolja, hogy a fogyasztói élmény mindinkább az értékteremtés kulcstényezőjévé válik. Jelentősége mára meghatározóvá vált. Erről tanúskodik az is, hogy az utóbbi másfél évtizedben több élményszemletem-koncepció is született, többben a fogyasztást mint élményt vizsgálták. A cikk az élményszemletem koncepcionális alapjainak feltérképezésére törekszik a koncepciók közös pontjainak és ellentmondásos tételeinek elemzésén keresztül. A tanulmány többek között rámutat arra, hogy a koncepciók terén az egyik fő törésvonal az élményteremtés eltérő módjaiban rejlik, ugyanakkor több területen is egyetértenek, amely alapján következtethetünk egy közös nevezőre – az élményközpontú szemletem szemléletére.

Kulcsszavak: fogyasztói élmény, közös élményteremtés, előállított élményteremtés, élménygazdaság.

A tévében, az interneten, az utcán, a magazinokban – mindenhol reklámokba botlunk, amelyek újabb, jobb, izgalmasabb, élvezetesebb, biztonságosabb, utánózhatalatlan élményeket ígérő termékeket és szolgáltatásokat népszerűsítnek. Az éttermek, autógyártók, ingatlanfejlesztők, háztartási elektronikát gyártók stb., a vállalatok széles spektrumát képviselik, amelyek termékeik és szolgáltatásaik fogyasztása során egyedi élményt kínálnak. Hovatovább, az élmények már nemcsak a termék vagy a szolgáltatás hozzáadott értékeként értelmezhetők, hanem önmagukban értékes árucikként is. „A fogyasztók a megszerzett termékek és szolgáltatások elfogyasztásából származó élményre vágnak, nem pedig a tárgyak és szolgáltatások megszerzésére” (Puczkó, 2009: 25. old.).

A vevői élménykoncepció a nyolcvanas években bukkant fel, és a 'mainstream' szakirodalomnak ellentmondva (amely a fogyasztóra mint racionális döntéshozóra tekintett) egy új, tapasztalati szemletemet hangoztatott. Holbrook és Hirschmann (1982) hangsúlyozta az emóciók szerepét a magatartásban, és annak a tényét, hogy a fogyasztók érző lények ugyanúgy, mint gondolkodók és cselekvők. Mindennek ellenére a vevői élménykoncepció csak a kilencvenes évek végén terjedt el, Pine és Gilmore Experience Economy (magyarul: Élménygazdaságtan) című könyve megjelenésével. Pine és Gilmore úgy tekintett az élményre, mint

egy új gazdasági ajánlatra, amely egy új, feltörekvő szintet jelent az árucikkek, termékek és szolgáltatások terén – mindezt pedig a gazdasági érték fejlődésének tartják. Innentől kezdve a vevői élménykoncepció virágzó időszaka következett, több publikáció is megjelent, elsősorban szemletemfókuszú könyvek és cikkek a tanácsadók tollából, ugyanakkor pár kutató is hozzájárult a vevői élmény szakirodalmához (pl. Addis – Holbrook, 2001; Caru – Cova, 2003; LaSalle – Britton, 2003; Prahalad – Ramaswamy, 2004; Schmitt, 1999, 2003; Shaw – Ivens, 2005; Smith – Wheeler, 2002). A fogyasztás újraértelmezése szerint a fogyasztás egy holisztikus élmény, amelynek résztvevője az egyén (a vevővel ellentétben) és az egyén interakciója a vállalattal, illetve a vállalat ajánlatával (LaSalle – Britton, 2003).

A cikk célja a vevői élménykoncepció és az élményszemletem-szemletemek koncepcionális vizsgálata. Az élménykoncepció mint gazdasági szemletem bemutatása után az élmény definiálása és a fogyasztás élményspektrumának jellemzésére kerül sor, amely megfelelő értelmezési keretet nyújt a különféle élményszemletem-koncepcióknak. Ezt követően a cikk rátér az egyes élményszemletem- és élménymarketing-tételek elemzésére, összegzőképp pedig a főbb eltéréseket és egyezéseket vizsgálja és szintetizálja.

VEZETÉSTUDOMÁNY

Az élménygazdaság

Az élménygazdaság primer és szekunder dimenziókra osztható (Sundbo, 2009). A primer dimenzióba sorolhatók azok a vállalatok, amelyek termelési folyamatának középpontjában az élmények állnak. Ilyenek például a fesztiválok, a filmes szakma, a sportklubok, a számítógépes játékokat gyártó cégek, a dizájnintervező cégek és nem utolsósorban a turisztikai vállalatok. A fennmaradó vállalatok sora mind a szekunder dimenzióba tartozik. Azonban Pine és Gilmore (1999) szerint bármelyik szektorba tartozó vállalat képes az élményteremtésre a termék vagy a szolgáltatás kiegészítő elemeként. Meglátásuk alapján a fejlett világ a szolgáltatásalapú gazdaság irányából az élményalapú gazdaság felé halad. E megállapításukat az Egyesült Államok gazdasági növekedési mutatóinak elemzésére alapozták, ugyanis az adatokból kitűnt, hogy a szabadidős tevékenységek és a turisztikai vonzerők – például a tematikus parkok, a mozik, a koncertek, a sportesemények – iránt nő a kereslet, és ez a szektor az ár, a foglalkoztatás és a nominális GDP szempontjából is felülmúlja az egyéb szektorokat. Ezt azzal magyarázták, hogy a szektor vállalatai olyan élményeket kínálnak, amelyek egyedi, emlékezetes és bevonódást lehetővé tévő jellegük miatt magasabb szintű fogyasztói értékelésnek örvendenek. Más szolgáltatások ezzel szemben fokozatosan eltömegárusodnak, mivel a fogyasztók homogénnek vélik ezeket, ezért elsősorban az ár és az elérhetőség befolyásolja őket a vásárlásban.

Ehhez a tömegárusodási trendhez, amely több szektorban is megfigyelhető, az internet elterjedése jelentősen hozzájárult. E trendre turisztikai szempontból bizonyítékul szolgál például a fapados, diszkont légitársaságok piaci térnyerése, a szállodai rezervációs oldalak és az új on-line utazásközvetítők egyre meghatározóbb szerepe (Buhalis, 2003), valamint a yield menedzsment-rendszerek elterjedése. Ezek a piaci változások arra bátorítják a turistákat, hogy kedvezményes ajánlatok után kutassanak, és a legolcsóbb vagy a legkedvezőbb ár-érték arányú ajánlatot vásárolják meg. A fejlett fogyasztóvédelmi szabályok és a szolgáltatásmenedzsment növekvő standardjai ugyanis a minőség és a megbízhatóság garantálására vezetnek fogyasztói oldalon.

Érdekes, hogy Alvin Toffler (1970) jövőkutató már harminc évvel Pine és Gilmore előtt felhívta a figyelmet arra a paradigmaváltásra, ami a jövőben jelentősen befolyásolni fogja a termékeket és szolgáltatásokat, és egy következő hullámként jellemzik majd a gazdaságot. Ezt Toffler nevezte el élménygazdaságnak.

Az élményeket úgy definiálhatjuk, mint különböző gazdasági ajánlatokat, amelyek annyira különböznek a szolgáltatásoktól, mint a szolgáltatások a termékektől

(Pine – Gilmore, 1999). Ebben a szemléletben a sikeres élmények azok, amelyeket a fogyasztó egyedinek, emlékezetesnek és fenntarthatónak talál, szeretné megismételni őket, és lelkesen terjeszti a hírt.

Az élmény koncepcionalizálása

Az élmény egy összetett fogalom, melynek értelmezése sokféle módon lehetséges, és több tudományterületen – pl. pszichológia, szociológia, üzleti tudományok – is meghatározó fogalomnak számít. Ennek köszönhetően szakirodalmi megjelenése is nagyon gazdag és sokrétű. Az irodalomkutatás eredményei alapján az élményt többféle szempontból vizsgálhatjuk:

- a pszichológiai megközelítésű szemlélet az egyéni érzések, emlékezetesség, tudatosság és viselkedés fogalmak köré építi élménydefinícióit,
- a vállalati interpretációban a fogyasztó, a marketing, az érték és az értékteremtés fogalmak állnak a középpontban,
- a társadalmi megközelítésű szemlélet olyan fogalmakat vesz alapul, mint az életstílus vagy a társadalmi kontextus.

Az alább bemutatott definíciók jól szemléltetik ezt a változatosságot.

Pszichológiai szemléletű élménydefiníciók

A legáltalánosabb szinten az élmény „a cselekvés és befolyásoltság folytonos folyamata, amely jelentéssel bír az egyén számára” (Boswijk et al., 2007: p. 2.). Holbrook és Hirschman (1982: p. 132.) szerint az élmények azt az emocionális állapotot tükrözik, amelyek összetevői „a fantázia, az érzések és a jókedv állandó áramlása.” Ez a definíció összhangban van Csíkszentmihályi (1975), Holyfield (1999) és Gobe, Gob és Zyman (2001) megállapításaival is. Carlson (1997) szerint az élmény a tudatos állapot momentumában felbukkanó gondolatok és érzések állandó áramlata.

Vállalati szemléletű élménydefiníciók

Hirschman és Holbrook (1982) szerint az élmény a fogyasztói magatartás azon tényezője, amelyek multiszenzoriális, képzeleti és emocionális aspektusai az egyén termékkel való tapasztalatának. Egy másik definíció kiegészíti ezt, miszerint az élmény több tényező egyvelege, amelynek köszönhetően a fogyasztó bevonódik az élménybe emocionális, fizikai, intellektuális és/vagy spirituális módon (Mossberg, 2007). Lewis és Chambers (2000) szerint az élmény nem más, mint a megvásárolt termékek, szolgáltatások és a környezet kombinációjának következménye fogyasztói oldalon. LaSalle és Britton (2003) egy alternatív definíciót fo-

galmaz meg, amely kimondja, hogy az értékes élmény olyan termék vagy szolgáltatás, amely ha kombinálva van az őt körülvevő élményekkel, az események önmaguktól értéket teremtenek, illetve fokozzák azt a fogyasztó számára. Ez az ideális – olyan átfogó érték szolgáltatása, amelynek köszönhetően a termék felülmúlja az átlagost, tehát rendkívülinek, akár megfizethetetlennek tűnik. Más definíciók az élményhez intenzitást is kapcsolnak. A meghatározás, mely szerint fogyasztói szempontból az élmények élvezetes, megnyerő, emlékezetes találkozások azok számára, akik fogyasztják ezeket (Oh et al., 2007), összecseng Pine és Gilmore (1999) élménygazdaság-tételével.

Társadalmi szemléletű élménydefiníciók

Schmitt (1999: p. 25.) úgy határozza meg az élményt, mint „a találkozás és helyzetek átélésének eredményét... az érzékekben, szívben és elmében kiváltott ingereket..., amelyek összekötik a vállalatot és a márkát a fogyasztó életstílusával, valamint az egyéni fogyasztó tevékenységeit és a vásárlási alkalmakat szélesebb társadalmi kontextusba helyezik.”

Gentile et al. (2007) szerint a vevői élmény a vevő és a termék, a vállalat vagy a szervezeti egység interakciójának sorozatából származik, amely reakciót idéz elő. Az élmény szigorúan személyes, és magába foglalja a vevő bevonódását különböző szinteken (racionális, emocionális, szenzoriális-fizikai és spirituális).

Végezetül megállapíthatjuk, hogy összességében nincs olyan elmélet, amely komplex módon definiálná a turisztikai élmény jelentését és terjedelmét, noha több szerző is megpróbálkozott modellek megfogalmazásával.

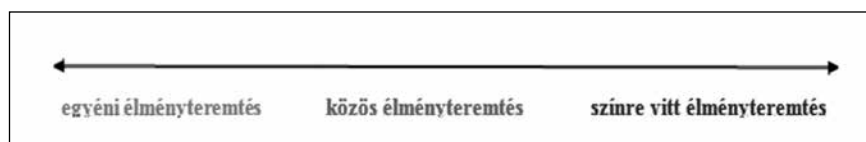
A fogyasztás élményspektruma

Caru és Cova (2007) megalkotja a *fogyasztási élmények kontinuum*a modellt (1. ábra), melynek végén azok az élmények állnak, amelyeket a fogyasztó alkotott, a másik végén azok, amelyeket nagyrészt a vállalatok hoznak létre (előállított élmények). A két véglet között pedig a közös élményteremtés koncepciója áll, amikor is a fogyasztó és a vállalat is részt vesz az élményteremtésben. A szolgáltató szerepe és marketing szemlélete is különbözik e három különböző típusú élményfogyasztás esetében. Az (1) egyéni élményteremtés esetében a vállalat a tradicionális, termék- vagy szolgáltatás-központú marketingstratégiát alkalmazza, (2) az előállított, avagy színre vitt élményteremtés, amikor az élmény a vállalat által megtervezett és rész-

letekbe menően meghatározásra került – a fogyasztó ez esetben részese az élményeknek, míg (3) a közös élményteremtés, amikor a vállalat egy optimális élménykörnyezet kialakítására törekszik, amelyben a fogyasztó megalkothatja saját élményeit.

1. ábra

A fogyasztási élmény kontinuum



Forrás: Saját szerkesztés Caru és Cova (2007: p. 15.) alapján

A kontinuum két véglete meghatározza a fogyasztó részvételi módját is az élményteremtésben. Az egyéni élményteremtés esetében a fogyasztó aktivitási szintje a legmagasabb, az előállított élményteremtés esetében pedig a legalacsonyabb, ami azt jelenti, hogy a fogyasztó passzív résztvevője az élményteremtésnek.

Az egyéni élményteremtés során a fogyasztó az, aki kialakítja élményét mindenféle szolgáltatói támogatás nélkül. Ekkor a vállalat csak a terméket, illetve szolgáltatást biztosítja, és a fogyasztó saját képességei és akaratára alapján hozza létre az értéket (szimbolikus, kulturális, funkcionális stb.). Cova és Dalli (2009) a tudatos kontrollátvétel fogalmát hangsúlyozza, amely során a fogyasztó az élményeket, illetve az élményekhez vezető eseményeket személyre szabva átalakítja. A tudatos kontrollátvétel pszichológiai szemlélete nemcsak arra enged következtetni, hogy a fogyasztó kompetenciái bevonásával a fogyasztási élmény fő építőjévé vagy élményteremtő társává válik (Holt, 1995), hanem ötletesen, kreatív és konstruktív módon bevonódik az őt körülvevő világ építésébe (Sherry et al., 2007).

A kontinuum másik végén a vállalatok által előállított és színre vitt élmények kategóriája található, amely esetében a fogyasztók általában egy hiperreális kontextusba merülnek el (Cova – Dalli, 2009). Pine és Gilmore (1999) is egy hiperreális, vállalat által menedzselte fogyasztási élmény kialakítása mellett érvel, ahol a fogyasztó bevonásával jön létre az élmény.

A kontinuum közepén a közös élményteremtés áll, amely azt az esetet jellemzi, amikor a vállalat és a vevő interakciója során közösen teremtik meg azt.

Az előállított élményteremtés

Előállított élményteremtésről akkor beszélhetünk, ha „a vállalat a szolgáltatásokat színpadként és a termékeket kellékeként használja szándékosan a fogyasztók megnyerése céljából oly módon, hogy az emlékezetes élményhez vezessen” (Pine – Gilmore, 1999: p. 11.).

Az élménygazdaságtan-szemlélet hangsúlyozza, hogy az előállított élmények a hozzáadott érték forrásai (Pine – Gilmore, 1998, 1999; Gilmore – Pine, 2002a, 2002b; Boswijk et al., 2007). A fogyasztó magasabb fokú elégedettséget tapasztal, míg a vállalat számára az érték-növekedés a megnövekedett profitból származik, amit a magasabb árak és/vagy a megnőtt kereslet biztosítanak.

Pine és Gilmore (1999) Goffman drámaszemléletét alkalmazza az élménygazdaság üzleti folyamatainak, illetve az élmény-előállítás folyamatának koncepcionalizálására. Úgy vélik, hogy az előadás-elméleten (drámán) alapuló üzleti stratégiának kell felváltania az üzleti gyakorlatban oly gyakran alkalmazott katonai stratégiát, és a drámának kell az üzlet központi metaforájává válnia.

Az élménygazdaság, azaz az előállított élmény koncepciója színházi terminológiát adaptál, így lettek az ügyfélszolgálat munkatársaiból *színészek*, a vevőkből *közönség*, a fizikai környezetből *díszlet*, és *előadás* lett az élmény szolgáltatói megjelenítéséből. Ez a típusú alkalmazás nem újdonság, hiszen a szolgáltatásmenedzsment szakirodalmában már egy évtizeddel azelőtt is megjelent (Grove – Fisk, 1989; Grove et al., 1992) és a fogyasztói élmény leírására is alkalmazták (Holbrook – Hirschman, 1982). De Pine és Gilmore (1999) ennél továbbmegy, és a *munka is színház* metaforával áll elő az előállított élmények köré épülő gazdasági szektorok és vállalatok leírására. Az előállított élményteremtés-koncepció együttesen hangsúlyozza az alábbi tényezők fontosságát a menedzsment számára:

- a szolgáltatáskörnyezet, illetve élménykörnyezet kialakításának, dizájnjának és a légkörének fontossága (Bitner, 1992; Pine – Gilmore, 1999; Schmitt, 1999),
- az alkalmazottak és vevők közötti interakció fontossága (Berry et al., 1985; Gronroos, 1985; Grove et al., 1992; Pine – Gilmore, 1999),
- az alkalmazottaknál fontos az egyéni személyiségelemek beépítése a szerepükbe (Pine – Gilmore, 1999),
- forgatókönyvek írása minden egyes szolgáltatási helyzetre, azaz minden egyes színpadra vonatkozóan, a dráma és mesemondás metaforáinak alkalmazásával (Grove et al., 1992; Pine – Gilmore, 1999; Schmitt, 2003; Shaw – Ivens, 2005),

- a szolgáltatásnyújtás integrált termelés a szó filmszerű (folytonosságmenedzsment), mintsem üzemszerű értelmében (például: ahányszor a vevő kapcsolatba lép a vállalati márkával, mindig ugyanazt a magas minőséget kell észlelnie) (Pine – Gilmore, 1999; Schmitt, 1999, 2003; Shaw – Ivens, 2005; Smith – Wheeler, 2002),
- meglepetésfaktor beépítése az élménybe/termékbe/szolgáltatásba (Pine – Gilmore, 1999; Hetzel, 2002),
- rendkívüli élmény ígérete és teljesítése (Hetzel, 2002; LaSalle – Britton, 2003),
- az érzékek stimulálása (Schmitt, 1999; Pine – Gilmore, 1999; Hetzel, 2002; Hultén et al., 2009).

Az előállított élménymenedzsmentre stratégiai és egyben taktikai eszközként is tekinthetünk. A szemlélet szerint annak az értéknek a megértése, amelyet az élmény a vevők számára jelent, kulcsfontosságú, és a vállalati márká része kell, hogy legyen a versenyképes stratégia szempontjából. A koncepció terén a dráma fogalma a vállalat és a vevő közötti interakciót jelöli. Az, hogy mennyire tudja az élmény az egyént lekötni, mennyire lesz számára az élmény meghatározó, attól függ, hogy milyen mértékű interakció jön/jöhet létre az egyén és a termék között. Ezért a vállalat érdeke a fogyasztó minél mélyebb bevonása az élménybe. Továbbá, ugyanúgy, mint a drámában, az interakció eredménye az egyéni fejlődés. Tehát azok a szolgáltatók által kínált élmények képesek létrehozni a legnagyobb értéket, amelyek valamilyen szintű egyéni átalakulást tesznek lehetővé.

2. ábra

Az élmény négydimenziós modellje



Forrás: Saját szerkesztés Pine és Gilmore (1999: p. 30.) alapján

Pine és Gilmore (1999) az élmények négy dimenzióját különböztette meg (2. ábra), amelyek egymástól a fogyasztói bevonódás és részvétel szintjeiben térnek el. A négy dimenzió a (1) a *szórakozás*, (2) a *tanulás*, (3) az *esztétika* és (4) az *eszképizmus*. A szórakozás- és esztétikadimenziókat a passzív részvétel jellemzi, míg a tanulás- és eszképizmusdimenziókat az aktív részvétel, mivel a fogyasztó kulcsfontosságú szerepet játszik a folyamatban. A *felszívódás-elmerülés* tengely menti értelmezésben a turista tipikusan felszívja a szórakoztatás- és tanulásdimenzióba tartozó élményeket, valamint elmerül az esztétika- és eszképizmusdimenzió élményeiben. A felszívódás fogalmát a szerzőpáros úgy definiálja, mint „az egyén figyelmének lekötését és az élmény elmébe való felszívását”, elmerülés alatt pedig azt értjük, amikor az egyén „fizikai (vagy virtuális) módon az élmény részévé válik” (Pine – Gilmore, 1999: p. 31.). A szerzők szerint a négy élménydimenzió együttes kombinációja eredményezi az optimális fogyasztói élményt.

A szórakoztatás dimenziójába tartozó élmények, mint például színházi előadás, általában passzív részvételt jelentenek a fogyasztó számára. Ezt a dimenziót a különböző szektorokban holisztikus módon érdemes alkalmazni, és szórakoztató elemeket bevonni a szolgáltatásnyújtásba. A tanulásdimenzió élményeinek átélése során a fogyasztók új készségeket sajátítanak el, vagy fejlesztik a már meglévőket. Az eszképizmusdimenzió élményei azok, amelyek mind aktív részvételt, mind elmerülést jelentenek a fogyasztó számára. Az esztétikadimenzió élményeinek átélői passzívak az élmény pillanatában, például ha épp a Meteorák természeti csodáját szemléljük görögországi utazásuk során, vagy a tengerparti naplementében gyönyörködnek. Petkus (2004) szerint a szórakoztatás dimenziója az érzékelésen keresztül tudatosul, a tanulási dimenzió a tanuláson, az eszképizmus dimenziója a cselekvésen, az esztétika dimenziója pedig a jelenlétben.

A modell empirikus tesztelése viszont nem igazolta a modellt teljes mértékben (Oh et al., 2007; Hosany – Witham, 2009; Mehmetoglu – Engen, 2011), amely arra enged következtetni, hogy az élmény kimeneteléhez nem kell feltétlenül mind a négy élménydimenziónak hozzájárulnia.

Schmitt (1999) véleménye is egyezik abban, hogy a marketing feladata a megfelelő élménykörnyezet kialakítása a kívánt rendkívüli vevői élmény előidézésére. Szerinte az élmény minősége nem e tevékenység típusának dimenzióitól, hanem az észlelés módjától, illetve annak intenzitásától és összetettségétől függ. Modelljében öt stratégiai szintű élményelemet határoz meg:

- szenzoriális tapasztalás (érezkelés),
- affektív tapasztalás (érzés),
- kreatív kognitív tapasztalás (gondolkodás),

- fizikai tapasztalás, magatartás és életstílus (cselekvés) és
- társadalmi identitásbeli tapasztalás, amely egy bizonyos referenciacsoporthoz, kultúrához való kapcsolódásból fakad (kapcsolódás).

Gentile et al. (2007) Schmitt modelljét korrigálva a vevői élmény hat dimenzióját különbözteti meg: (1) szenzoriális (érzékszervi) dimenzió, (2) emocionális dimenzió, (3) kognitív dimenzió, (4) pragmatikus dimenzió, (5) életstílusbeli dimenzió és (6) kapcsolati dimenzió.

Az előállított élményteremtés koncepcióját alkalmazók arra törekednek, hogy emlékezetes és személyre szabott élményeket biztosítsanak (Arnould et al., 2002). Az élmények kínálata és beépítése a termékbe vagy szolgáltatásba annak megkülönböztetésére és eltömegárusodásának megakadályozására szolgál, miközben minden szektorban alkalmazható, így például a kereskedelemben is, ahol ebből adódóan olyan fogalmak jelentek meg, mint a *retailtainment*, a *kiskereskedelem* és a *szórakozás* szavak egybeolvasztásával, vagy a *shoptainment*, a *bolt* és a *szórakoztatás* szavak összeforrasztásával, amelyek a fogyasztók fizikai és emocionális bevonását is megcélözzák (Kim, 2001).

A közös élményteremtés

Széles körben elfogadott nézet, hogy az egyén számára a közös élményteremtés az, ami értéket teremt. Amikor a 2000-es évek elején Prahalad és Ramaswamy (2000, 2003, 2004a, 2004b) elkezdtek tanulmányai sorozatának írását, azt ecsetelték, hogy a gazdasági értékteremtés helye mindinkább változik, és az érték nem a vállalaton belül, hanem a fogyasztó és a vállalat közötti interakció során jön létre. A közös értékteremtés szemlélete úgy tekint a fogyasztóra, mint a használati érték teremtőjére és az értékteremtésben részt vevő egyik félre. A fogyasztó tudása és szakértelme alapján tudatosítja saját potenciáját és erőforrásait a fogyasztás során, és egyrészt megkülönböztetésre törekszik, másrészt saját identitásának kialakítására, fenntartására vagy fejlesztésére (Firat – Venkatesh, 1995). Ugyanakkor a társadalmi hálók létrehozása és a hozzájuk való csatlakozás is cél lehet (Holt, 1995).

A közös élményteremtés koncepciója alapján a vállalat nem árulja és nem előállítja az élményeket, hanem olyan kontextust, illetve élménykörnyezetet alakít ki, amely elősegíti az élményeket, amelyekbe a fogyasztók saját egyedi élményeik kialakítása érdekében részt vesznek, miközben közös értékteremtő folyamat valósul meg. Prahalad és Ramaswamy (2004a) koncepciójában a termékek és szolgáltatások az élménykörnyezet részei, ahol a közös élményteremtés zajlik. Ugyanakkor

kor a termékek és szolgáltatások legfontosabb szerepe az egyén és közösségek által létrehozott élmények közvetítésében van.

Az interakciónak is meghatározó szerepe van az élményteremtésben. Mivel a fogyasztók sokasága mind más és más interakciót igényel, az értékteremtő folyamatnak a közös élményteremtés számtalan variációját kell lehetővé tennie. Ezért a közös élményteremtés minősége a vállalat és a fogyasztó közötti interakciók infrastruktúráján múlik, pontosabban, hogy milyen széles spektrumon, hány különböző élmény kialakítására kerül sor. A közös értékteremtés építőelemei a párbeszéd, hozzáférés, átláthatóság és kockázatmegosztás (Prahalad – Ramaswamy, 2004a). Ahhoz, hogy a vállalat versenyképes maradjon, hatékonyan kell újítania élménykörnyezetét, amely lehetővé teszi a közös élményteremtés változatosságát.

A közös értékteremtés nem egy új keletű dolog, és nem is a XXI. század specifikus jelensége. Ritzer és Jurgenson (2010) szerint a termelés és a fogyasztás egy ugyanazon érme két oldala, a közös értékteremtés mind a kapitalista, mind a nem kapitalista gazdaságok meghatározó jelensége. A szerzők hangsúlyozzák, hogy a jelen társadalmi átalakulások, mint például az internet elterjedése, de főképp a felhasználók által generált tartalom, ismertebb nevén Web 2.0, befolyásolta azt, hogy a közös élményteremtés gyakorlata a vállalatgazdasági értékteremtés középpontjába kerüljön.

Ugyanakkor az információs technológiák fejlődése még inkább erősítette a fokozódó fogyasztói aktivitás trendjét is. Prahalad és Ramaswamy (2004b) szerint minél több releváns információ jut el az egyénhez, annál tapasztaltabb, és ezáltal személyre szabottabb döntéseket képes meghozni, illetve nagyobb beleszólást igényel a termék vagy szolgáltatás megvásárlásába, és aktívabban veszi ki részét a fogyasztásban is. Összességében megállapítható, hogy a fogyasztók aktívabban szeretnék részt venni a fogyasztásban, és a termék, illetve a szolgáltatás megtervezésében is.

Az egyik legfontosabb tényező vitathatatlanul az internet elterjedése és a technológia gyors ütemű fejlődése. A kommunikációs technológiák terén zajló forradalom lehetővé teszi az ötletek és az információ áramlását, és decentralizálják azt a vállalatoktól (Fisher – Smith, 2011). A tartalmat és a márkát többé már nem a vállalatok írják, hanem a fogyasztók és közösségek. A fogyasztók *íróvá* váltak, az új technológiák pedig kétirányúsították a vállalat és a fogyasztó közti kommunikációt, ezzel nagyobb interaktivitást biztosítva (Fisher – Smith, 2011). Ennek a folyamatnak köszönhetően a fogyasztók egyre nagyobb kontrollhoz jutnak az ajánlatok megalkotásában (Lusch et al., 2006). A fo-

gyasztói tartalom már szinte ugyanakkora befolyásoló erővel bír, mint a fizetett reklám.

A köztudat szerint a fogyasztói közösségek egy-egy szeretett termék vagy márka köré épülnek. Ugyanakkor az új domináns marketingparadigma (Vargo – Lusch, 2004) felhívja a figyelmet, hogy a termék önmagában nem egy véget jelent, inkább kapcsolatot, élmények és ötletek megosztását a fogyasztók között. Tehát a terméknek másodlagos szerepe is lehet, míg a hangsúly a közösségi tagok interakciójára és tapasztalatainak megosztására kerül.

A közösségek kialakítása azonban nemcsak a fogyasztók privilégiuma, és a vállalatok hálózatba tömörülése is szükséges a versenyképes fogyasztóiélményajánlatok létrehozására (Fischer–Smith, 2011; Prahalad – Ramaswamy, 2004). A neo-törzsek, avagy új közösségi érdekcsoportok egyre inkább az információszerzés, tudás, szórakozás és biztonság forrásává válnak az egyén számára (ETC, 2006).

Fischer és Smith (2011) szerint egyre több vállalat próbál az autentikus fogyasztást lehetővé tévő ajánlatok létrehozásával a fogyasztók kedvében járni. A mai fogyasztó kontextusba illő, autentikus élmények iránt érdeklődik, valamint az élményszolgáltató és saját maga által meghatározott tevékenységek közötti egyensúlyra törekszik, amely szabad teret hagy a rögtönzésnek, a szabadságérzetnek és az önkifejezésnek (Binkhorst – Dekker, 2009). A közös értékteremtés koncepciója (Prahalad – Ramaswamy, 2004a) egy olyan szemlélet, amely a vállalatok részére lehetővé teszi a fogyasztó mint társelőállító bevonását és az ajánlat személyre szabását. Ez a turizmus területén szembeűnően megmutatkozik, egyre több fogyasztó inkább saját maga által létrehozott élményeket keres, mintsem a szolgáltató által előállított élményeket – azáltal, hogy például a kreatív turizmus formáját vagy az önkéntes turizmust választják, jelentősebb élményben lehet részük (ETC, 2006).

Az élménykonceptiók kritikája és szintézise

Pine és Gilmore (1999) elméletét a Disneyland és más tematikus parkok sikerével illusztrálta. Ugyanakkor épp az élménygazdaságtan elméletében domináló, Disney-szerű eseteknek köszönhetően több kutató elutasítónak tekint az elméletre felületessége, műszerűsége és vállalat- és termékközpontúsága miatt.

Nijs (2003) kritikájában az élménygazdaságtan szemléletét túlságosan szenzációfokuszáltnak véli, amit az Egyesült Államok maszkulin kultúrájával magyaráz. Véleménye szerint a hangsúlyosabban feminin európai kultúrák esetében a vállalatoknak társadalmi és környezeti értékekre kell alapozniuk az élményteremtést a hoz-

záadott (emocionális) fogyasztói érték elérése céljából. Ő az *imagineering* kifejezést helytállóbbnak véli annak a stratégiának a leírására, amikor a szolgáltató a vállalati folyamatokat a potenciális fogyasztói közösséggel megosztott értékeire építi. Caru és Cova (2007) is a rendkívüli élmények vízióját az észak-amerikai gondolkodásmód sajátosságának véli, amely a romantizmusban gyökerezik. Szerintük az élményszemléletet nem szabad eltorzítani kizárólagosan a rendkívüli élményekre való koncentrálással, amely túlzottan reduktív és normatív módon értelmezi az élményszemléletet.

Ritzer és Liska (1997) megkülönbözteti az autentikus helyeket a szimulált környezetektől, és nem autentikusnak nevezi az élménymenedzsment magját alkotó előállított élményteremtést. Holbrook (2001: p. 139.) elutasítóan tekint az élménymarketing elméleteire (mint pl. Pine – Gilmore, 1999; Schmitt, 2003), és úgy jellemzi, mint „felettből optimista, pozitív és opportunista kép a fogyasztói kultúráról, tele millenárius optimizmussal.”

Prahalad és Ramaswamy (2004: p. 89.) a stratégiai gondolkodás fontosságát hangsúlyozza, amely túlmutat a Disney-világra alapozó élményközpontú marketingen, mert az vállalatközpontú, és a vevőt „emberi kellékként kezeli a gondosan előállított előadásban.”

Morgan (2010) ilyen fajta kritikát túlzottnak tart, hiszen szerinte az előállított élmény koncepciója hívta fel az élmény jelentőségére a figyelmet. Binkhorst és Dekker (2009) szerint ezek a kritikák figyelmeztetnek az előállított élménygenerálás gyenge pontjaira, amely olyan jelzőkkel írható le, mint: kommersz, mesterséges, felszínes, és ezért nem mindig alkalmas a mai fogyasztók meggyőzésére.

Cova és Caru (2009) azonban részletesen elemzi az élmény marketingkoncepciójának szociopszichológiai háttérét, és arra próbálják felhívni a figyelmet, hogy a kínálati oldal túlzott fókuszja a rendkívüli és emlékezetes élmények menedzsmentjére, nincs jó hatással a társadalom lélektanára és a fogyasztói magatartásra. Javaslatuk szerint, az élménymarketingnek a rendkívüli élmények helyett a hétköznapi élményekre kellene fókuszálnia.

Lugosi (2007) felhívja a figyelmet, hogy néhány emlékezetes élmény spontán jön létre. Ezért fel kell tenni a kérdést, szükséges-e egyáltalán az emlékezetes élmények menedzselése, hiszen az élmény elveszítheti autentikusságát, és egy Disney-szerű, mesterséges élménnyé torzulhat. Ugyanakkor ezt inkább veszélyfaktorként, mintsem törvényszerűségként értelmezi. Gillespie (2001) például rávilágít arra, hogy az ízlésalapú élmény esetében az élménymenedzsment eszközzel hogyan hozható létre emlékezetes élmény, miközben az nem veszít autentikusságából.

Gibbs és Ritchie (2010) szerint a vevők különböző élményeket és különböző szintű szolgáltatói támogatást és interakciót igényelnek az egyes szituációkban.

Az élménymenedzsmentnek el kell mozdulnia az előállított előadások szolgáltatására való fókuszálásból abba az irányba, ahol a szolgáltató megteremti a megfelelő körülményeket és támogatást ahhoz, hogy a fogyasztó saját maga építhesse fel az élményét (Lugosi, 2008; Morgan et al., 2009; Prahalad – Ramaswamy, 2004). Gentile et al. (2007) szerint a legjobb élmények a vállalat és fogyasztó által közösen teremtett élmények.

Az előállított élményteremtés és a közös élményteremtés koncepcióit összevetve, az élménykonceptiók szintézisét megkísérelve, a számos ellentmondásos pont mellett a hasonlóságokra is fény derül, amelyek az élménymenedzsment és az élménymarketing jellemzői:

- a fogyasztói élményeknek egyre meghatározóbb szerepe van az értékteremtésben,
- az élményközpontú szemléletek a fogyasztó aktív részvételét feltételezik, a szolgáltató érdeke az egyén minél mélyebb bevonása az élménybe,
- a fogyasztóval való interakciónak fontos szerepe van,
- az élményközpontúság vállalaton belül egy tudásban intenzív folyamatot eredményez,
- élményközpontú stratégiájukban a megfoghatatlan, eszmei erőforrások kiaknázására és hasznosítására építenek, mintsem materiális erőforrásokra,
- a vevők várható érdeklődési pontjai és a vevők által előre feltételezett élmények felmérésre kerülnek, a termelési fázisban (élmény témák kialakítása, adott módszerek és technikák alkalmazása) hasznosítják a vevők várható érdeklődési pontjairól és élményeiről megszerzett tudást,
- az innováció középpontjában az új élmény témák kialakítása áll,
- a termékstratégiában az élményekben és nem a termékekben való gondolkodás a jellemző, az élmény nem kontextus vagy termékkiegészítő, hanem tartalom, amit alakítani és fejleszteni lehet,
- annak az értéknek a megértése, amelyet az élmény a vevő számára jelent, kulcsfontosságú, és a vállalati márka része kell, hogy legyen a versenyképes vállalati stratégia szempontjából.

Összegzés

A vevői élménykonceptió szakirodalmi áttekintéséből megállapítható, hogy meglehetősen sokszínű, és ebből kifolyólag a vevői élmény interpretációja és koncepcionalizációja is szerteágazó. A különbségek

ellenére a megközelítések egyhangúak abban, hogy a vevői élmény ideiglenes és személyes jellegű azáltal, hogy a fogyasztó *racionalis, emocionális, érzékszervi, fizikai és spirituális módon vesz részt a fogyasztásban.*

Az élménymenedzsment és -marketing a fogyasztói élmények középpontba helyezésének szemlélete. Az élménykonceptiók két típusa különböztethető meg:

- amely az intenzív, rendkívüli, emlékezetes élmények létrehozására fókuszál és
- amely a közös élményteremtés megvalósulásának fontosságát hangsúlyozza a fogyasztás és az értékteremtés során.

Az élménymenedzsment-szemlélet nem egységes, mivel a menedzsment irodalommal foglalkozó szerzők különféle recepteket kínálnak az üzleti megújulás és siker kulcsaként (például Pine – Gilmore, 1999; Schmitt, 1999, 2003; Shaw – Ivens, 2005). Ennek ellenére az üzleti tudományok e terén csak kevés tudományos kutatás született. Az empirikus adatok nagy része a fogyasztói élményparadigma magatartási, társadalmi és pszichológiai aspektusaira vonatkozik (Morgan, 2010).

Gentile et al. (2007) kiemeli a vállalati gyakorlatban még csak kismértékben terjedtek el az élménykonceptiók, amelynek fő okát az elméleti modellek, az egységes terminológia és a menedzsmenteszközök és -mód-szerek meglétének hiányában látják.

További kutatás indokolt, amely kvalitatív módon képes felmérni, hogy milyen mértékű élményközpon-túság jellemzi az egyes szektorok piaci szereplőit. Fényt kell deríteni arra, hogy a fokozott élményköz-pontúság valóban képes-e versenylőnyt teremteni, valamint interjúk és megfigyelések módszertanával feltérképezni, hogy milyen élménymenedzsment-mód-szereket és -eszközöket alkalmaznak az egyes válla-latok. Mindeközben fontos kihangsúlyozni, hogy az élményszemlélet a menedzsment több területén is alkalmazható – az üzletstratégián túl a termékfejlesztésben, a partneri hálózatépítésben vagy a napi szintű operatív folyamatokban.

Lábjegyzet

¹ A cikk a szerző PhD-disszertációjának témájában készült.

Felhasznált irodalom

Addis, M. – Holbrook, M.B. (2001): On the conceptual link between mass customization and experiential consumption: An explosion of subjectivity. *Journal of Consumer Behaviour*, Vol. 1, No. 1: p. 50–66.

Arnould, E. – Price, L. – Zinkhan, G. (2002): *Consumers*. New York: McGraw-Hill

Berry, L. – Zeithaml, V. – Parasuraman, A. (1985): Quality counts in services too. *Business Horizons*, Vol. 28: p. 44–52.

Binkhorst, E. – Dekker, T.D. (2009): Agenda for Co-Creation Tourism Experience Research. *Journal of Hospitality Marketing & Management*, Vol. 18, No. 2: p. 311–327.

Bitner, M. J. (1992): Servicescapes: the impact of physical surroundings on customers and employees. *Journal of Marketing*, Vol. 56, No. 2: p. 57–71.

Boswijk, A. – Thijssen, T. – Peelen, E. (2007): *The experience economy, a new perspective*. Amsterdam: Pearson Education Benelux

Buhalis, D. (2003): *eTourism: Information Technology for Strategic Tourism Management*. London: FT Prentice Hall

Carlson, R. (1997): *Experienced Cognition*. New York: Lawrence Erlbaum Association

Caru, A. – Cova, B. (2003): Revisiting consumption experience: A more humble but complete view of the concept. *Marketing Theory*, Vol. 3, No. 2: p. 267–286.

Caru, A. – Cova, B. (2007): *Consumption Experience*, London: Routledge

Cova, B. – Dalli, D. (2009): Working consumers: the next step in marketing theory? *Marketing Theory*, Vol. 9, No. 3: p. 315–339.

Csikszentmihályi, M. (1990): *Flow: The Psychology of Optimal Experience – Steps Toward Enhancing the Quality of Life*. New York: HarperCollins Publisher

ETC (2006): *Tourism Trends for Europe*. European Travel Commission, Brussels, http://www.etc-corporate.org/resources/uploads/ETC_Tourism_Trends_for_Europe_09-2006_ENG.pdf, (2010. szeptember 18.).

Firat, A.F. – Venkatesh, A. (1995): Liberatory Postmodernism and the Reenchantment of Consumption. *Journal of Consumer Research*, Vol. 22, No. 3: p. 239–267.

Fisher, D. – Smith, S. (2011): Cocreation is chaotic: What it means for marketing when no one has control. *Marketing Theory*, Vol. 11, No. 3: p. 325–350.

Gentile, C. – Spiller, N. – Noci, G. (2007): How to Sustain the Customer Experience: An Overview of Experience Components that Co-create Value with the Consumer. *European Management Journal*, Vol. 25, No. 5: p. 395–410.

Gibbs, D. – Ritchie, C. (2010): Theatre in Restaurants: Constructing the Experience. in: Morgan M. – Lugosi P. – Ritchie, J. R. B. (eds.) (2010): *The Tourism and Leisure Experience: Consumer and Managerial Perspectives*. Bristol: Channel View Publications: p. 182–201.

Gillespie, C. (2001): *European Gastronomy into the 21st Century*. Oxford: Elsevier Butterworth Heinemann

Gilmore, H.J. – Pine, II B.J. (2002a): *The Experience IS the Marketing*. Amazon.com eDoc: Brown Herron Publishing

Gilmore, H.J. – Pine, II B.J. (2002b): Differentiating Hospitality Operations Via Experiences: Why Selling Services is Not Enough. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 43 (3): p. 87–96.

- Gobe, M. – Gob, M. – Zyman, S. (2001): Emotional branding: the new paradigm for connecting brands to people. New York: Allworth Press
- Gronroos, C. (1985): Internal marketing – theory and practice. in: T. Bloch – G. Upah – V. Zeithaml (eds.) (1985): Services Marketing in a Changing Environment. Chicago: American Marketing Association: p. 41–47.
- Grove, S.J. – Fisk, R.P. (1989): Impression management in service experience: a managerial approach. in: T.A. Swartz – S. Brown – D. Bowen (eds.) (1989): Advances in Service Marketing and Management. Greenwich CT: JAI Press: p. 427–438.
- Grove, S.J. – Fisk, R.P. – Bitner, M.J. (1992): Dramatising the service experience: a managerial approach. in: T.A. Swartz – S. Brown – D. Bowen (eds.) (1992): Advances in Service Marketing and Management. Greenwich CT: JAI Press: p. 91–121.
- Hetzel, P. (2002): Planète conso: marketing expérientiel et nouveaux univers de consommation. Paris: Editions d'Organisation
- Holbrook, M.B. – Hirschman, E.C. (1982): The experiential aspects of consumption: consumer fantasies, feelings, and fun. *Journal of Consumer Research*, Vol. 9, September: p. 132–140.
- Holbrook, M.B. (2001): Times Square, Disneyphobia, HegeMickey, the Ricky Principle, and the downside of the entertainment economy. *Marketing Theory*, Vol. 1, No. 2: p. 139–163.
- Holt, D.B. (1995): How Consumers Consume – a Typology of Consumption Practices. *Journal of Consumer Research*, Vol. 22, No. 1: p. 1–16.
- Holyfield, L. (1999): Manufacturing adventure: the buying and selling of emotions. *Journal of Contemporary Ethnography*, Vol. 28, February: p. 3–32.
- Hosany, S. – Gilbert, D. (2009): Measuring Tourists's Emotional Experiences toward Hedonic Holiday Destinations. *Journal of Travel Research*, Vol. 49, No. 4: p. 513–526.
- Hultén, B. – Broweus, N. – Van Dijk, M. (2009): Sensory Marketing. New York: Palgrave Macmillan
- Kim, Y.K. (2001): Experiential Retailing: an interdisciplinary approach to success in domestic and international retailing. *Journal of Retailing and Consumer Services*, Vol. 8: p. 287–289.
- LaSalle, D. – Britton, T.A. (2003): Priceless: turning ordinary products into extraordinary experiences. Boston: Harvard Business School Press
- Lewis, R.C. – Chambers, R.E. (2000): Marketing Leadership in Hospitality. New York: John Wiley
- Lugosi, P. (2007): Consumer participation in commercial hospitality. *International Journal of Culture, Tourism and Hospitality Research*, Vol. 1, No. 3: p. 227–236.
- Lusch, R.F. – Vargo, S.L. – O'Brien, M. (2006): Competing through Service: insights from service-dominant logic. *Journal of Retailing*, Vol. 83, No. 1: p. 5–18.
- Mehmetoglu, M. – Engen, M. (2011): Pine and Gilmore's Concept of Experience Economy and Its Dimensions: an empirical examination in tourism. *Journal of Quality Assurance in Hospitality and Tourism*, Vol. 12: p. 237–255.
- Morgan, M. (2010): The Experience Economy 10 Years On: where next for experience management. in: M. Morgan – P. Lugosi – J. R. B. Ritchie (eds.) (2010): The Tourism and Leisure Experience: consumer and managerial perspectives. Bristol: Channel View Publications: p. 218–230.
- Morgan, M. – Elbe, J. – Curiel de Esteban, J. (2009): Has the experience economy arrived?: the views of destination managers in three visitor-dependent areas. *International Journal of Tourism Research*, Vol. 11: p. 201–216.
- Mossberg, L. (2007): A marketing approach to the tourist experience. *Scandinavian Journal of Hospitality and Tourism*, Vol. 7, No. 1: p. 59–74.
- Nijs, D. (2003): Imagineering: engineering for imagination in the emotion economy. in: F. Peeters – F. Schouten – D. Nijs (eds.) (2003): Creating a Fascinating World. Breda: NHTV: p. 15–32.
- Petkus, E. (2004): Enhancing the application of experiential marketing in the arts. *International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing*, Vol. 9, No. 1: p. 49–57.
- Pine, B.J. – Gilmore, J.H. (1998): Welcome to the experience economy: work is theatre and every business is a stage. *Harvard Business Review*, Vol. 76, No. 4: p. 97–105.
- Pine, B.J. – Gilmore, J.H. (1999): The Experience Economy: work is theatre & every business a stage. Boston: Harvard Business School Press
- Prahalad, C.K. – Ramaswamy, V. (2000): Co-opting Customer Competence. *Harvard Business Review*, Vol. 78, January: p. 79–90.
- Prahalad, C. K. – Ramaswamy, V. (2003): The New Frontier of Experience Innovation. *Sloan Management Review*, Vol. 44, Summer: p. 12–18.
- Prahalad, C.K. – Ramaswamy, V. (2004a): The Future of Competition: co-creating unique value with customers. Boston: Harvard Business School Press
- Prahalad, C.K. – Ramaswamy, V. (2004b): Co-creation Experiences: the next practice in value co-creation. *Journal of Interactive Marketing*, Vol. 18, No. 3: p. 5–14.
- Puczkó, L. (2009): A szabad munkától a munkás szabadságig – és vissza! *Magyar Fogyasztó*, No. 1: p. 24–26. http://www.magyarfogyaszto.hu/file/MFSZ_SZI.pdf (2012. február 15.).
- Ritzer, G. – Liska, A. (1997): McDisneyization and post-tourism: complementary perspectives on contemporary tourism. in: C. Rojek – J. Urry (eds.) (1997): *Touring Cultures: transformation of travel and theory*. London: Routledge: p. 96–109.
- Ritzer, G. – Jurgenson, N. (2010): Production, Consumption, Prosumption: the nature of capitalism in the age of the digital "prosumer". *Journal of Consumer Culture*, Vol. 10, No. 1: p. 13–36.

- Schmitt, B.H.* (1999): *Experiential Marketing: how to get customers to sense, feel, think, act and relate to your company and brands.* New York: Free Press
- Schmitt, B.H.* (2003): *Customer Experience Management: a revolutionary approach to connecting with your customer.* New Jersey: Wiley and Sons
- Shaw, C. – Ivens, J.* (2005): *Building Great Customer Experiences.* New York: MacMillan
- Sherry, J., Jr – Kozinets, R. – Borghini, S.* (2007): Agents in Paradise: experiential co-creation through emplacement, ritualization and community. in: A. Caru – B. Cova (eds.) (2007): *Consumption Experience.* Oxon: Routledge: p. 17–33.
- Smith, S. – Wheeler, J.* (2002): *Managing the Customer Experience.* London: Prentice Hall
- Sundbo, J.* (2009): Innovation in the experience economy: a taxonomy of innovation organisations. *The Service Industries Journal*, Vol. 29, No. 3–4: p. 431–455.
- Toffler, A.* (1970): *Future Shock;* New York: Bantam Books
- Vargo, S.L. – Lusch, R.F.* (2004): Evolving to a New Dominant Logic for Marketing. *Journal of Marketing*, Vol. 68, January: p. 1–17.
-

SEBESTYÉN Zoltán – TÓTH Tamás

PROJEKTEK SIKERE

A projektek sikerét a szakmában tevékenykedő menedzserek túlnyomó többsége jellemzően a hagyományos, évtizedek óta szinte iparági normaként tekintett jellemzők mentén határozza meg. A sikert kutató folyóiratcikkekben azonban megjelent a költség-idő-minőség hármásától való elszakadási törekvés. A siker kérdése eddig nem vizsgált területekre is kiterjedt, sokrétűbbé vált: új tényezők és kritériumok jelentek meg, amelyek különböző módon kiegészítették az eredeti elképzeléseket, esetleg önállóan is átvették a sikert meghatározó szerepet. A cikkben a szerzők áttekintik a releváns szakirodalomban megfogalmazott alapelveket, eredményeket, próbálkozásokat, és saját nézőpontjukon keresztül elemzik azokat.¹

Kulcsszavak: projekt, projektsiker, projektmenedzsment

Egyes hazai és európai régiók hagyományos technológiával, „ősi receptek alapján” készült borai világhíresek, minőségük vitán felül áll. Mégis néhány, szakmai körökben kevésbé elismert, modern technológiát alkalmazó nyugati borászat nagyságrendekkel nagyobb mennyiségben adja el a laboratóriumi körülmények között előállított borait a világ legnagyobb felvevő piacain. Az utóbbiak jellemzően egy előre kikevert termékportfólióból választják ki a célcsoport kóstoltatásával azt a terméküket, amit azután elképesztő mennyiségben állítanak elő azonos minőségben. Zavarba ejtően nehéz eldönteni, hogy melyik irányzatot tekinthetjük sikeresnek, illetve sikeresebbnek, hiszen az előbbieket rendszeresen fel-feltűnnek a szakmai körökben szervezett versenyek dobogósai között, még az utóbbiaké jóval ritkábban. Ugyanilyen zavarba ejtő kérdések merülnek fel pl. a „minőségi oktatás” témakörében. Gyakran hangoztatott érv, hogy a kiscsoportos oktatás magasabb minőséget képvisel, mint a tömegoktatás. Másrésztől azonban miért választanák csak kevesen egy közismerten jó minőségű képzési programot és miért választanák sokan egy kevésbé jó minőségűt, ha a munkaadók a magasabb minőségű szaktudást jobban megfizetik? Úgy tűnik, a siker minőségdimenziója sokszor meglehetősen bizonytalanul skálázható.

A Sydney-i Operaház esete a költség- és idődimenzió mentén vet fel hasonlóan elgondolkodtató kérdéseket. A két színháztermes operaház megépítésére 1954-ben pályázatot írtak ki. A nyertes építész, Jørn Utzon tervei alapján 1959-ben indult el az építkezés, annak

ellenére, hogy a tetőszerkezete az akkori technológiai színvonal fölé emelkedett, tehát nem volt kivitelezhető. Az építkezés határidejének az 1963-as évet határozták meg, tehát négy év teljes átfutási időt terveztek, hétmillió ausztrál dollár felhasználása mellett. A kivitelezést nemcsak a szükséges technológia hiánya és a specifikáció folyamatos változtatása, hanem a politika is jelentősen befolyásolta. Az operaházat II. Erzsébet brit királynő 1973-ban adta át, rekordmértékű költség- és időtúllépés után: 14 évig épült, és végül 102 millió dollárba került. Az ENSZ illetékes szerve 2007-ben felvette a Sydney-i Operaházat a világörökség listájára, mint a XX. század egyik legnagyobb hatású alkotását. Lehet-e sikeresnek tekinteni egy olyan projektet, amely súlyos mértékben túllépte terv szerinti idő- és költségkeretét? Hogyan ítéljük meg a projekt sikerét annak fényében, hogy a világszerte ismert, a mai napig impozáns operaház a projekt végeredményével elégedett ausztrálok számára olyan ikonikus építmény, mint az egyiptomiaknak a piramisok?

A projekt sikerességének vizsgálata még az érintettek közvetlen célkitűzésének el nem érése esetén is kérdéseket vethet fel. Az egyiptomi piramisok az időszámításunk előtti néhány évezred legjelentősebb projektjei. Sznofru (Sneferu) több mint négy és félezer éves, Dahsúrban épített, tört falú piramisa egyedi formájáról ismert. A kutatások alapján bebizonyosodott, hogy a kivitelezés során – valószínűleg statikai okokból – folyamatosan változtattak a terven. Eredetileg 60°-os szögben kezdték a falak építését, majd még az

alapoknál 54°-os szögre váltottak. Az építkezés felénél ismét módosítottak, így a fennmaradó rész falai már csak 43°-os szöget zárnak be a vízszintessel. A fáraót végül nem ebben a piramisban temették el. A legelső között található Kheopsz (Khufu) gízai nagy piramisa is, amely elnevezéséhez híven a legnagyobb méretű. Minden jel arra mutat, hogy az építmény teljes pompájában elkészült még a fáraó uralkodása idején, és az is nyilvánvaló, hogy menet közben ez is számos, előre nem tervezett változtatáson ment keresztül: a királyi sírkamrát a piramison belül végül a harmadik helyszínen alakították ki. A régészekben felmerült a kétely, hogy végül ezt a fáraót sem oda temették el, mert a szokásoktól eltérően semmilyen díszítést nem kapott a sírkamra, üresen maradt. Feltehető a kérdés, hogy mennyire tekinthető sikeresnek egy olyan projekt, amely évezredekkel később is lenyűgöz mindenkit, feltehetőleg időben elkészült, pár ezer éven át a világ legmagasabb építménye volt, és – bár számtalanszor kirabolták – nem volt olyan hatalom, amely képes lett volna elhordani, megsemmisíteni, pedig az időszámítás kezdete óta rengetegen kísérletet tettek rá (al-Mamún, al-Azíz stb.)? Kivételesen tökéletes az összhang a kutatók között abban a tekintetben, hogy a piramisok a fáraó temetkezési helyéül szolgáló építmények. Miután Sznofrut és Kheopszot egészen máshová temették el, a kérdés ismét megfogalmazható. Mennyire lehet sikeres az a projekt, amely végül nem érte el eredeti célját? Ha a fáraót és az ókori Egyiptom vallási és világi vezetőit a projekt kiemelten fontos érdekeltjeinek tekintjük, vajon ennyi év távlatából sikeresnek tartanák ezt a projektet? Számít-e az, hogy mikor és kiknek a szemszögéből tekintjük a sikerességet?

A vállalatok számára projektjeik építőipari tervezése és kivitelezése számos bonyodalommal jár, szükséges rossz, így jó részük már azzal is megelégszik, ha a kivitelező képes tartani a költségvetést és a határidőt. A *New York Times* székházépítésének projektje azonban arra mutat rá, hogy az évtizedek óta alapvető együttesként elkönyvelt költség-idő-minőség „szentháromság” koncepciójának (angolul erre a Triple Constraint, a Golden Triange vagy az Iron Triangle kifejezéseket is használják) követése bizonyos projektek esetében egyáltalán nem elegendő (Thurm, 2006). A cég legnagyobb beruházásának sikerességéhez ezek szigorú és következetes betartása nem garancia, hanem – ahogy Thurm fogalmaz – csak a kezdet a sikerhez vezető úton. Az 52 emeletes, 150 ezer négyzetméter alapterületű központ kivitelezési projektje azzal vált híressé, hogy a megrendelő nem elégedett meg a klasszikus paraméterek mentén előírt teljesítéssel. Részt kívánt venni a projekt tervezésében és kivitelezésében is: felvázolta a jövőbeli munkahelyre vonatkozó elképzeléseit és ragaszkodott

ahhoz, hogy a kivitelezés során a vízió figyelembevételével döntsenek a lehetséges technológiai módzatok között. A folyóirat vezetése az épületet egyfajta kommunikációs csatornának tekintette: kifelé azt szándékoztak bemutatni, hogy mivel foglalkoznak, befelé pedig a szervezet törekvéseit kívánták hangsúlyozni. Az előcsarnok elrendezése is a nyitottságot sugározza: a lifttömbök szétválasztásával és a szokásos, zömök fogadópultok eltüntetésével a látogatók akár száz méterre is ellátnak a csarnokon keresztül egészen egy üvegezett falú előadóteremig. A lépcsők külső, legjobb kilátást nyújtó elhelyezése a részlegek közötti akadályok megszüntetésére irányuló koncepcionális törekvéseket is kifejezi, illetve az alkalmazottakat a liftek használata helyett a lépcsőzésre készíti. Mit mondjunk tehát a projektsikerről, ha a kivitelező a hagyományos kritériumok mentén ugyan kiválóan teljesít, de a megrendelő számára ez önmagában mindösszesen egy sikertelen projektre elég?

A fenti példából kitűnik, hogy a projektek sikerességének kérdése a projektmenedzsmentben megszokott dimenziók mentén sokszor egyáltalán nem válaszolható meg.

Hogyan közelítsünk a sikerhez?

Érdemes különbséget tenni a *projektsiker* és a *projektmenedzsment sikere* között (De Wit, 1988). A projekt sikerét a projekt (vagy a vállalkozás) egészére vonatkozó általános célok figyelembevételével, a projektmenedzsmentét pedig a hagyományos tényezők, a költség, idő és minőség szempontjából szokás megítélni. A projekt és a projektmenedzsment sikere nem feltétlenül függ össze egymással, bár a szakirodalom nagyobb része nem tesz különbséget e két fogalom között.

A projektsiker kutatásával kapcsolatos szakirodalomban két főbb irányzat alakult ki: az egyik a projekt sikerét befolyásoló tényezők definiálására fókuszál, a másik a siker mérési lehetőségeit kutatja. A projekt *sikertényezői* a projektnek azon független elemei, amelyek növelik a projekt sikerének valószínűségét. A projekt *sikerkritériumait* olyan feltételek (mértékek) köre alkotja, amelyekkel megítélhető egy projekt sikeres kimenetele (Müller – Turner, 2007). Fontos hangsúlyoznunk, hogy számos kutató kizárólag az egyiket vizsgálja a fentiekből (factors, criteria), de olyan cikkekből is számos született, amelyek keverik vagy szinonimaként tekintik ezeket a fogalmakat. A továbbiakban a fenti definíciók mentén térképezzük fel a projektek sikerével foglalkozó publikációk megközelítéseit, és a pontosítás végett igyekszünk összhangba hozni, amennyire csak lehet a terminológiát a Müller és Turner által tárgyaltakkal.

A projektsiker szentháromsága

A hagyományos költség-idő-minőség hármast mint sikerkritérium a projektdefiniációkból vezethető le. A projektmenedzserek alapvetően ezek tervezett értékeinek elérését tekintik a siker kritériumainak, sőt, ez a nézet annyira elterjedt, hogy iparági normának is tekinthető. E kritériumok széles körű alkalmazása nem meglepő, mivel együttesük a projekt leginkább kézzelfogható paramétereit ragadja meg, amelyek a kivitelezési szerződéseknek is kötelező és triviális eleme, így azonosításuk is meglehetősen kézenfekvő. Az idő- és költségkorlátok arányskálán rangsorolható adatok ezenkívül a megvalósítás során kiválóan nyomon követhetők, ezért rájuk épülő matematikai módszerek sora áll rendelkezésre. A harmadik kritérium, a minőség mérése – amint a cikk bevezetőjében is utaltunk már rá – gyakran szubjektív elemekkel tűzdelt, néhány eleme jól definiálható (pl. a megvilágítás minimális és maximális lux értéke egy adott helyszínen), számos eleme azonban inkább kvalitatív paraméter (pl. világítótestek „tetszetőssége”, „stílusbeli illeszkedése” a helység többi eleméhez).

Évtizedek óta létezik az igény egy kifinomultabb kritérium- vagy tényezőrendszer kialakítására (Prabhakar, 2008). A hagyományos sikerkritériumokkal elégedetlen kutatók legnagyobb része szerint az alapkritériumokon felül további tényezőkhöz, kritériumokhoz kell meghatározni kritikus mértékeket (mérőszámokat). Rockart (1979) háromlépéses javaslata alapján először létre kell hozni a kritikus sikertényezők listáját (Critical Success Factor – CSF), amelyet egyértelműen az üzleti siker érdekében kell azonosítani, második lépésben e tényezők alapján meg kell határozni a szervezeti célokat, harmadik lépésben pedig mérhetővé kell tenni a sikertényezők alakulását. Például ha a piaci siker a kritikus tényező, akkor elsődlegesen mérendő a piaci részesedés változása, vagy a pénzügyi piacokon kialakított imázs esetén vizsgálható az árfolyam/nyereség arány (P/E). Rowe, Mason és Dickel (1985) később kibővítették Rockhart CSF-elméletét a kulcsfontosságú eredmények területének bevezetésével (Key Result Area – KRA). Rávilágítottak arra, hogy meghatározható, képes-e a szervezet hatékonyan mozgósítani erőforrásait; kideríthető, hogy a részcélok között van-e bármilyen konfliktus; létezik-e környezeti

bizonytalanság; és vizsgálható a politika és egyéb korlátozó tényezők szerepe is. Cleland (1986) kiegészítése szerint a projekt sikerét úgy kell értelmezni, hogy a műszaki teljesítménycél költség- és időkereteken belüli elérésének a szintjén felül a szervezet missziójához való hozzájárulást is felmérjük. A létesítménymegvalósítási projekteknel – azok jellegzetességéből fakadóan – olyan iparág-specifikus sikerkritériumok is megjelentek, amelyek más területeken nem lennének ennyire jellemzők (pl. a munka- vagy környezetvédelem kérdése, ami egy szoftverfejlesztésnél esetleg nem kapna akkora hangsúlyt). Morris és Hough (1986) ugyanebben az évben a létesítménymegvalósítási projektek számára négy sikerkritériumot fogalmazott meg: a szokásos költség, ütemezés (idő) és teljesítmény legfontosabb paramétere mellett megjelent az építőipari biztonság is.

Belassi és Tukul 1996-ban összefoglalta, hogy a kritériumok mellett milyen egyéb tényezőket ismert az akkori szakirodalom (1. táblázat).

Lim és Mohamed (1999) későbbi keretrendszerre két szinten osztályozott mérőszámokon alapult. Mikroszinten az idő, a költség és a teljesítmény mellett a biztonságot nevezték meg Morris és Hough elképzeléséhez hasonlóan, azonban ezeket a tényezőket kizárólag a kivitelezés (megvalósítás) fázisában értelmezték. Makroszinten a teljes átfutási időt, illetve a működés és a végtermék használata során tapasztalt elégedettséget

1. táblázat

A sikertényezők összefoglalása

Sayles és Chandler (1971)	<ul style="list-style-type: none"> – projektmenedzser kompetenciája – ütemezés – szabályozó rendszerek és felelősségek – nyomon követés és visszacsatolás – folyamatos fejlesztés a projekten belül
Martin (1976)	<ul style="list-style-type: none"> – célok meghatározása – projekt szervezeti filozófiájának kiválasztása – általános menedzsmenttámogatás – hatáskör szervezése és delegálása – projektteam kiválasztása – jelentős erőforrások allokálása – kontroll- és információmechanizmusok – szükséges tervezés és felülvizsgálat
Baker, Murphy és Fisher (1983)	<ul style="list-style-type: none"> – világos célok – célok iránti elkötelezettség a projektteamen belül – helyszínen lévő (on-site) projektmenedzser – megfelelő finanszírozás a teljes készülségig – megfelelő projektteam-képességek – pontos kezdeti költségbecslés – minimális kezdeti nehézségek – tervezési és szabályozási technikák – feladat-központúság (a szociális orientációval szemben) – bürokrácia hiánya

jelölték meg (az elégedettségről még később, az érintettekkel foglalkozó fejezetben esik szó).

Cooke-Davies (2002) nemcsak a projekt és a projektmenedzsment sikerével kapcsolatos, hanem a projektsiker folyamatos fenntartásában szerepet játszó tényezőket is azonosított (bár a tényezőkre és kritériumokra némileg eltérő terminológiát használt). Javaslat a projektmenedzsment és a projekt sikerkritériumait az alábbiak szerint rendezni:

- A határidők betartásával korreláló gyakorlatok (projektmenedzsment):
 - a kockázatmenedzsment fogalmának az egész szervezetre kiterjedő megfelelő oktatása,
 - a kockázatok tulajdonosainak hozzárendelésére vonatkozó szervezeti folyamat érettsége,
 - egy hozzáférhető (minden résztvevő által látható) kockázati jegyzék megfelelő karbantartása,
 - naprakész kockázatmenedzsment-terv,
 - a projekttel kapcsolatos szervezeti felelőségek dokumentálása,
 - a projekt teljes átfutási idejének három éven (de még inkább egy éven) belül tartása.
- A költségvetés betartásával korreláló gyakorlatok (projektmenedzsment):
 - a hatókör módosítása kizárólag egy kifinomult, érett hatókör-szabályozási folyamaton keresztül lehetséges,
 - a teljesítménymérés viszonyítási alapjának (baseline) teljes körű karbantartása.
- A projekttel kapcsolatos kritikus sikertényező:
 - a hasznok hatékony leszállításának, illetve a termelismenedzsment és a projektmenedzsment kölcsönös együttműködésén alapuló menedzselés folyamatának megléte.
- A projektsiker folyamatos, konzisztens fenntartásával kapcsolatos tényezők (feltételezve azt, hogy a projekt végterméke az átadást követően üzemeltetésre vagy kereskedelmi forgalomba kerül, és annak sikere visszahat a projekt sikerének megítélésére):
 - portfólió- és programmenedzsment-gyakorlatok, amelyek lehetővé teszik az erőforrások

Clealand és King (1983)	<ul style="list-style-type: none"> – projekt összegzése – működési koncepció – felső menedzsment támogatása – pénzügyi támogatás – logisztikai követelmények – létesítménytámogatás – piac felderítése (ki a vevő) – ütemezés – igazgatók fejlesztése és képzése – munkaerő és szervezet – akvizíció – információs és kommunikációs csatornák – projekt-felülvizsgálat
Lock (1984)	<ul style="list-style-type: none"> – projekt iránti elkötelezettség közismertté tétele – felülről származó hatáskör – kompetens projektmenedzser kinevezése
Morris és Hough (1987)	<ul style="list-style-type: none"> – projektcélok – innováció műszaki bizonytalansága – politika – társadalmi együttműködés – ütemterv sürgőssége – szerződés (pénzügyi elszámolási mód) jogi problémái – végrehajtási problémák
Pinto és Slevin (1988)	<ul style="list-style-type: none"> – felső menedzsment támogatása – konzultáció az ügyféllel – személyzet toborzása – műszaki feladatok – ügyfél általi elfogadás – nyomon követés és visszacsatolás – kommunikáció – hibakeresés – projektteam vezetőjének tulajdonságai – hatalom és politika – környezeti események – sürgősség

- hozzárendelését a projektekhez a vállalati és üzleti célokkal összhangban,
- olyan projekt-, program- és portfóliómenedzsment-mértékek, amelyek visszajelzést adnak a projekt aktuális teljesítményéről, és lehetővé teszik a jövőbeli siker előrejelzését,
 - a tapasztalatokból való hatékony tanulás, amely az explicit és tacit tudás kombinációját is figyelembe veszi.

A klasszikus iránytól alapvetően el nem térve, számos kiegészítés található a szakirodalomban. Az egyik legfontosabb az, hogy a kritériumok szokásos hármasa mellett jelenjen meg az értékteremtés és -közvetítés gondolata: a projekt akkor sikeres, ha tartja az idő- és költségkeretét, elvart minőségű és az érintetteknek értéket közvetít. Az Egyesült Királyságban az Engineering and Physical Science Research Council (EPSRC) 2003-ban már úgy fogalmazott, hogy a projektek elsődleges céljának az értékteremtésnek kell lennie a

termék-előállítás helyett. Ezután pl. Reich, Gemino és Sauer 2010-ben publikált empirikus méréseinek a központjában is az értékteremtés állt.

Érdekeltek és érzékelés

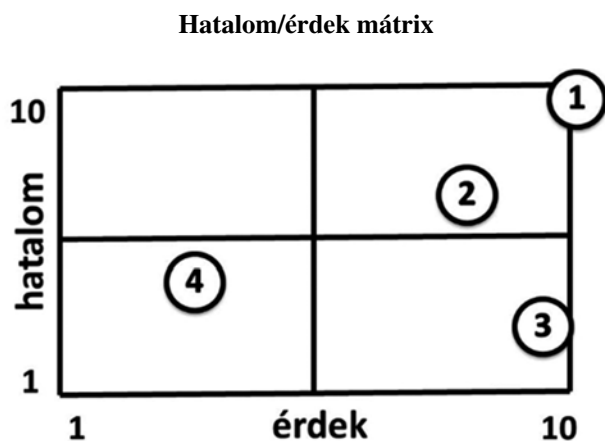
Mi történik, ha a klasszikus tényezők alapján a projekt egyértelműen sikertelen, de a politikusok mégis sikeresnek nyilvánítják, esetleg – egy szerencsésebb esetre gondolva – a projekt felhasználói sikeresnek érzik? A 2012-es londoni nyári olimpiai játékok költségvetése a tervezett többszöröse lett, azonban az érintettek nagy része elégedett. Többek között az eseményeket helyszínen követők 93%-a volt elégedett az olimpia szervezésével a University of Westminster és a University of South Australia közös kutatása alapján (2012), de a Nemzetközi Olimpiai Szövetség részéről az elnök, Jacques Rogge is elégedettségének adott hangot nyilatkozatában. Az ellenkező eset is érdekes. Hogyan kezeljük azon projekt sikerét, amely határidőn és költségvetésen belül van, de az érdekelt felek tömegesen elégedetlenek vele? Ugyanazt a projektet egyes érintettek érzékelhetik bukásnak, míg mások sikeresnek. Elképzelhető, hogy a sikerrel kapcsolatos érzékelés, a siker érzete fontosabb, mint azok a kézzelfogható tények, amelyek számszerűsíthetők, s kezelésükre a tudományos menedzsmentmodellek és heurisztikák sorát kínálja? Mivel érzékelésről van szó, ezért természetesen számít az is, hogy kikről beszélünk. Esetleg előfordulhat hogy az eltérő szereplők időnként nem is ugyanazt a projektet ítélik meg, hanem mindenki a sajátját.

Az érzékelést mint új elemet többen is megpróbálták beépíteni munkáikba különböző módon (például Baker, Murphy és Fisher 1983-ban javasolták figyelembe venni a projekt teljesítményének érzékelését). A kilencvenes évek közepén Verma (1995) felvetette, hogy a siker a szokásos műszaki teljesítmény (specifikáció) és a misszió elérése mellett a kommunikáció, a csapatmunka és a vezetés függvénye is. A klasszikus felfogáshoz képest új megközelítés az, hogy Verma a sikertényezők közé sorolta a percepciót és az elégedettséget is. Az ehhez hasonló szubjektív, nehezen számszerűsíthető tényezők figyelembevétele ugyanis a menedzsment általános törekvése napjainkban (Kalló, 2012).

A sikert a különböző érintettek, érdekelt is eltérően értelmezhetik. Bár a stakeholder (érintett, érdekelt) kifejezés már a 60-as években megjelent a menedzsment-szakirodalomban (például Stanford Research Institute), a mai formájában alkalmazott megközelítésre közel húsz évet kellett várni. Freeman (1984) az érintetteket olyan csoportként vagy személyként határozta

meg, akikre hatással van a szervezeti célok megvalósulása, és akiknek hatása van a szervezeti célok megvalósítására. Az érintettekkel kapcsolatos szakirodalom nem egységes a projektmenedzsment és a változásmenedzsment területén. A szerepek közötti összefüggéseket, egyezéseket és átfedéseket, a szereplők elnevezésével kapcsolatos kérdéseket Sebestyén, Pádár és Pataki (2012) tárgyalták. Az a gondolat, hogy az érintetteket a siker szempontjából tanulmányozzuk, az ezredfordulón jelent meg (Wateridge, 1998). A minőségmenedzsment alapelveivel összhangban megjelent a sikertényezők között a „happy user”, vagyis az elégedett felhasználó. Collins és Baccarini (2004) különböző iparágakban végrehajtott projektek tanulmányozása alapján azt a következtetést vonták le, hogy a tulajdonos igényeinek kielégítése a legfontosabb kritérium. A fontossági sorrendben csak második kritérium a specifikáció teljesítése, és a hagyományos, idővel, költséggel kapcsolatos kritériumok csak ezután következhetnek. Bryde és Robinson (2005) kimutatta, hogy a beruházóknak, azok tulajdonosainak leginkább az érintettek igényeinek kielégítése a fontos, míg a vállalkozóknak a költség- és időkeretek betartása. Wang és Huang (2006) a beruházási projektek terén a siker szempontjából három fő csoportot különített el. Állításuk szerint a beruházó tulajdonosi körén és a vállalkozón túl a kivitelezést felügyelő szervezetre kell koncentrálni, a többieknek pedig a siker szempontjából nincs nagy jelentőségük. A hagyományos sikertényezők mellett a három fő szereplőcsoport közötti kapcsolat határozza meg a projekt sikerét, ezért ennek szellemében a fontos szereplőkre külön-külön kell kulcsfontosságú sikertényezőket meghatározni. A fentieknél kifinomultabb technika a Mendelow-féle „hatalom/érdek” mátrix alkalmazása, melyet eredetileg az érdekelték feltérképezésére alakítottak ki. Ennek a lényege az, hogy a projekt sikerkritériumait a projekt életciklusai szerint kell meghatározni (mivel ezekben különböző kritériumok érvényesek), majd az érdekeltet a mátrixban való elhelyezkedésük alapján elemezni, mivel ezáltal kideríthető a szereplők sikerre gyakorolt lehetséges hatása a projekt teljes életciklusában (Niu – Lechler – Jiang, 2010). Ennek megfelelően tehát minden fázisban el kell készíteni ezt a mátrixot. Az 1. ábrán egy konkrét eset látható a kezdeményezési fázis érintettjeivel (1. beruházásfejlesztő, 2. kormány, 3. ügynök, 4. vevő). A mátrix részletes elemzésétől eltekintve kijelenthető, hogy a kezdeti fázisban pl. a beruházásfejlesztő tulajdonosának hatása a legnagyobb a sikerre, mivel az nagymértékben érdekében áll, és mellé megfelelő hatalommal rendelkezik (ami ebben az esetben egyébként igaz marad a tervezési fázisban is).

1. ábra



A humánmenedzsment szerepe a sikerben

Azt is sokan felismerték, hogy a sikerkritériumok és -tényezők közé a kiválóan mérhető műszaki, technikai paraméterek mellé az emberi kvalitásokat is fel kell venni. Talán éppen számszerűsíthetőségük nehézsége miatt a többi tényezővel kapcsolatos kutatásokhoz képest ezek aránya szerény (Kloppenborg – Opfer, 2002; Kövesi – Tóth, 2008). Olyan, személyekhez kötődő tényezőket kezdtek bevezetni, mint például rugalmasság és alkalmazkodóképesség, lelkesedés, spontaneitás, agresszivitás, magabiztosság, a kezdeményezéssel és vezetéssel kapcsolatos preferenciák, ambíció, verbális képességek stb. Továbbra is nyitott maradt azonban az a fontos kérdés, hogy a többi számszerűsíthető kritérium vagy tényező mellé ezeket hogyan lehet felvenni. A humán oldalon Yang és társai a szakirodalom által javasolt faktorok (csapatban való dolgozás, projekt típusa, ipari szektor, a team mérete stb.) mellett felvetették azt, hogy a projekt nemzetközi érintettsége és a vezetői stílus hatása milyen befolyással van a sikerre (Yang – Huang – Wu, 2011). Pereira és társai megerősítették a siker érzékelésének fontosságát, azonban további humántényezők vizsgálatának felvételét javasolták: a csapatmunka mellett megjelent a kulturális különbségek elemzésének igénye (Pereira et al., 2008). Azok az empirikus kutatások azonban, amelyek a humántényezők hatásának súlyát vizsgálták a többi tényezőhöz képest, kimutatták, hogy a korábban részletezett, nem tisztán emberi jellegű tényezők sokkal nagyobb hatást gyakorolnak a sikerre. Pinto és Prescott (1988) cikke annyiban tér el a többi kutatási eredménytől, hogy a szokásos vizsgált, egyébként fontos tényező közül csak az emberi tényezőt (personnel factor) találta jelentéktelennek a siker szempontjából. Ezt az állítást később megerősítette egy hasonlóan kiterjedt kutatással Belout és Gauvreau is (2004), viszont

a tényezők projektéletciklustól és a szervezeti felépítéstől való függőségét már jelentősnek találta. Ez utóbbi felismerés nem meglepő, hiszen minden szervezeti érettségi projektmenedzsment-modellben kiemelt szerepe van az anyaszervezet struktúrájának.

További irányok

Dvir és Lechler (2004) szerint a szakma túlságosan statikusan fogja fel a sikertényezők kérdését. A projekt tervezése lehet akármilyen alapos, a változások mértéke és gyakorisága negatív irányban felülírhatja a jó tervezéssel elért kilátásainkat.

Gemünden, Salomo és Krieger (2005) azt állították, hogy sikert igazán csak autonóm projektek esetén lehet elérni. Ha a projekt szabadon kijelölheti céljait, strukturálisan és szervezeti szinten független, illetve az erőforrásaival is szabadon gazdálkodhat, akkor az növeli a sikeresség esélyét. Yang, O'Connor és Wang (2006) megvizsgálták, hogy a projekt mennyire technológiaiintenzív. Cikkükben rámutattak arra, hogy a kis- és közepes vállalkozások projektjeinek sikere sokkal nagyobb mértékben függ a technológiától, mint a nagyvállalkozások projektjeinek eredményessége.

Müller és Turner (2007) kimutatta, hogy a projektek sikerkritériumainak kijelölésekor figyelembe kell venni a projekt típusát (összetettsége, fontossága, szerződéstípusa stb.), milyen iparágban hajtják végre (verseny- vagy közszféra, önkéntes) és a projektmenedzser személyes jellemzőit (kora, neme, képzettsége, nemzetisége stb.). A projektek menedzselésének iparági függőségét a Project Management Institute is felismerte, és az egyik legfontosabb szakmai anyagában, a *Guide to the Project Management Body of Knowledge*-ban is megjelenítette, a különböző verziók kiadásával (PMI, 2013).

Mishra, Dangayach és Mittal (2011) a fenntartható projektsiker-tényezők közé sorolták az etikai kérdéseket. Rámutattak arra az érdekes ellentmondásra, ami a gazdaságosság és az etika sikerre gyakorolt hatásában rejlik. Miközben szinte mindenáron el kell érni a gazdasági profitot, az eszközök között gyakran megjelenhetnek etikailag megkérdőjelezhető lépések, a korrupció, gyanús üzleti gyakorlatok, esetleg a törvénytelenység is.

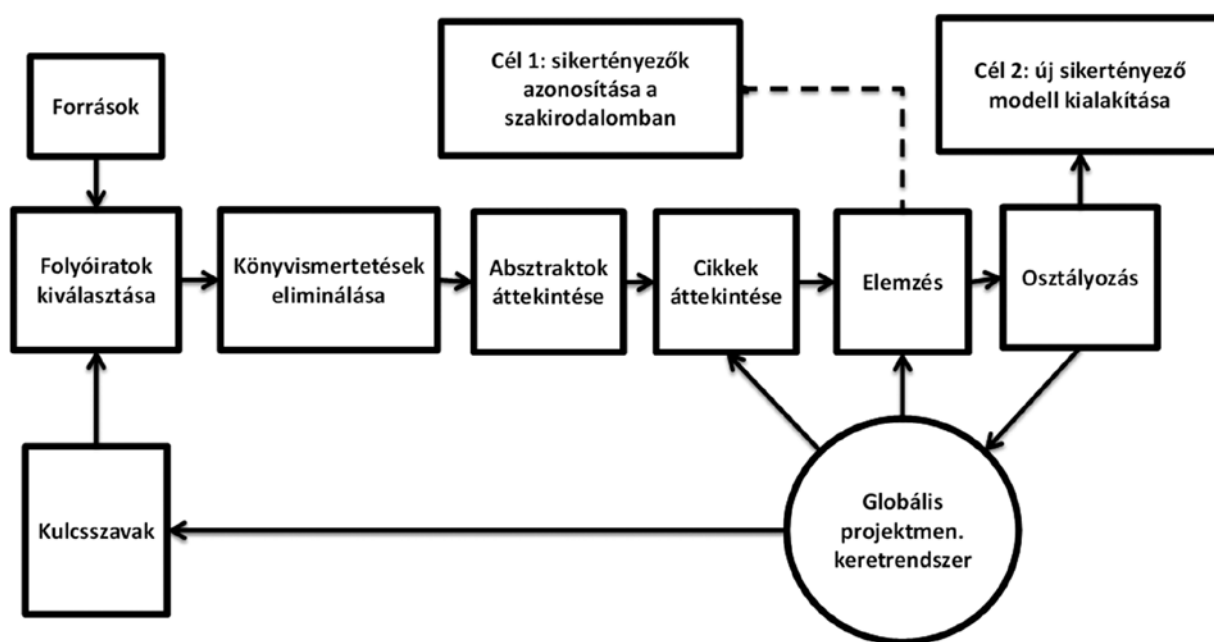
Végezetül érdemes kitérni egy lehetséges szintetizáló módszerre. Binder, Gardiner és Ritchie (2010) figyelemre méltó eljárással kutatta globális projektek esetén a sikeresség mibenlétét. Korábban számos színvonalas tudományos folyóiratcikk foglalkozott a globális projektek sikerével, komolyabban fókuszálva, illetve mélyebben kutatva néhány kiragadott elemet (Diallo

– Thuillier, 2005; Khang – Moe, 2008; Lee – Kelley – Sankey, 2008). A megjelent szakirodalomra épülve Binder, Gardiner és Ritchie azt állítja, hogy a sikert inkább rendszerben gondolkodva, az egész projektre vonatkozóan, minden eddig felmerült tényező mentén, teljeskörűen kell megragadni. Erre szolgál a korábbi munkáik során általuk kidolgozott globális projektmenedzsment-keretrendszer (Global Project Management Framework – GPMF). A globális projektek olyan speciális köre a virtuális vagy elosztott projekteknek, amelyek esetén a teamtagok és érdekeltek különböző országokban és kultúrákban vannak szétszórva, különböző nyelveket beszélnek, eltérő időzónákban dolgoznak és más-más szervezethez tartoznak. A meghatározás kijelöli a GPMF öt dimenzióját is: földrajzi távolság, multikulturális együttműködés, többnyelvű kommunikáció, aszinkron interakciók és szervezeteken átnyúló

dosítva az eredeti eljárást, a következő lépések segítségével lehetne meghatározni a sikertényezők hatását, jelentőségét (2. ábra). A strukturált folyamat az adott szakterület meghatározó, lektorált, nemzetközi szinten elismert folyóiratainak kiválasztásával kezdődik (esetünkben pl. International Project Management Journal, Project Management Journal). A cikkek közül ki kell szűrni a feldolgozandók közül a könyvismertetőket és a szerkesztői bevezetőket, leveleket. A cikkek absztraktjainak feldolgozásával eliminálható azok köre, amelyek a kutatott témánkon kívül esnek. A cikkek teljes és részletes tartalmi feldolgozása után osztályozni lehet a sikertényezőket. Ezzel a strukturált lépéssorozattal nemcsak a meglévő tényezők tudományos jelenlétét és hatását, hanem újak tesztelését is elvégezhetjük a rangos folyóiratok releváns cikkeiben történő előfordulások vizsgálatával.

2. ábra

Globális projektek sikertényezőinek felismerése



kapcsolatok. Nem újdonság, hogy a globális megközelítés számos lehetséges előnyt nyújthat. Például a földrajzilag szétszórt projektekben költségcsökkenés érhető el, a multikulturális team pedig növeli a rugalmasságot és az innovációt.

Bár munkájuk során sikeresen tesztelték keretrendszerük érvényességét és teljességét, illetve három új sikertényező-kategóriát és egy új tudásterületet is azonosítottak a régiek felmérése mellett, mi inkább a potenciális sikertényezők feltárására alkalmas vonatkozást emeljük ki. Az általánosítás végett kissé mó-

Gazdasági profit mint végső sikerkritérium?

Ha távolabbról szemlélünk egy üzleti projektet, akkor észrevehetjük, hogy bár a kivitelező, a megrendelő, a hitelezők és az egyéb érintettek üzleti tevékenysége és a tevékenységeik időhorizontja eltérő, abban mégis mindannyian egyetértenek, hogy csak akkor tekinthető a saját üzleti tevékenységük egy projektben elfogadhatónak, ha a tevékenységükből származó hasznaik magasabbak, mint a tevékenység érdekében felhasznált erőforrásaik költsége.

Ebből a szemszögből – nevezzük ezt közgazdasági megközelítésnek – a költség-idő-minőség háromszög paraméterei kifejezetten az üzleti tevékenység költségoldalára reflektálnak. Adott idő alatt a definiált minőségű termék adott áron állítható elő. Ennél rövidebb idő alatt vagy jobb minőségi kritériumokkal a terméket csak magasabb költségek mellett lehetne előállítani. Ilyen megközelítésben mindhárom paraméter pusztán egy nagyobb ívű „érték” fogalomnak a költségoldali paraméterei, és e fogalomnak a haszon-, jövedelemoldalt az eddigi megközelítések meg sem kísérik definiálni. Hogyan is lehetne értékelni egy adott üzleti tevékenység sikerét ezek nélkül? A sikerkritériumok mérésével kapcsolatos problémák egy része alighanem erre a tényre vezethető vissza.

A sikeresség közgazdasági értelmezéséhez most vizsgáljuk meg, hogy a hasznok, jövedelmek hogyan ragadhatók meg! Érdemes különbséget tenni a magán- és az állami, közösségi projektek között. Az előbbiek várható tulajdonosi költségei és jövedelmei ugyanis a piaci egyensúlyi árakkal jól jellemezhetőek. Ezek a beruházások csak akkor indulnak el, ha várható értelemben a pénzben mérhető tulajdonosi jövedelmek magasabbak a pénzben mérhető tulajdonosi költségeknél. A projekt sikere ezek után könnyedén ellenőrizhető: a megvalósítás után a projekt pénzben mérhető jövedelmeinek jelenértéke valóban magasabb-e a költségek jelenértékénél, azaz keletkezett-e pénzügyi hozzáadott érték (nettó jelenérték). A jelenérték-számítás teszi összeadhatóvá a különböző időpontokban jelentkező pénzáramokat úgy, hogy a későbbi években felmerült pénzáramokat a felhasznált források elvárt hozamaival abszolút értelemben csökkenti, a korábbi években felmerült pénzáramokat pedig növeli. Érdekes módon valójában még az sem lényeges, hogy a költségek vagy a bevételek az előzetes tervek szerint alakulnak-e, csak az a fontos, hogy a sikeresség ellenőrzésének pillanatában számított nettó jelenérték pozitív-e. Ha igen: a projekt sikeres.

Meg kell jegyeznünk, hogy a pénzügyekben az utólagos értékelés koncepciója szokatlannak tűnhet, hiszen a projekteket dinamikus folyamatoknak tekintjük, így például a beruházás megvalósítása után már az a kérdés, hogy a projekt tovább üzemeltetése vagy az eladása értékesebb-e, ahelyett, hogy azt a kérdést boncolgatnánk, hogy érdemes volt-e a projektet megvalósítani. Ez utóbbi megközelítésben a korábbi évek pénzáramai lényegtelené válnak, hiszen hatásunk már nincs rájuk, így csak az számít, hogy a projekt itt és most mennyiért értékesíthető és a későbbi időszakokban mekkora várható pénzáramok érhetők még el a projekt üzemeltetésével. Ha azonban a sikeresség utólagos mérése a cél, akkor az összes korábban felmerült költségek és hasznok is számítanak.

Az állami vagy közösségi projektek esetében gyakran jóval nehezebb az értékelés. Egyrészt az állami vagy közösségi forrásokból támogatott projektek rendszerint a magánszektor számára sokszor nem elég jövedelmezőek, ezért ha a projekt bármilyen okból zátonyra fut, akkor az eladhatatlan. Mivel ezeknél a projekteknél bármilyen új eljárás lefolytatása rendkívül költséges (mind pénzügyi, mind politikai értelemben), ezért előfordulhat, hogy ezzel a helyzettel a kivitelezők és később az üzemeltetők is megpróbálnak visszaélni. Olyan kivitelezési, működési többletköltségeket igyekeznek elfogadtatni, amelyek éppen alacsonyabbak egy esetleges új közbeszerzés direkt és indirekt költségeinél.

Másrészt az állami projektek működési költségei és bevételei is eltérhetnek a piacon megszokottaktól. Az állami tulajdonú vállalatok például gyakran a szükségessé magasabb létszámmal üzemelnek, reflektálva a „foglalkoztatottság növelése” társadalmi igényre. Sőt, az is előfordulhat, hogy az állami projektek monopolhelyzetét kihasználva azok bevételeit térítik el társadalmi, gazdaságpolitikai érdekek – gondoljunk a közösségi közlekedés jegyáaira vagy az egyes kötelezően igénybe vett állami szolgáltatások inkább adójellegű áaira.

Az értékelés módja ilyen esetekben ki kell, hogy egészüljön a társadalmi költségek és hasznok pénzben kifejezett értékének mérésével és beépítésével. Bár ezek a számítások néha különösnek hatnak, éppen inkább a módszereknek a sokszínűsége, az értékelés matematikai eszközökkel megalapozottsága ámulatba ejtő. Mégis, ez az értékeléstípus a piaci szereplők számára mindig is gyanús marad, hiszen a társadalmi hasznok és költségek mértékének megítélése néhány esetben kifejezetten politikai ízlés kérdése. Az autópálya-építések esetében a balesetek számának (és ezzel a társadalmi költségek) csökkenése például meglehetősen objektíven értékelhető, azonban a beruházások politikai ciklusokon túlnyúló, hosszú távú hatásainak megítélése már kevésbé.

Különös módon azonban a tényleges pénzügyi és a számított társadalmi költségeket és hasznokat pénzben kifejező és összevető mérési módszer mégis objektív mérési alapot adhat arra, hogy egy állami projekt sikerességét az adott pillanatban megítéljük. Amennyiben a projekt teljes időtartamra számított pénzügyi és társadalmi hasznainak jelenértéke magasabb, mint a pénzügyi és társadalmi költségek jelenértéke, úgy a projekt sikeres. Itt sem lényeges, hogy a hasznok egyébként mennyivel magasabbak.

Igen lényeges körülmény, hogy a sikeresség fent leírt módon történő értékelésének csak „itt és most” értelemben van értelme, hiszen a költségek és hasznok megítélése, jelentősége és a rájuk vonatkozó várakozá-

sok folyton változnak. Gondoljunk például arra, hogy a piramisok esetében a „telek ára”, a „munkaerő értéke”, a „hatalom jelképe” vagy a „látványosság” fogalmakhoz kapcsolódó megítélés, így magának a projektnek az értéke is mennyit változott az idők során.

Míndezekek alapján megérthető, hogy a magánprojektek esetében miért tűnik kevésbé lényegesnek a sikerkritériumoknak való utólagos megfelelés mérése, és ezzel szemben miért kerül előtérbe újra és újra az egyes közösségi vagy állami beruházások esetében. Az előbbiek célja a pénzügyi értékteremtés, amely többnyire objektíven mérhető, az utóbbiak célja azonban a közgazdasági értékteremtés, amely szubjektív elemekkel tűzdelt. Mivel a társadalmi értékrend néha drasztikusan megváltozik, az egyes állami vagy közösségi projektek közgazdasági értékteremtésének megítélése is megváltozhat.

A közgazdasági megközelítés érdekes következménye, hogy a beruházások átadásának esetleges csúszása, a minőségi paraméterek esetleges pontatlan előírása vagy a minőségi elvárások alacsony színvonalú teljesítése, esetleg a költségtervek jelentős túllépése sem feltétlenül okozza a projekt teljes kudarcát. Inkább arról van szó, hogy ezekben az esetekben nem sikerült az elérhető legnagyobb hozzáadott pénzügyi és/vagy társadalmi értéket elérni.

Konklúzió

A hagyományos sikerkritériumok és -tényezők általában jól kifejezik a projekt törekvéseinek szerződészerűen megragadható lényegét, és ellenőrzésük is kellően egyszerű, ezért nem meglepő, hogy a projektmenedzserek széles köre elégedett az alkalmazásukkal. Bár a hagyományos sikerkritériumok a projektmenedzsmentszakma kialakulásának kezdete óta vitathatatlanul központi szerepet játszanak, jelen cikkünkkel igyekeztünk rávilágítani arra, hogy a siker előrejelzése, értelmezése és utólagos megítélése ennél jóval összetettebb probléma.

Az utóbbi évek kutatásai egyre inkább hangsúlyozzák, hogy a projektek sikerének megítélése a tulajdonosok elvárásaihoz kötődik, amelyek azonban néha messze túlmutatnak a hagyományos költség-minőség-idő alkotta „szentháromságon”. Ez a szemléletváltás azonban nemcsak a projektek sikerének megítélésében okozhat jelentős változásokat, hanem hatással lehet a projekt célkitűzésének meghatározására vagy éppen a kockázatmenedzsment folyamataira is.

A projektek sikerét a hazai és nemzetközi szervezetek máig releváns kérdésként kezelik, és szakmai fórumaikon rendszeresen napirendre tűzik. Az elmúlt

évtizedek kutatásainak eredményeit látva kijelenthető, hogy a téma koránt sincs lezárva, a megközelítések állandóan változnak, és további, merőben új gondolatok is várhatók. Cikkünk a téma széles körű és naprakész áttekintésével, gondolataink közvetítésével segíti a szakembereket a sikerrel kapcsolatos modern felfogás kialakításában.

Lábjegyzet

- ¹ A cikk Sebestyén Z. A projektsiker relativitása a sikerkritériumok és -tényezők tükrében. In: Topár J (szerk.) A műszaki menedzsment aktuális kérdései. Budapest: Műszaki Kiadó, 2012. pp. 199–212. jelentős átdolgozása és kiegészítése.

Felhasznált irodalom

- Baker, B.N. – Murphy, D.C. – Fisher, D.* (1983): Factors affecting project success. Project Management Handbook. Van Nostrand Reinhold, NY, USA: D. I. Cleland & W. R. King: p. 669–685.
- Belassi, W. – Tukel, O.I.* (1996): A new framework for determining critical success/failure factors in projects. International Journal of Project Management, 14(3): p. 141–151.
- Belout, A. – Gauvreau, C.* (2004): Factors influencing project success: the impact of human resource management. International Journal of Project Management, 22(1): p. 1–11.
- Binder, J. – Gardiner, P.D. – Ritchie, J.M.* (2010): Project Perspectives. The annual publication of International Management Association. Vol. XXXII: p. 4–9.
- Bryde, D.J. – Robinson, L.* (2005): Client versus contractor perspectives on project success criteria. International Journal of Project Management, 23(8): p. 622–629.
- Cleland, D.I.* (1986): Measuring Success: the owner's viewpoint. Proceedings of the 18th Annual Seminar/Symposium (Montreal/Canada), 6–12. Upper Darby, PA: Project Management Institute
- Collins, A. – Baccarini, D.* (2004): Project Success: a survey. Journal of Construction Research, 5(2): p. 211–231.
- Cooke-Davies, T.* (2002): The „real” success factors on projects. International Journal of Project Management, 20(3): p. 185–190.
- De Wit, A.* (1988): Measurement of Project Success. International Journal of Project Management, 6(3): p. 194–170.
- Diallo, A. – Thuillier, D.* (2005): The success of international development projects, trust and communication: an African perspective. International Journal of Project Management, 23(3): p. 237–252.
- Dvir, D. – Lechler, T.* (2004): Plans are nothing, changing plans is everything: the impact of changes on project success. Research Policy, 33: p. 1–15.
- Freeman, R.E.* (1984): Strategic Management: a stakeholder approach. Boston: Pitman Publishing

- Gemünden, H.G. – Salomo, S. – Krieger, A.* (2005): The influence of project autonomy on project success. *International Journal of Project Management*, 23(5): p. 366–373.
- Kalló N.* (2012): A modellezés menedzsment célú alkalmazása. in: Topár J. (szerk.): A műszaki menedzsment aktuális kérdései. Budapest: Műszaki Kiadó: 185–198. o.
- Khang, D.B. – Moe, T.L.* (2008): Success Criteria and Factors for International Development Projects: a life-cycle-based framework. *Project Management Journal*, 39(1): p. 72–84.
- Kloppenborg, T.J. – Opfer, W.A.* (2002): The current state of project management research: trends, interpretations, and predictions. *Project Management Journal*, 33(2): p. 5–18.
- Kövesi J. – Tóth Zs. E.* (2008): Supporting efforts to measure intellectual capital through the EFQM Model with the example of Hungarian National Quality Award winners. *Periodica Polytechnica – Social and Management Sciences*, 16(1): p. 3–12.
- Lee-Kelley, L. – Sankey, T.* (2008): Global virtual teams for value creation and project success: a case study. *International Journal of Project Management*, 26(1): p. 5162.
- Lim, C.S. – Mohamed, M.Z.* (1999): Criteria of Project Success: an explanatory re-examination. *International Journal of Project Management*, 17(4): p. 243–248.
- Lock, D.* (1984): *Project Management*. New York: St Martins Press/Martin, C.C., 1976. *Project Management*. Amaco, New York
- Mishra, P. – Dangayach, G.S. – Mittal, M.L.* (2011): An ethical approach towards sustainable project success. *International Conference on Asia Pacific Business Innovation & Technology Management, Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 25: p. 338–344.
- Morris, P.W.G. – Hough, G.H.* (1986): The preconditions of success and failure in major projects. Technical paper, Major projects Association, Templeton College, Oxford
- Müller, R. – Turner, R.* (2007): The Influence of Project Managers on Project Success Criteria and Project Success by Type of Project. *European Management Journal*, 25(4): p. 298–309.
- Niu, J. – Lechler, T. G. – Jiang, J.* (2010): Success Criteria Framework for Real Estate Project. *Management Science and Engineering*, 4(3): p. 10–23.
- Pereira, J. – Cerpa, N. – Verner, J. – Rivas, M. – Procaccino, J. D.* (2008): What do software practitioners really think about project success: a cross-cultural comparison. *Journal of Systems and Software*, 81(6): p. 897–907.
- Pinto, J.K. – Prescott, J.E.* (1988): Variations in critical success factors over the stages in the project life cycle. *Journal of management*, 14(1): p. 5–18.
- Pinto, J.K. – Slevin, D.P.* (1988): Project Success: definitions and measurement techniques. *Project Management Journal*, 19(1): p. 67–72.
- PMI* (2013): *Government Extension to the PMBOK Guide*. 5th ed., Newton Square, PA, USA: Project Management Institute
- Prabhakar, G.P.* (2008): What is Project Success: a literature review. *International Journal of Business and Management*, September: p. 3–9.
- Reich, B.H. – Gemino, A. – Sauer, C.* (2010): Exploring the Impact of Knowledge Management on Business Value in IT Projects. *European Academy of Management*, May, Rome, Italy
- Rockart, J. F.* (1979): Chief Executives Define Their Own Information Needs. *Harvard Business Review*, 57(2): p. 81–93.
- Rowe, A.J. – Mason, R.O. – Dickel, K.E.* (1985): *Strategic Management and Business Policy: methodological approach*. Upper Saddle River, NJ.: Addison-Wesley Publishing
- Sayles, L.R. – Chandler, M.K.* (1971): *Managing large systems*. New York: Harper and Row
- Sebestyén Z. – Pádár K. – Pataki B.* (2012): A projektek és a változtatások szerepelméleteinek összehasonlítása. *Vezetéstudomány*, 18(3): 30–38. o.
- Thurm, D.* (2006): A ház ura. Miért kell közvetlenül irányítanunk cégiünk építési projektjeit? *Harvard Businessmanager*, április: 74–82. o.
- Tourism and Events* (2012): 93% satisfied with their Olympic experience. 15 August 2012, [<http://www.westminster.ac.uk/news-and-events/news/architecture/2012/93-satisfied-with-their-olympic-experience>] (letöltve: 2013. augusztus 27.)
- Verma, V.K.* (1995): *Organizing Projects for Success*. Newton Square, PA: Project Management Institute
- Wang, X. – Huang, J.* (2006): The relationships between key stakeholders' project performance and project success: perceptions of Chinese construction supervising engineers. *International Journal of Project Management*, 24(3): p. 253–260.
- Wateridge, J.* (1998): How can IS/IT projects be measured for success? *International Journal of Project Management*, 16(1): p. 59–63.
- Yang, L. – O'Connor, J.T. – Wang, C.* (2006): Technology utilization on different sizes of projects and associated impacts on composite project success. *International Journal of Project Management*, 24(2): p. 96–105.
- Yang, L. – Huang, C. – Wu, K.* (2011): The association among project manager's leadership style, teamwork and project success. *International Journal of Project Management*, 29(3): p. 258–267

TOKÁR-SZADAI Ágnes

A VEZETÉSI TANÁCSADÁSI PROJEKTEK ÉRTÉKELÉSE

A Miskolci Egyetem Gazdálkodástani Intézete 2001-ben, 2005–06-ban, majd 2011–12-ben kérdőíves felmérést végzett tanácsadó cégek, valamint ügyfelek körében. A tanulmányban a szerző a vezetési tanácsadók és a tanácsadási projektek értékelési szempontjainak szakirodalmi összefoglalását követően bemutatja, hogy a vállalkozók mennyire elégedettek az igénybe vett tanácsadási szolgáltatással: hogyan értékelik a különböző nagyságú tanácsadó cégek teljesítményét, milyennek látják a tanácsadóval való kapcsolatukat, mennyire elégedettek a tanácsadó szakmai kompetenciájával, milyennek ítélik meg a szolgáltatás ára és a teljesítés színvonala közötti kapcsolatot, véleményük szerint a kapott javaslat mennyire volt megoldásra orientált, és melyek az esetleges elégedetlenségük okai.¹

Kulcsszavak: vezetési tanácsadó, tanácsadási projekt, értékelési szempontok, megítélés, elégedettség, elégedetlenség okai, kérdőíves felmérés

A tanácsadási szakma elnevezése a hazai és nemzetközi szakirodalomban nem egységes, számos megközelítési mód és meghatározás létezik (Tokár-Szadai, 2012). Jelen cikkben és az alapjául szolgáló felmérésekben Kubr megközelítését alkalmazom, aki a következő fogalmat használja a tanácsadással kapcsolatban:

„A vezetési tanácsadás egy olyan független, szakértői szolgáltatás, melyet szervezetek és azok vezetői számára nyújtanak abból a célból, hogy segítsék a szervezeteket céljaik elérésében, a problémák feltárásában, megoldásában, új lehetőségek felkutatásában és azok megoldásában, a szükséges tudás elsajátításában és a változások megvalósításában.” (Kubr, 2002: p. 10.)

A FEACO 2000 és 2004 között az 1. táblázatban látható módon határozza meg a vezetési tanácsadási szolgáltatás területeit.

A klasszikus értelemben vett, szigorúan értelmezett vezetési tanácsadás (management consulting) jelentése az elmúlt évtizedekben

jelentősen kibővült, és a kereslet az újabb területek irányába tolódott el. Így a „management consulting” kifejezés jelentése is változik. A tanácsadási piacon jelenlévő tendenciákat figyelembe véve változtatta meg a FEACO kategóriáit 2005-ben, ezt foglalja össze a 2. táblázat.

1. táblázat

Vezetési tanácsadási szolgáltatások

<p>Stratégiai tanácsadás</p> <ul style="list-style-type: none"> • Stratégiai tervezés • Szervezetfejlesztés • Fúziók, felvásárlások • Piackutatás • Marketing- és cégkommunikáció • Pénzügyi tanácsadás 	<p>Humánerőforrás-tanácsadás</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fejlesztés • Oktatás • Jövedelem, jutalmazás, juttatások • Outplacement
<p>Működési (operatív) tanácsadás</p> <ul style="list-style-type: none"> • Üzleti folyamatok átszervezése • Változáskezelés • Projektvezetés • Ellátási lánc irányítása 	<p>Informatikai tanácsadás</p> <ul style="list-style-type: none"> • Általános informatikai tanácsadás • Rendszerfejlesztés, rendszerintegráció
<p>Outsourcing (tevékenység kihelyezése, tevékenység kiszervezése)</p>	

Forrás: FEACO (2000–2004)

2. táblázat

A vezetési tanácsadás területei

Üzleti tanácsadás	→	Üzleti tanácsadás
Informatikai tanácsadás		• Stratégiai tanácsadás
Rendszerfejlesztés-integráció		• Működési (operatív tanácsadás)
Outsourcing		• Projektmenedzsment
Egyéb szolgáltatások		• Változásmenedzsment • HRM-tanácsadás

Forrás: FEACO (2005–2012)

A korábban egy kategóriaként szereplő *informatikai tanácsadást* két részre osztották: informatikai tanácsadásra (szervezeteknek segít az IT-stratégia kialakításánál) és rendszerfejlesztés és integrációra (alkalmazások fejlesztése – szoftver és bevezetése).

A korábban önálló stratégiai és működési tanácsadás az üzleti tanácsadás része lett. A korábban a működési területen nyilvántartott projekt- és változásmenedzsmentet az üzleti tanácsadáson belül önállóan tartják nyilván.

Az *outsourcing* (kiszervezés, feladatkihelyezés) a következő három típusú tevékenységet tartalmazza: IT-menedzsment szolgáltatások, alkalmazott menedzsment szolgáltatások (AMS – applied management services), valamint az üzleti folyamatok kiszervezése (BPO – business process outsourcing).

2005-ben megjelent az „egyéb” kategória, a korábbi adatokban ez nem szerepelt külön, az egyes területek részeként tartották nyilván.

Meg kell jegyezni, hogy a kategóriák megváltozásával a 2005 előtti és utáni adatok közvetlenül nem összehasonlíthatók. Egyes kategóriák összevonásával az összehasonlíthatóság elvileg biztosítható, de a gyakorlatban nem teljeskörűen (Tokár-Szadai, 2012). Ebből adódóan, valamint a korábbi felmérésekkel történő összehasonlíthatóság érdekében a felmérésekben a FEACO 2005 előtti kategóriáit alkalmaztam.

A közelmúltban kitudódott hazai tanácsadási botrányok (Pénzes, 2009) (Bódis, 2008) (pl. BKV, DRV Zrt., STRABAG stb.) következtében sokat romlott a tanácsadók megítélése az elmúlt időszakban, mely főként a média egyoldalú tájékoztatása miatt hibás általánosításhoz és előítéletekhez vezethet (Tokár-Szadai, 2013a). Az objektív tájékozódás és tájékoztatás érdekében fontosnak tartom a tanácsadási szolgáltatást már igénybe vett vállalkozók tapasztalatainak vizsgálatát: hogyan értékelik a tanácsadójukat (kompetenciáit és a kialakult szakmai kapcsolatot), mennyire elégedettek az igénybe vett szolgáltatás megoldásra orientáltságával és az ár-teljesítmény viszonyal.

A vezetési tanácsadási projektek értékelésének szempontjai

A megbízás befejezésének közeledtével jó alkalom nyílik az értékelésre. Bizonyos előnyök már ilyenkor is azonosíthatóak az ügyfél számára, és visszatekintve értékelhető a tanácsadási folyamat. A megbízást lezáró értékelés minden bizonnyal a legfontosabb, nem szabad azonban, hogy ez legyen az egyetlen. Az értékelésnek a megvalósítás végéig tartó késleltetése azzal járhat, hogy túl késő lesz a megbízásról bármiféle hasznos javaslattal előállni, és ezeknek a javaslatoknak már csak a jövőbeli megbízásoknál vehetjük hasznát. Ezért kell előre gondoskodni a diagnosztikai és a cselekvéstervezeti szakaszok végén esedékes időközi értékelésekről. Ezeket az értékeléseket úgy kell tekinteni, mint a megbízás az ügyfél és a tanácsadó által végzett közös ellenőrzésének és szabályozásának természetes részét.

Annak megállapítása, hogy milyen mértékben valósult meg a kitűzött cél, meglehetősen bonyolult feladat. Csak nagyon ritkán valósul meg száz százalékban a korábban elképzelt „új helyzet”. A folyamat, az együttműködés során gyakran merül fel újabb probléma, illetve a kezdeti szakaszban még nem látható egyéb momentum. A tanácsadás végső célja nem a munkatervben, illetve ajánlatban megfogalmazott célok maradéktalan teljesítése, hanem a vállalkozás összeredményességének, értékének, versenyképességének növelése. A projekt eredményessége a végső célhoz való hozzájárulással, illetve az ügyfél elégedettségével, nem a megvalósult munkatervi pontok arányával mérhető (Pelczné Gáll – Szadai, 2006).

Mielőtt az értékelés módszeréről döntenénk, a következő kérdések végiggondolása, megválaszolása szükséges: Mit kell értékelnünk? Miért? Milyen eredményeket várunk tőle? Hogyan végezzük az értékelést? Rendelkezésre állnak-e az adatforrások? Ki végezze a mérést? Ki szolgáltatassa az adatokat? Ki lássa az eredményeket? Mennyibe kerül az értékelés? (Niedereicholz, 2008)

Az értékelés alapvető funkciója annak a kérdésnek a megválaszolása, hogy teljesültek-e a szerződésben foglaltak. A különböző szakemberek egyetértenek abban, hogy a tanácsadás eredményessége csak részben függ a feladat megoldása során alkalmazott konkrét módszerektől.

Legalább ugyanilyen fontos az eredményesség szempontjából a tanácsadó és ügyfele között kialakult jó együttműködés (Poór, 2010).

Az ügyfél és a tanácsadó értékelésének egy lehetséges módját mutatja a 3. táblázat (Hoványi, 1997).

**Az ügyfél és a tanácsadó jellemzésének szempontjai,
a „2×12-es módszer”**

A táblázatban az egyes szempontoknak történő megfelelést 5 fokozatú Likert-skálán értékelik. (1–5-ös minősítéssel felelhet meg az ügyfél, illetve a tanácsadó a vizsgált szempontoknak, ahol az 5-ös a maximális megfelelés.) A súlyozás azt fejezi ki, hogy az adott szempontoknak mekkora volt a jelentősége a tanácsadás egészében: 10-es maximális jelentőség, 1-es: elhanyagolható. A súlyozott érték a minősítés és a súlyozási érték szorzata. A módszer jelentősége abban áll, hogy felhívja a figyelmet arra, hogy nem elég a projekt végén a tanácsadó értékelése. Az ügyfelek szerepe a feltételek megteremtésében, biztosításában és hozzáállása, együttműködése a teljes tanácsadási folyamatban nélkülözhetetlen a projekt eredményessége szempontjából. A módszer a tanácsadók és ügyfelek jellemzésének szempontjait azonos részletettséggel veszi figyelembe, a súlyozás az alkalmazóktól függ.

Kubr (2002) kiemeli, hogy melyek azok a legfontosabb kérdések, melyeket az értékeléskor végig kell gondolni.

**A megbízás tervezete
(a szerződés)**

Érdemes a kapcsolat elejének vizsgálatával kezdeni. A felvetendő kérdések a következők:

- Ki és hogyan alapozta meg a tanácsadás szükségességét?
- Hogyan választották ki a tanácsadót? Milyen kritériumokat és eljárásokat használtak? Érthető volt-e a tanácsadás célja? Túlságosan szűk vagy határozatlan volt-e?
- A megbízás terve világos, élethű és megfelelő volt-e, tekintettel az ügyfél szükségleteire és különleges feltételeire?
- A célok, tárgyak, eredmények és ráfordítások eredeti meghatározása jó keretet és segítséget adott-e a megbízási tervhez? A célok eléggé igényesek, de nem megvalósíthatatlanok voltak-e?

Az ügyfél jellemzésének szempontjai	Minősítés	Súlyozás	Súlyozott érték
1. Problémalátásának helyessége			
2. Nyitottsága a problémák megbeszélésére			
3. Tárgyalási stílusa			
4. Együttműködése az átvilágítás szakaszában			
5. Együttműködése a javaslatok kimunkálásában			
6. Vezetőinek viszonya a javasolt változtatásokhoz			
7. Munkatársak viszonya a javasolt változtatásokhoz			
8. Együttműködése a megvalósítás realizálásában			
9. Szerepe a határidők betartásában			
10. A tervezett pénzforrások rendelkezésre bocsátása			
11. A szerződésben foglaltak betartása			
12. Rugalmassága a tanácsadás során			

A tanácsadó jellemzésének szempontjai	Minősítés	Súlyozás	Súlyozott érték
1. A problémafelismerés helyessége			
2. A munkacsoport szakmai összetételének helyessége			
3. A döntő tényezők felismerése az átvilágítás során			
4. A rendszerben gondolkodás megvalósítása			
5. A javaslatok helyessége			
6. A prezentálás meggyőző jellege			
7. A tervezett ráfordítások helytállósága			
8. A tervezett határidők betartása			
9. Az ügyféllel kialakított kapcsolat zavartalansága			
10. A munkacsoport légköre és kreativitása			
11. A munkacsoport-vezető értékelése			
12. A munkacsoport tagjainak egyéni értékelése			

Forrás: Hoványi (1997)

A várható eredmények meghatározása egyértelmű, alapos és pontos volt-e?

- A tanácsadói stílus megfelelően meghatározott, megvitatott és érthető volt-e? Tájékoztatták-e az embereket a szerepükről és kötelezettségeikről?

A ráfordítások mennyisége és minősége

A szükséges – megbízási tervben szereplő – ráfordítások eredeti meghatározásán kívül az értékelésben meg kell vizsgálni a ráfordításokat, amelyeket a tanácsadó és az ügyfél biztosított. A fő kérdések:

- A tanácsadó kívánt méretű, szerkezetű és szakértelmű csoportot választott-e?
- Biztosította-e az ügyfél a megbízáshoz szükséges (emberi és egyéb) erőforrásokat?

A felhasznált tanácsadói módszer

A tanácsadónak és az ügyfélnek viszszaemlékezőlegesen értékelnie kell a megtörtént eseményeket, és azokat az összefüggéseket, amelyek a megbízás ideje alatt fennálltak:

- Milyen volt a tanácsadó-ügyfél kapcsolat természete? A kölcsönös bizalom, megértés, tisztelet és támogatás légköre volt jellemző?
- A megfelelő tanácsadói stílust használták? Az ügyfelek képességeihez és preferenciáihoz, valamint az adott feladathoz igazították-e?
- Minden kedvező alkalmat kihasználták-e, hogy növeljék az ügyfél bevonását a megbízásba?
- Megfelelő figyelmet szenteltek-e a megbízás tanulási szakaszainak? Mit tettek, hogy átadják a tudást és a szakértelmet az ügyfélnek?
- Lelkiismeretesen betartotta-e a tanácsadó a szakma minden etikai és viselkedési szabályát?

Irányítása a tanácsadó és az ügyfél által

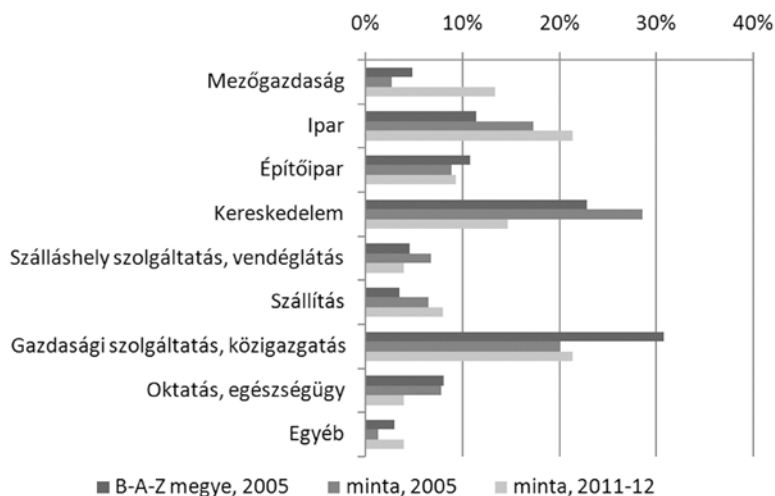
Az eredeti megbízási tervben szereplő hiányosságok és hibák korrigálhatók, a megváltozott körülmények által megkívánt módosítások elvégezhetők, ha a megbízást a partnerek megfelelően irányítják. Értékeléskor a következő kérdéseket célszerű végiggondolni:

- Az eredeti megbízási terv tartalmaz-e rugalmasságot?
- A tanácsadó cég hogyan irányította és támogatta a megbízást? Hogyan reagált az ügyféltől érkező panaszokra és javaslatokra?
- Hogyan ellenőrizte és felügyelte az ügyfél a megbízást?
- Figyelembe vette-e a tanácsadó és az ügyfél a menetrendet?
- Volt-e évközi jelentés és értékelés a megbízás kulcsfontosságú szakaszaiban? Mit tettek ennek érdekében?

Philips (2000) szerint a tanácsadás egy befektetési folyamat, ezért ki kell mutatni az értékelés során, hogy milyen is volt a projekt befektetett-köz-megtérülési mutatója (ROI: Return on Investment). Így többek között a következő kérdések vizsgálata fontos:

- Milyen volt a tanácsadással közvetlenül kapcsolatban lévők elégedettsége és reakciói? (Elégedettség, reakció),

A B-A-Z megyei vállalkozások (2005) és a minta (2005 és 2011–12) tevékenységi kör szerinti összetétele



Forrás: KSH, saját

- Mit tanult a szervezet a tanácsadás által? (tanulás),
- Milyen eredménnyel lehetett megvalósítani a tanácsadók javaslatát? (implementálás, alkalmazás),
- A javasolt változtatásoknak milyen üzleti kihatásai voltak? (üzleti hatás),
- Milyen üzleti hasznot eredményezett a tanácsadók javaslatainak bevezetése? (költség-haszon elemzés),
- Milyen közvetlenül nem számszerűsíthető eredményeket hozott a tanácsadók javaslatainak bevezetése? (nem számszerűsíthető eredmények – Intangible benefits) (Poór, 2010).

Az empirikus felmérések módszertani háttere

Az empirikus vizsgálat alapját jelentő kérdőív a korábbi, külföldi kutatások során alkalmazott kérdőívek figyelembevételével állt össze. A kérdőív szerkesztésénél lényeges szempont volt, hogy egy-egy témát több oldalról is megvilágítsanak a kérdések, növelve ezzel a válaszokból levonható következtetések megbízhatóságát. Az empirikus vizsgálat két részből tevődött össze.

A kutatás kiterjedt egyrészt a Borsod-Abaúj-Zemplén megyei vállalkozások megkérdezésére, a tanácsadási szolgáltatás igénybevételére. A Borsod-Abaúj-Zemplén megyei vállalkozások körében 300 tagú, értékelhető minta összeállítása volt a cél. Korábbi felméréseink tapasztalatai alapján személyes megkereséssel és rábeszéléssel 50% körüli visszaérkezési arány érhető el. Ezért 600 vállalkozást választottunk ki (az összes működő B-A-Z megyei társas vállalkozás 3,5%-a) a Cégtár 2000/12-es, illetve 2005-ös számaiból (a Cégbíróságon bejegyzett, B-A-Z megyében székhely-

lyel rendelkező, működő cégek közül), és személyesen kerestünk fel. A cégek kiválasztása a tevékenységi kör alapján részletezett vállalkozások közül történt, a területi elhelyezkedés arányait figyelembe véve, egyszerű véletlen mintavétellel. Így 2001-ben 362 db, 2005–06-ban 294 db értékelhető kérdőívet sikerült kitölteni. A visszaérkezési arány 2001-ben 60,3%, 2005–06-ban 49% volt. A vissza nem érkezett kérdőívek miatt a szolgáltatás egy kicsit alul-, az ipar és kereskedelem egy kicsit felülreprezentált volt 2005-ben, az eltérés nem volt számottevő, jól követte a megyei arányokat (1. ábra).

A kutatás másik része a tanácsadó vállalkozások megkérdezésére épült. 2001-ben és 2005-ben teljes körű felmérést végeztünk a 7.414 „üzletviteli tanácsadás” TEÁOR számú, Borsod-Abaúj-Zemplén megyei székhelyű tanácsadó cégek körében. 2000 decemberében 199 tanácsadó cég működött megyénkben, 2005-ben 222, valamennyit felkerestük. A kérdőív kitöltését 2001-ben 83, 2005–06-ban 88 tanácsadó vállalta. A visszaérkezési arány kisebb volt, mint a vállalkozások körében, 40% körüli (2001-ben 41,7%, 2005-06-ban 39,6%) (Pelczné – Szadai, 2003a, b; (Pelczné – Szadai, 2004; Szadai, 2006).

A rendelkezésre álló korábbi kérdőíves felmérések, valamint a saját korábbi kutatási eredmények egy újabb empirikus felmérés alapjául szolgáltak. A kérdőívek összeállítására a 2011. szeptember-november közötti időszakban, az adatfelvételre 2011. december és 2012. május között került sor. A tanácsadói kérdőívet 58 vállalkozás töltötte ki. (Tanácsadónak tekintettük azon vállalkozókat, akik tevékenységeik között megjelölték az „üzletviteli tanácsadást”. A tanácsadói kérdőívet a tanácsadói tevékenységre vonatkozóan töltötte ki egy tanácsadást folytató kolléga.) A megvizsgált tanácsadók 1-2 ügyfele pedig kitöltötte a „tanácsot igénybe vevő vállalatok tanácsadói tapasztalatára” vonatkozó kérdőívet (77 kitöltött kérdőív érkezett vissza): így összehasonlíthatóvá vált, hogy a tanácsadók hogyan látják saját magukat, kompetenciáikat, tevékenységük eredményét, hogyan látják őket ügyfeleik, vannak-e eltérések, miből adódnak ezek. A szolgáltatást igénybe vett vállalkozók valamennyi iparágat képviseltek. (1. ábra)

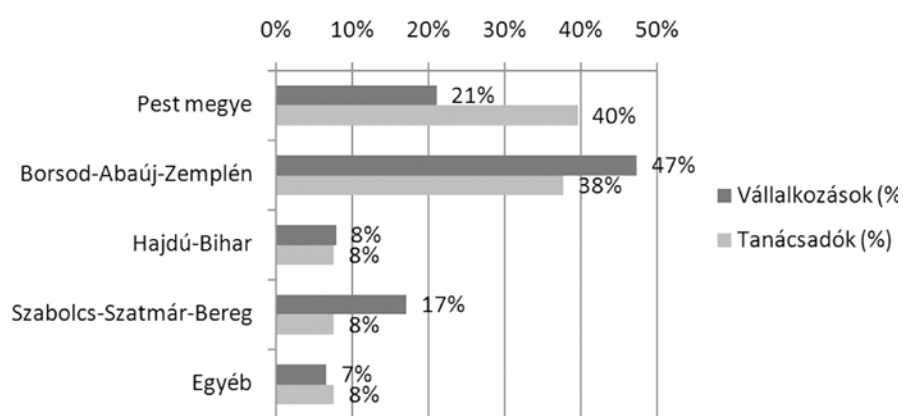
A kérdőív úgy került összeállításra, hogy összehasonlítható legyen a korábbi (2001-es és 2005–06-os)

felmérések eredményeivel. Az összehasonlíthatóság nem biztosítható teljeskörűen, mivel eltér a felmérés köre: a korábbi felmérések csak Borsod-Abaúj-Zemplén megyére irányultak, a mostaniak több régióra. (2. ábra) A korábbiak két külön részből álltak: a tanácsadókra és a vállalkozásokra. A mostani a tanácsadókra vonatkozik, és a megkérdezettek ügyfeleire. Az összehasonlíthatóság így nem biztosítható teljes mértékben, de a tendenciákra következtetni lehet (Tokár-Szadai, 2013 b).

A 3. ábra a 2011–12-ben igénybe vett tanácsadási szolgáltatások területenkénti megoszlását szemlélteti.

2. ábra

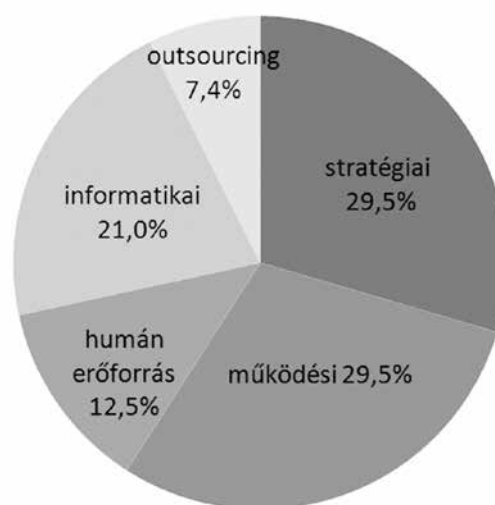
A vizsgált tanácsadók és ügyfeleik székhely szerinti megoszlása, 2011–2012



Forrás: saját szerkesztés

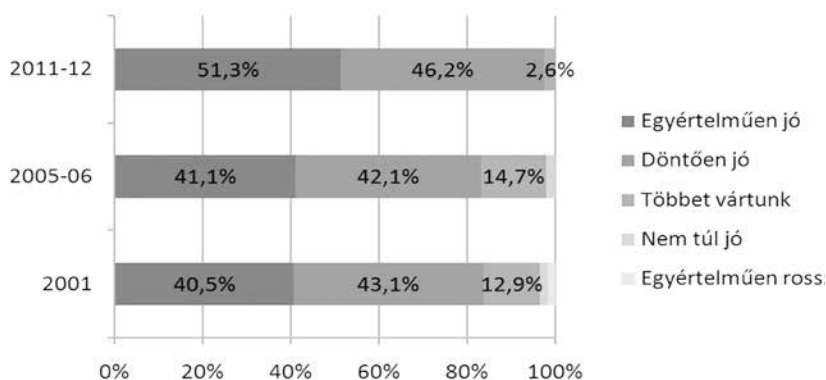
3. ábra

Az igénybe vett tanácsadási szolgáltatások megoszlása területenként 2011–12 (%)



A legnépszerűbb tanácsadási területek a stratégiai és működési tanácsadás. Felmérésünk szerint az összes

Az igénybe vett tanácsadási szolgáltatással kapcsolatos tapasztalatok 2001, 2005–06, 2011–12



igénybevétel több mint fele (59%-a) erre a két területre irányul, ezt követi az információtechnológiai tanácsadás 21% és humánerőforrás-tanácsadás 12,5%-kal.

A kérdőívet kitöltő vállalkozók kétharmada (67,5%-a) stratégiai és működési tanácsadási szolgáltatást is igénybe vett, majdnem fele (48,1%-a) informatikai tanácsadót bízott meg, több mint negyede (28,6%-a) humánerőforrás-gazdálkodási területen vette igénybe tanácsadó szolgáltatását.

A kérdőívekkel nyert adatok feldolgozásához az SPSS 14.0 programcsomagot alkalmaztam. Az elemzés keresztábrá-elemzéssel (függetlenségvizsgálattal), variancia-analízissel, valamint korrelációelemzéssel történt, a társadalomtudományi kutatásokban szokásos 5%-os szignifikancia mellett.

Az igénybe vett tanácsadási szolgáltatással kapcsolatos tapasztalatok

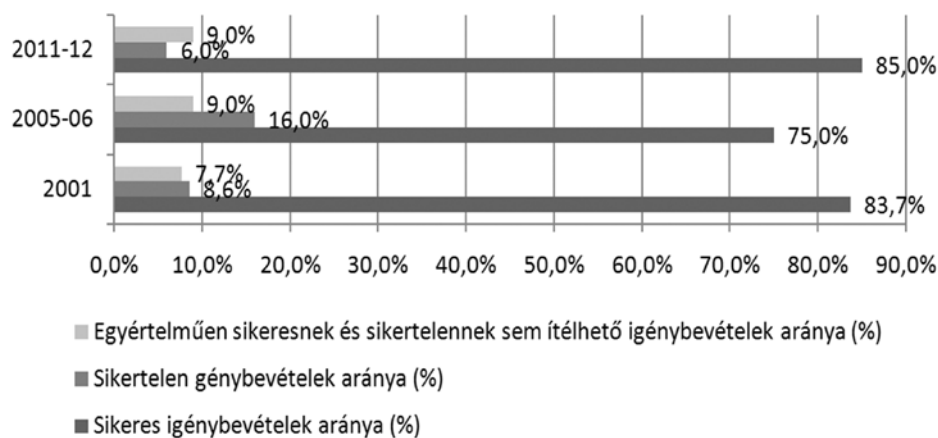
A 4. ábra a 2001-es, 2005–06-os, és a 2011–12-es felmérések alapján mutatja az igénybe vett tanácsadási szolgáltatással kapcsolatos tapasztalatokat.

Majdnem mindegyik megkérdezett ügyfél (2011–12-ben 97,5%) elégedett volt tanácsadójával teljesítményével, tapasztalatai birtokában most is, bátran hozzá fordulna segítségért, 51,3% olyannyira elégedett, hogy

4. ábra másokat is rábeszél, a tanácsadási szakma jó hírét terjeszti. Elenyésző azoknak a száma, akik kiábrándultak tanácsadójukból (2001-ben 3,4%, 2005–06-ban 2,1%, 2011–12-ben nem találtunk ilyen), negatív tapasztalatuk alapján 2001-ben mindössze 1,7% ábrándult ki a teljes tanácsadási szakmából, ők másokat is lebeszélnek a szolgáltatás igénybevételéről. 2005–06-ban, és 2011–12-ben nem találtunk olyan ügyféllel, aki egyértelműen rossz tapasztalatot szerzett volna. A vállalkozók megjelölték, hogy az igénybe vett projektek milyen arányát minősítik utólag sikeresnek, sikertelennek, illetve az egyértelműen sikeresnek és sikertelennek sem minősíthető projektek arányát (5. ábra).

5. ábra

Az igénybe vett tanácsadási szolgáltatás utólagos értékelésének eredménye 2001, 2005–06, 2011–12



Az eredmény hasonló képet mutat, mint a 4. ábrán közölt adatok, tehát a vállalkozók a projektek eredményessége alapján alkotnak képet a tanácsadóról, a tanácsadási szakmáról. Az utólag sikeresnek ítélt projektek aránya a meghatározó: a vizsgált időszakban 75% és 85% között volt, míg az utólag sikertelennek minősített projektek aránya mindössze 6% és 16% közötti.

A tanácsadó és az igénybe vett szolgáltatás megítélését szemlélteti a 6. ábra a tanácsadók és ügyfelek megítélése szerint 2011–12-ben.

A szolgáltatást igénybevevő ügyfelek 1-től 5-ig terjedő skálán értékelték a tanácsadóval való kapcsolatukat, a tanácsadójuk szakmai kompetenciáját, a szolgáltatás ára és a teljesítés színvonala közti kapcsolatot, valamint

a javaslat megoldásra orientáltságát. (Az 5-ös jelentése teljes mértékben elégedett, 1-es: egyáltalán nem elégedett.) A tanácsadók ügyfeleikkel való kapcsolatukat értékelték az együttműködés során, a saját szakmai kompetenciájukat, valamint hogy véleményük és az ügyfelek visszajelzései szerint mennyire van arányban a szolgáltatás színvonala az árával, és a javaslatuk mennyire megoldásra orientált.

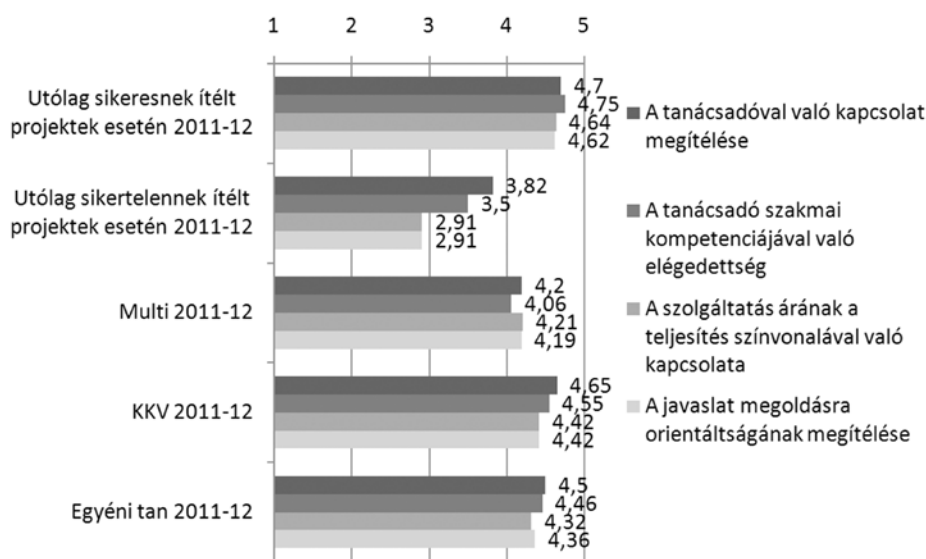
Az ügyfelek, a felmérés szerint, habár egy kicsit elégedettebbek a tanácsadójukkal (az együttműködés során az egymás közötti kapcsolattal, valamint a tanácsadójuk szakmai kompetenciájával), mint a kapott szolgáltatással (ár-teljesítés színvonala, és a javaslat megoldásra orientáltsága), alapvetően mindkettőt megfelelőnek ítélték: valamennyi kritériumot az 5 fokozatú Likert-skálán 4,47 felettire értékelték.

A tanácsadók és ügyfelek véleménye megegyezik, nem mutatható ki szignifikáns különbség (a vizsgált 4 kritériumból 3 esetén): a tanácsadók ügyfeleikhez hasonlóan látják, értékelik szakmai kompetenciájukat, az egymás közötti kapcsolatot az együtt-

működés során, valamint az ár és a teljesítmény viszonyát. Habár a felmérés eredménye (6. ábra) szerint a tanácsadók egy kicsit felülértékelték az általuk nyújtott szolgáltatások esetén az ár és a teljesítés színvonala közötti kapcsolatot az ügyfelek értékítéletéhez képest, de a különbség a szokásos 5%-os szignifikanciaszinten nem volt szignifikáns (7,6%), átlagosan az öt fokozatú Likert-skálán 4,58-ra értékelték. A tanácsadók és ügyfelek értékítélete között mindössze egyenél talál-

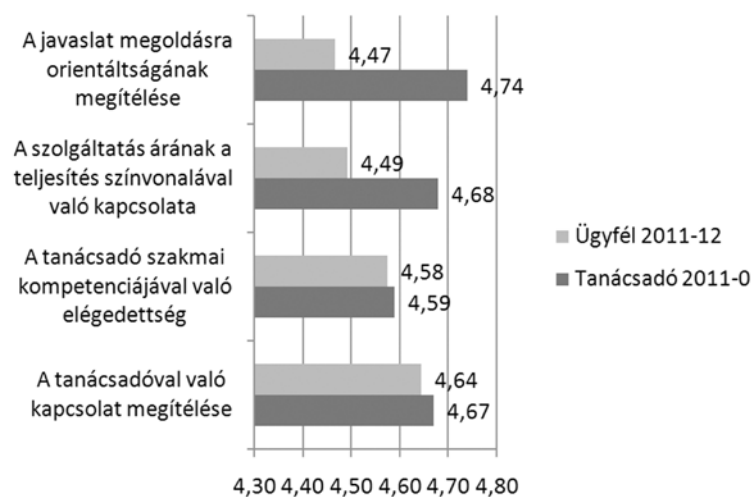
7. ábra

A tanácsadó és az igénybe vett szolgáltatás megítélése az ügyfelek értékítélete szerint 2011–12-ben



6. ábra

A tanácsadók és az igénybe vett szolgáltatás megítélése a tanácsadók és ügyfelek értékítélete szerint 2011–12

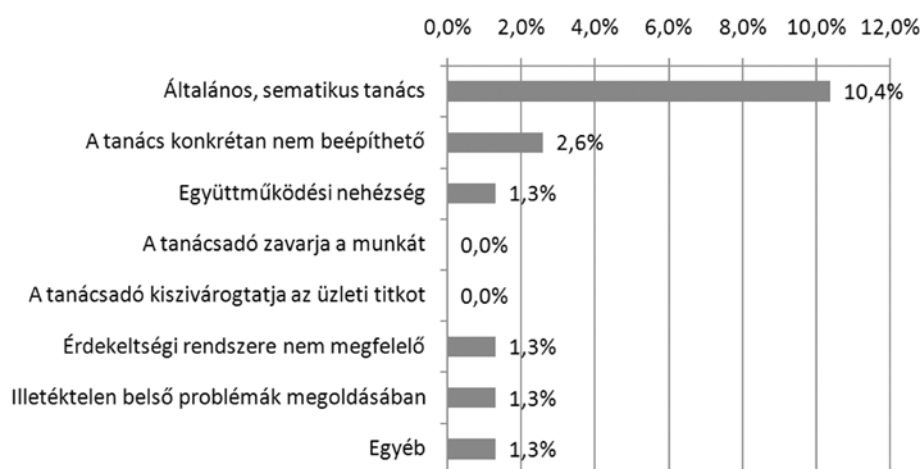


működés során, valamint az ár és a teljesítmény viszonyát. Habár a felmérés eredménye (6. ábra) szerint a tanácsadók egy kicsit felülértékelték az általuk nyújtott szolgáltatások esetén az ár és a teljesítés színvonala közötti kapcsolatot az ügyfelek értékítéletéhez képest, de a különbség a szokásos 5%-os szignifikanciaszinten nem volt szignifikáns (7,6%), átlagosan az öt fokozatú Likert-skálán 4,58-ra értékelték. A tanácsadók és ügyfelek értékítélete között mindössze egyenél talál-

ható szignifikáns különbség: a tanácsadók értékítélete szerint a javaslatuk megoldásra orientált (4,74-re értékelték átlagosan), míg ügyfelek kevésbé tartják a gyakorlatban közvetlenül megvalósíthatónak (átlagosan 4,47-re értékelték).

A 7. ábra összefoglalja azokat az észrevételeket, amelyeket a vizsgált ügyfelek a tanácsadóval és a tanácsadási szolgáltatással kapcsolatosan 2011–12-ben tapasztaltak. A vizsgált vállalkozások utólag sikeresnek minősített projekt esetén teljes mértékben elégedettek a szolgáltatással és tanácsadójukkal: a kapott javaslatot megoldásra alkalmasnak ítélték, és véleményük szerint megérte az árát. Utólag sikertelennek ítélt projekt esetén közepesen elégedettek tanácsadójukkal, a szolgáltatással nem elégedettek, bár ezeket a javaslatokat sem ítélték teljesen használhatatlannak, teljes pénzkidobásnak.

A szolgáltatással kapcsolatos elégedetlenség okai a vizsgált ügyfelek %-ában, 2011–12-ben



Tanácsadójukból sikertelen projekt esetén sem ábrándultak ki teljesen – kevés kivételtől eltekintve –, nem keresnek másik tanácsadót. Ennek oka, hogy a legtöbb vizsgált vállalkozás már évek óta kapcsolatban áll tanácsadójával, számos sikeres projektet megvalósítottak közösen, alapvetően elégedettek tanácsadójukkal: egyiket eredménytelenebb projekt miatt alapvetően nem változtatják meg véleményüket.

Felmérésünk szerint az ügyfelek kismértékben elégedettebbek a kisebb méretű tanácsadó cégekkel, illetve egyéni tanácsadókkal és szolgáltatásaival, mint a multinacionálisokkal. A rugalmasabb, kisebb méretű tanácsadó vállalkozókkal személyesebb, jobb kapcsolatot tudnak kiépíteni, míg a multinacionális cégek esetén erre sokkal kisebb a lehetőségük.

A vizsgált ügyfelek kismértékben elégedettebbek a kisebb méretű tanácsadó cégek és egyéni tanácsadók kompetenciájával, mint a nagyokéval. Véleményük szerint a kicsik magas színvonalú szolgáltatást nyújtanak az adott területen, és a nagyoknál jobban tudnak alkalmazkodni a speciális helyi igényekhez.

Mivel a vizsgált vállalkozók véleménye szerint a kisebb tanácsadók magas színvonalú, a speciális igényekhez jobban igazodó szolgáltatást nyújtanak az adott területen, a nagyoknál alacsonyabb áron, kedvezőbbnek ítélik meg az ár és teljesítmény közti kapcsolatot, bár nem maradéktalanul elégedettek vele (4,4-re értékelték).

Az ár-teljesítmény viszonyhoz hasonlóan ítélik meg a javaslat megoldásra orientáltságát. Véleményük szerint a multinacionális tanácsadók javaslatai általánosabbak, míg a kisebb tanácsadók a gyakorlatban jobban használhatók, de a különbség nem jelentős, öt fokozatú Likert-skálán mindössze 0,2.

8. ábra

A 8. ábra a tanácsadási szolgáltatással kapcsolatos elégedetlenség okait mutatja a vizsgált ügyfelek tapasztalatai alapján 2011–12-ben.

A vizsgált ügyfelek mindössze 15,6%-a fogalmazott meg – tapasztalatai alapján – tanácsadással kapcsolatos elégedetlenségi okot. A kifogásolt okok legnagyobb része a javaslat megoldásra orientáltságával kapcsolatos: a vizsgált vállalkozók 10,4%-a konkrét, egyedi problémákra általános, sematikus tanácsot kapott, 2,6% a tanácsot nem tudta konkrétan alkalmazni, beépíteni. A többi ok részaránya nem jelentős.

Összefoglalás, következtetések

A Miskolci Egyetem Gazdálkodástani Intézete által 2001-ben, 2005–06-ban és 2011–12-ben végzett kérdőíves felmérések alapján bemutattam, hogy hogyan vélekednek az ügyfelek a tanácsadóikról, mennyire elégedettek az igénybe vett tanácsadási szolgáltatással.

A vizsgált vállalkozások meghatározó hányada, 97,5%-a elégedett volt tanácsadója teljesítményével, tapasztalatai birtokában most is hozzá fordulna segítségért. A legnépszerűbb a stratégiai és működési tanácsadás, az összes igénybevétel több, mint fele erre irányul, a kérdőívet kitöltő vállalkozók kétharmada mindkét területen igénybe vette a szolgáltatást. Az igénybe vett projektek meghatározó hányadával elégedettek voltak, mintegy 85%-át utólag sikeresnek minősítették a megkérdezett vállalkozók.

Felmérésünk szerint a vállalkozások kismértékben elégedettebbek voltak a kisebb méretű tanácsadó cégekkel, illetve egyéni tanácsadókkal és szolgáltatásaival, mint a multinacionálisokkal: közvetlenebb, személyesebb kapcsolatot tudtak kiépíteni, javaslatuk a gyakorlatban jobban használható volt, jobban tudtak alkalmazkodni a speciális helyi igényekhez, a szolgáltatás ára jobban fedte a teljesítményt.

2011–12-ben a megkérdezett vállalkozók mindössze 15,6%-a fogalmazott meg – tapasztalatai alapján – tanácsadással kapcsolatos elégedetlenségi okot. A kifogásolt okok legnagyobb része a javaslat megoldásra orientáltságával kapcsolatos. Konkrétabb, könnyebben beépíthető, megoldásra orientáltabb javaslatokkal jobban meg tudnának felelni az ügyfelek igényeinek.

A megbízást nem szabad bizonytalan és vegyes érzelmeikkel befejezni. Az árak és a leszállított anyagok, megoldások minőségének, hasznosságának, hatásának kérdésein túl, fontos a projektek valódi (komplex) szakmai értékelésének elvégzése is, melynek szerves része a tanácsadói magatartás, valamint a tanácsadó és az ügyfél együttműködésnek a vizsgálata. Ideális esetben mindkét félnek elégedettnek kell lennie a megbízás alatt fennálló kapcsolattal. Jó, ha az ügyfél pozitívan értékeli a konzultáns munkáját, akivel legközelebb is szívesen működik együtt. A tanácsadónak éreznie kell, hogy munkáját megbecsülik és elismerik, valamint azt, hogy az adott ügyféllel végzett közös munka ösztönzőleg hat saját tevékenységére is.

A jó tanácsadó tanul megbízásaiból, ügyfelétől, hibáiból: tapasztalatot, gyakorlatot szerez, a kompetenciája növekszik, a következő megbízásában már ezt az új ismeretet is felhasználja. A tanácsadó fejlődéséhez nélkülözhetetlen a visszajelzés, az értékelés. A jó tanácsadó szigorú szempontok szerint értékeli saját tevékenységét is: hiszen így tanulhat hibáiból, így növelheti kompetenciáját. A visszacsatolás és értékelés a tanácsadó továbbfejlődésének alapja: nélkülözhetetlen a tanácsadó módszereinek továbbfejlesztésében, a tanácsadás hatékonyságának növelésében – új módszerek kifejlesztésének, ezáltal a versenyképesség megőrzésének nélkülözhetetlen feltétele.

Lábjegyzet

¹ A kutatómunka a Miskolci Egyetem stratégiai kutatási területén működő Mechatronikai és Logisztikai Kiválósági Központ keretében valósult meg.

Felhasznált irodalom

- Bódis A.* (2008): Az osztrák választási botrány magyar számai <http://hetivalasz.hu/reflektor/tobb-szdsz-tobbstrabag-20119/> (letöltve: 2010. augusztus)
- FEACO* (2000–2004): Survey of the Management Consultancy market 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 <http://www.feaco.org/en/index-action-marketInformation.html> (letöltve: 2013. szeptember)
- FEACO* (2005–2012): Survey of the Management Consultancy market 2005–06, 2007–08, 2008–09, 2010–11, 2011–12) <http://www.feaco.org/en/index-action-marketInformation.html> (letöltve: 2013. szept.)
- Hoványi G.* (1997): Menedzsment-tanácsadás. Pécs: JPTE
- Kubr, M. (ed.)* (2002): Management consulting: a guide to the profession. Geneva: ILO
- Niedereicholz, Ch.* (2008): Unternehmensberatung. Brandl. München: Oldenbourg Verlag
- Pelczné – Szadai* (2003a): Az üzleti tanácsadási tevékenység Borsod-Abaúj-Zemplén megyében 1. rész. Vezetéstudomány, 6. szám
- Pelczné – Szadai* (2003b): Borsod-Abaúj-Zemplén megyei székhelyű tanácsadó cégek jellemzői, fejlődési lehetőségeik 2. rész. Vezetéstudomány, 7–8. szám
- Pelczné – Szadai* (2004): A tanácsadói projektek megítélése 1. rész. Vezetéstudomány, 6. szám
- Pelczné Gáll – Szadai* (2006): Üzleti tanácsadás alapjai. Miskolc: Bíbor Kiadó
- Pénzes D.* (2009): BKV-botrány bizonyító dokumentumokkal. 2009. március 9 <http://www.hirextra.hu/2009/03/03/bkv-botran-y-bizonyito-dokumentumokkal/> (letöltve: 2010. augusztus)
- Philips, J.* (2000): Consultants Scorecard. London: McGraw-Hill
- Poór J.* (2010): Menedzsment tanácsadási kézikönyv. Budapest: Akadémiai Kiadó
- Szadai Á.* (2006): Borsod-Abaúj-Zemplén megyei üzleti tanácsadási piac változása 2001 és 2005 között (VI. Regionális Tanácsadási Konferencia Miskolc, október 12.
- Tokár-Szadai Á.* (2012): Az üzleti tanácsadási rendszer modellje. Vezetéstudomány, XLIII. évf., különszám
- Tokár-Szadai Á.* (2013a): Tanácsadói szerepek, kompetenciák. Vezetéstudomány XLIV. évfolyam, 3. szám
- Tokár-Szadai Á.* (2013 b): Kulcskompetenciák a tanácsadásban. Gép, 1. szám

ALMÁSI Anikó

A SZERVEZETI IDENTITÁS VIZSGÁLATA A HAZAI KKV-SZEKTORBAN

Individualizálódó világunkban egyre fontosabb a vállalkozások outputja mellett a vállalkozás maga: hírneve, személyisége, megbízhatósága, kommunikációja és viselkedése üzleti partnereivel, dolgozóival és környezetével. A vállalatiidentitás-kutatások azonban általában nem a hazai kis- és közepes vállalkozásokra fókuszálnak, miközben számukra is elérhetővé vált a tudatos identitásépítés eszköztára. A KKV-szektor súlya a gazdaságban (számuk vagy a foglalkoztatottak száma alapján) jelentős, így szükséges vizsgálni, hogyan alkalmazzák az identitásmenedzsmentet piaci pozíciójuk megtartására, megerősítésére, versenyképességük javítására. A cikk arra keresi a választ, milyen szerepe van a hazai kis- és közepes vállalkozások stratégiájában, életciklusaiban a vállalati identitásnak. A kiválasztott ágazatokban (építőipar és IT-szektor) végzett empirikus kutatás segít feltárni, hogy a mindennapi gyakorlat miben és miért tér el az elméleti modellektől.¹

Kulcsszavak: szervezeti identitás, kis- és középvállalkozások (KKV), versenyképesség

*„Az identitás azonosítja a szervezetet,
a csoportot, az egyént.”*

(Albert – Ashfort – Dutton, 2000: 13. o.)

Számos szervezetiidentitás-modell (corporate identity, CI, vállalati identitás, arculat) ismert, melyek legtöbbször a vállalati magatartást, szimbólumrendszert és kommunikációt jelölik meg külső identitástényezőként. A szinergikus vállalati identitás azonban csak akkor jöhet létre, ha ezek a külső elemek szorosan ráépülnek a belső tényezőkre: a vállalati kultúra, az értékrend, a jövőkép és a stratégia csoportjára. A külső és belső tényezők kiegyensúlyozott szerepeltetése és hiteles, egymással összhangban lévő információtartalma adja a szinergikus identitást. „A szinergia szó görög eredetű, jelentése együttműködés: syn = együtt, ergos = dolgozni (Bakos, 1994). A szinergia kifejezés azonban nemcsak az együttműködés tényét, hanem az abból fakadó hatásokat is magában foglalja.” (Tóth, 2004: 14. o.) A vállalati identitás mérését nehezíti, hogy a modell egyes elemei nem mérhetők egyformán egzakt módon, és az értékelés szubjektív elemeket tartalmaz (például design megítélése). A kutatás kvantitatív és kvalitatív szakasza, az összetett módszertan kísérletet tesz a nehezen mérhető jelenségek operacionalizálására, lehető-

vé téve az identitás szinergiájának elemzését, valamint a vállalkozás egyéb adataival, folyamataival való összevetését.

Az identitáselméletek jól működő módszertant kínálnak a vállalkozások számára, hogy válaszolni tudjanak arra a kérdésre, kik ők, és mások mit gondolnak róluk. A reális „önkép” segít pozicionálni a vállalkozást, és hitelessé teszi a vállalat piaci magatartását. Azonban ha a témáról szóló esettanulmányokat nézzük, látható, hogy többnyire a multinacionális (de legalábbis nagy árbevételű) cégek vállalatiidentitás-menedzsmentjéről szólnak. A kis- és közepes vállalkozások speciális helyzetben vannak: egyrészt magas a GDP-hez való hozzájárulásuk, a foglalkoztatásban vállalt hányaduk, a számuk, másrészt a történelmi múltból adódó hiányzó vállalkozói kultúra (Hámori et al., 2007: 580. o.) nehezíti az információhoz jutást.

Szerb és Szirmai kutatásaik alapján úgy határozták meg a „tipikus magyar vállalkozó” jellemzőit, hogy „a magyar KKV-k körében sok a nem kellő menedzseri, vállalkozói ismeretekkel rendelkező vállalkozó” (Szerb – Szirmai előadás összefoglaló in: Varga, 2010: 1. o.), és a „vállalkozói ismereteket nem formális oktatásban, hanem a gyakorlatban történő tanulással, hibák és próbálkozások révén szerzik meg a vállalkozók. Eb-

ben az esetben azonban a hibák elkövetésének, megismétlődésének magas az esélye” (Szerb, 2008: 23. o.). Handy szerint a kis szervezeteknél „ad hoc tűzoltás alapon foglalkoznak olyan tevékenységekkel, amelyeket valójában programozni, rutinizálni, rendszerezni kellene”, mivel „a vezetők ezt a kultúrát részesítik előnyben”. Ezzel együtt a kisvállalkozások rugalmasabbak is lehetnek: „remekül viselkednek előre nem látott helyzetekben, de nagyon gyengék a rutintevékenységekben.” (Handy, 1986: 86. o.)

A cikk első része a vállalatiidentitás-elméletek áttekintésével foglalkozik, kiemelve azokat a modelleket, amelyeket a KKV-szektor is alkalmazni tud, illetve azon sajátosságokat, amelyek a szektort érintik. A második rész bemutatja az empirikus kutatás módszertanát, kutatási kérdéseit. A cikk harmadik része az eredményeket összegzi, a két ágazatban tapasztalható eltéréseket részletezi, és ezek lehetséges okaira ad magyarázatot. A záró fejezet a kutatás következő fázisára tér ki: milyen új hipotézisek fogalmazódtak meg és hogyan lehet választ adni a jelen vizsgálat során felmerült új kutatási kérdésekre.

Elméleti háttér és alkalmazási lehetőségek

A vállalatiidentitás-elméletekben (corporate identity, CI) közös vonás, hogy a vállalkozás belső értékeiből indulnak ki, és ezeket tartják az identitás alapjának. Eltérnek abban, hogy milyen tényezőket tekintenek „soft” és „hard” elemeknek, milyen kapcsolatrendszerrel definiálják a tényezők egymásra hatását (esetleg hierarchiáját), és nem ritka, hogy magának a vállalati identitás definíciónak is több értelmezésével találkozhatunk a szakirodalomban.

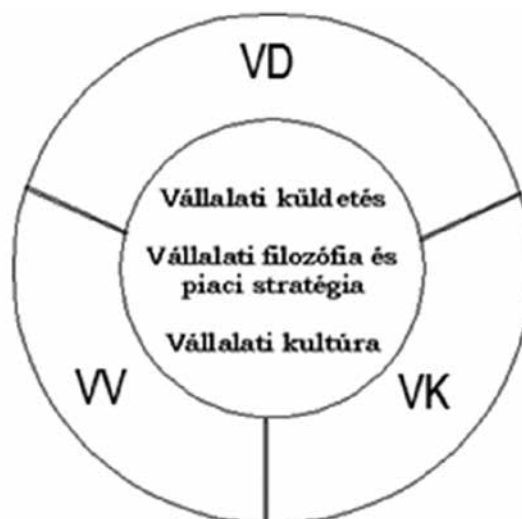
A corporate identity modellek különbségei gyakran abból adódnak, hogy az egyes szerzők milyen tudományterület felől közelítik meg a szervezeti identitás kérdését. Többnyire az határozza meg, mit tekintenek a CI hangsúlyosabb elemének, hogy a marketingkommunikáció vagy éppen a vezetéselmélet szakértői alkották meg a modellt.

A továbbiakban az identitásmix-modellt emelem ki, mivel jól reprezentálja a vállalatiidentitás-elméletek tényezőit.

Az identitásmix-modell (Birkigt, Stadler, Funck)

A Birkigt, Stadler és Funck szerzők által megalkotott modell (1. ábra) tartalmazza a legfontosabb soft és hard tényezőket, és egyszerűen, közérthetően ábrázolja a köztük lévő kapcsolatot. A szerzők elkülönítenek küldetést és vállalati filozófiát, hangsúlyozzák a stratégia fontosságát, és megjelenik a vállalati kultúra fogalma.

A vállalati identitás
Birkigt, Stadler és Funck szerint



VD: vállalati design, VW: a vállalat viselkedése,
VK: a vállalat kommunikációja

Forrás: Szeles (2001: 141. o.)

A modellben a belső magot (vállalati filozófia, stratégia, küldetés és kultúra) körülveszi a soft tényezők csoportja (vállalati viselkedés, kommunikáció és design), a vállalati image-t pedig az identitás külső vetületének tartják, melyre a vállalati marketing van hatással.

A végtelékig leegyszerűsített vagy épp bonyolított vállalatiidentitás-modellek között Birkigt, Stadler és Funck modelljét érzem legalkalmasabbnak a kutatásom célcsoportjában, a KKV-szektorban és a családi vállalkozások esetén, amely már kellően részletes, tartalmazza a kihagyhatatlan identitáselemeket. Felvázolja a kapcsolatokat is a soft és hard elemek különválasztásával, ezek tényleges viszonyrendszerét, ok-oksági kapcsolatát vagy hierarchiájukat azonban nyitva hagyja. Ezzel lehetőséget kínál a modell arra, hogy rugalmasan illeszkedjen mind a precíz és szakirodalomnak helytálló nagyvállalati, mind a KKV vagy családi vállalkozás környezetbe.

A vállalati identitás tényezői

Ashfort és Dutton (2000) szerint a mai szervezet elsődleges kérdése a „Ki vagyok?”, és mivel más entitások is felteszik ugyanezt a kérdést a saját szemszögükből (Kik ők?), választ kell adni mind a belső, mind a külső kérdésekre (Ashfort – Dutton, 2000). A válasz struktúráját az identitásmix-modell következő tényezői adják meg:

A *vállalati viselkedés* magában foglalja a vállalat valamennyi reakcióját, cselekedetét, és tartalmazza mind a befelé, az alkalmazottak irányába, mind a kifelé, a környezet irányába tanúsított magatartást, aktivitást.

A *vállalati kommunikáció* célja és irányultsága alapján lehet befelé irányuló, szervezeterorientált, valamint a vállalkozás környezetét és külső célcsoportjait megcélzó folyamat. A vállalat viselkedése és kommunikációja elválaszthatatlan egymástól (főleg napjaink on-line csatornáin), és nincs interakció (=viselkedés) metakommunikáció nélkül. Bateson szerint lehetetlen nem kommunikálni, és a metakommunikáció mindig minősít, mivel akaratlan és kontrollálatlan (Bateson, 1963 idézi: Buda – László, 1981: 107. o.). A metakommunikáció kongruenciája (Rogers, 1951 idézi: Buda – László, 1981) adja a kommunikáció és viselkedés összhangját, ellentmondás-mentességét, ezáltal hitelességét, ami a szinergia alapja egyben. A *design* a vállalat vizuális megjelenése, grafikai motívumrendszere, formai azonosítóinak összessége. Idetartozik a vállalkozás neve is, valamint a logo, tipográfia, egyéb szimbólumok. A *design* szerepe, hogy a vállalati identitásnak megjelenést adjon, stílusával közvetítse azt, de nem kizárólagos megtestesülése az identitásprogramnak. A *vállalati stratégia* Haslam szerint „szerződéses, rögzített vetülete a csoportgondolkodásnak” (Haslam, 2004: 230. o.). A *vállalati kultúrában* materializálódik a vállalkozás általános értékrendje, a mindennapjaikat övező szokásrendszer, a vezetői stílus és a szervezeti hierarchia felépítésének oka/háttere, a döntési folyamatok jellege, a hatáskörök kialakítása, a feladatmegosztás típusa, valamint a hagyományok. A *vállalati filozófia* alatt „azt a kiérlelt és egyértelműen megfogalmazott gondolatíságot értjük, amely – mint vezérlő elvek rendszere – a vállalat/szervezet valamennyi ténykedését, aktivitását, cselekedetét áthatja” (Szeles, 2001: 201. o.). A vállalati filozófia ernyőfogalomként lefedi a *víziót* is, amely „a vállalat által felvázolt, kívánt jövőbeni állapotot fogalmazza meg” (Szeles, 2001: 201. o.).

A *vállalati küldetés* olyan vezérelv, amelyre a vállalkozás célrendszere, stratégiája épül, így a vállalkozás tagjai által elfogadott jövőkép beépül a vállalkozás működésébe. Míg a *misszió* belülről ered, a vállalkozás identitásának belső erősségeire alapoz, így tervezhetőbb és könnyebben megfogalmazható, addig a *vízió* a külső aspektusokat helyezi előtérbe, és a környezettel kapcsolatos reakciókat emeli középpontjába, és számba veszi a kiszámíthatatlanságot is.

A vállalati identitás kutatása a KKV-szektorban

A vállalatiidentitás-elméletek többsége hangsúlyozza a vezetők (tulajdonosok, csúcsvezetők, marketingvezetők) szerepét a sikeres és szinergikus vállalati identitás elérésében (Balmer ACID tesztje in: Csordás, 2008; Olins, 1995 stb).

A kis- és közepes vállalkozások esetében többnyire igaz, hogy az első vállalkozás indításakor – legtöbbször tőke, néha a bizalom vagy delegálási problémák hiánya miatt – nem alkalmaznak szakembereket a marketing- és kommunikációs feladatok ellátására, és a szervezeterorientált feladatok ellátása is inkább intuitív alapon történik. A vállalkozók „ösztonösen – saját fennmaradásuk érdekében – kifejlesztettek olyan tudáskezelési és -fejlesztési módszereket, melyek segítették őket a versenyképesség fenntartásában. Ezek az ösztonös tanulási formák magukba foglalhatnak speciális tudástárházakat, a belső tudásmegosztás rendszerét, szervezeti kulturális elemeket, vezetői hozzáállást, vagy bármilyen más tényezőket.” (Polyák, 2011: 19. o.) „Mivel nem volt igazán lehetőségem iskolai keretek között tanulni, minden más lehetőséget megragadtam, ahol bármit elsajátíthattam.” (interjúrészlet in: Polyák, 2011, 129. o.) A vezető saját elképzelése a vállalkozás jövőjéről, céljairól, az ő tudása, fejlődési készsége így nagyban meghatározza, beszélhetünk-e egyáltalán tudatos vállalatiidentitásprogramról egy kis- és közepes vállalkozás esetében.

Az idődimenzió vizsgálata is további buktatókat rejt magában. Eleve kevés elméleti modell emeli be az időt mint önálló tényezőt vagy a tényezőket módosító faktort. Többnyire a vállalat történetét, múltját említik meg, mint az aktuális identitás alapját. A modellek célja inkább egy statikus, meglévő állapot vállalatra szabott részletes analízise, mint az okok, háttértényezők bemutatása, az egyes tényezők közötti kapcsolat elemzése, vagy az időbeli eltérések vizsgálata.

A saját kutatás során alkalmazott vezetői mélyinterjú azokra a mérföldkövekre és okokra fókuszált, amelyek magasabb szintre lépést eredményeztek a vállalati identitásban. Már kis elemszámú mintán is körvonalazódtak a tipikusnak mondható mérföldkövek, mint például a minimális szintű bevétel elérése, a változások a vállalat életében (például új piac, célcsoport, működési környezet, bővítés). „...ha megvolt a nyugodt háttér, és megvolt az a, mondhatom, létminimum-fizetés vagy -bevétel, akkor innentől kezdve lehetett gondolkodni, hiszen az embernek volt ideje rá.” (interjúrészlet, Laki, 1998: 55. o.)

A vállalkozáskutatásokra jellemző kutatási irányzatok közül a környezeti hatások vizsgálata mellett a belső vállalati értékek középpontba állítása jellemző, és ennek „a »belülről ki« irányzat előfeltevése szerint a vállalkozó saját képességének és erőfeszítéseinek köszönhetően teremt értéket és jólétet, s ezért a vállalkozói tevékenység magatartásbeli, észlelésbeli és kognitív különbségekkel is magyarázható.” (Hortoványi, 2010: 23. o.)

A KKV-vezetőnek, a vállalati kultúrának és filozófiának, valamint a szinergikus identitásnak tulajdonított kiemelt szerep határozta meg hipotéziseimet.

Hipotézisek

Az elméleti modellek, a korábbi saját empirikus eredmények (Almási, 2012) és a választott iparágak sajátosságai alapozták meg a hipotéziseket:

H1: A szinergikus vállalati identitáshoz szükséges a belső mag – filozófia, küldetés, kultúra és stratégia – tudatos kidolgozása, harmonikus rendszerük. Az alaptényezők nélkül nem jöhet létre szinergikus identitás a KKV-szektorban, és mindhárom tényező szükséges feltétele a szinergiának.

H2: Szignifikánsan gyakoribb az IT-szektorban a szinergikus arculattal rendelkező vállalkozás, mint az építőiparban. Az iparági sajátosságok (IT-ismeretek eltérő szintje a választott ágazatokban) várhatóan befolyásolják a CI-tényezők közül a magatartás-, kommunikációtényezők megnyilvánulásait. Várakozásom szerint ezt az eltérést kihasználva mutatható ki egyértelműen, hogy a vállalkozás működési környezete hogyan befolyásolja a vállalati identitást.

H3: Az erős vállalati kultúrával rendelkező vállalkozásoknak szignifikánsan nagyobb arányban van szinergikus identitása. A KKV-szektorban a vállalati kultúra sokkal inkább a mindennapok valóságában megélt, mint tudatosan megtervezett és menedzselt tényező. Feltételezem, hogy ezért erősebb hatással van a kis- és közepes vállalkozások szinergikus identitására, mint például egy multinacionális vállalat esetében (ahol a vállalati kultúra deklarált feladat).

Az első hipotézis alapja, hogy a szinergiának nem feltétele az összes tényező azonos szintű kidolgozottsága, a lényeg a tényezők megfelelő illeszkedése. Ahogy Szeles Péter megfogalmazta: „melyek a meghatározó és domináns, és melyek a szükséges, nélkülözhetetlen, ám nem determináló tényezők? ...Az alkotóelemek milyen mértékben és erővel vesznek részt a szervezet image-formálásában, a külső és belső környezetre történő ráhatásban?” (Szeles, 2001: 148. o.)

A második hipotézis iparági tudáson alapul. Hodgkinson és Healey (2011) szerint az egyéni identitásra közvetlenül és erősen hat többek között a szakmai, szervezeti, iparági hovatartozás, és ez a felbontás indokolja, hogy külön kell megvizsgálni például az ágazati hatásokat is. Az IT-szektorban működő vállalkozások helyzetelőnye, hogy a tevékenységükhöz eredendően hozzátartozik az az információtechnológiai tudás, amivel ezek az on-line csatornák működtethetők. Egy építőipari (vagy más iparágban működő) vállalkozás számára ez nem feltétlenül natív képesség, a naprakész

IT-ismeretek megszerzésére a szokásos tevékenység elvégzésén felül kell erőforrást (idő, energia, munkaerő) biztosítania.

Barabási Albert-László szerint a sikeres vállalatot a sikertelentől a kapcsolati hálójának különbözteti meg (Barabási, 2008), Kilduff és Krackhardt szerint pedig a kapcsolati háló dinamizálja a döntési folyamatokat és a szervezeti kultúrát is (Kilduff – Krackhardt, 2008). Kilduff felhívja a figyelmet arra, hogy a vezetőnek elsődleges hatása van mind a szervezetek közötti, mind a saját szervezeten belüli kapcsolatokra. Az ágazat mint működési környezet meghatározza a kapcsolati hálót. A kapcsolati háló fontosságára Laki is felhívja a figyelmet: ez „volt a vállalkozói tudás talán leghatékonyabb közvetítője”, mivel az „állami és magánszektor közötti esetenként akár évtizedes lavírozás során számos alkalom kínálkozott az üzleti, szakmai kapcsolatok fokozatos kiépítésére is” (Laki, 1998: 69. o.). A kapcsolati háló biztos hátteret nyújtott a gazdaságos beszerzésekhez, a likviditási gondok leküzdéséhez, a munkaerő kiválasztásához, az információszerezéshez.

A harmadik hipotézis a vállalati kultúrát emeli ki a CI-modellek belső feltételeiből. Ennek magyarázata, hogy a vállalati filozófia elfogadottsága, a stratégia „alkalmazhatósága”, a valós adottságokra és lehetőségekre összpontosító jövőkép mind olyan tényező, amely a hipotézis szerint nem működik hitelesen a dolgozók hozzájárulása nélkül. A sikeres és szinergikus identitás mögött ezért gyaníthatóan léteznie kell egy stabil vállalati kultúrának, ami alapot ad a tudatos és hiteles arculatformáláshoz. Fontosnak tartottam kiemelni a vállalati kultúrát a tényezők közül és önállóan is vizsgálni.

Peters és Waterman (1986, idézi: Bíró – Serfőző in: szerk. Hunyadi – Székely, 2003) a vállalati kultúra és a vállalat sikeressége közötti összefüggéseket vizsgálta, és összefüggést talált a stabil értékrendszer, a vezetési stílus, valamint a vállalat teljesítménye között. Kotter és Heskett (1992, idézi: Bíró – Serfőző in: szerk. Hunyadi – Székely, 2003) saját empirikus kutatásaikkal igyekeztek igazolhatóvá tenni a vállalati kultúra és a siker kapcsolatát. Az erős, de rugalmas, stratégiához illeszkedő vállalati kultúrát tartották eredményeik alapján sikeresnek, amely tekintettel van a vállalati vezetőkre és a tulajdonosokra egyaránt. A vállalati kultúrát több identitáskutató tartja kulcs-tényezőnek (Ashfort, 2001; Haslam, 2004; Schein, 2010), ezért vizsgáltam kiemelten, hogy a kis- és közepes vállalkozások (és vezetőik) milyen jelentőséget tulajdonítanak a vállalati kultúrának, és vajon a stabil, erős vállalati kultúra nélkülözhetetlen-e a szinergikus vállalati identitáshoz.

A kutatás módszertana és a minta

A vállalatiidentitás-kutatás módszertani problémái abból is erednek, hogy a vizsgálatok nagy része eset-tanulmány, egy adott vállalat teljes körű analizálását tűzi ki célul. Ezek általánosítható részeit terjesztik ki a modellek egy teljes iparágra, földrajzi régióra, vállalat-méretre, piacra, társadalomra. A kutatás során két ágazatra szűkítettem a vizsgált cégeket, az építőiparra és az IT-szektorra. Ennek egyik oka a kutatás korlátaiból adódott: a reálisan analizálható vállalkozások száma (100 cég) felvetette, hogy az iparág kontrollja nélkül túl heterogén lesz a vizsgálatba bevont vállalkozások csoportja, ami rontja a statisztikai elemzés pontosságát és nehezíti a trendek kimutatását. A vizsgálatnak nem volt célja, hogy akár iparági, akár KKV-szektorra általánosan érvényes következtetéseket lehessen levonni az eredményekből, így a mintakiválasztásnál sem dominált a reprezentativitás igénye. Az ágazati elkülönítés, a két konkrét szektor (IT és építőipar) kiemelése ezért mindössze azt a szerepet töltötte be a kutatásban, hogy jelezze, kimutathatóak-e iparági sajátosságok a vállalati identitással kapcsolatban már kis mintán is. Mivel a vizsgálat lefolytatásához, az eredmények értékeléséhez szükség volt az egyes ágazatok alapos ismeretére, így előtérbe került a személyes és aktív munkakapcsolat az IT- és építőiparral, ami egy előzetesen meglévő alaposabb ismeretet jelentett a két szektorról. Az építőipar és az IT-szektor kiemelése azért is illeszkedik a kutatási problémához, mert kiegyensúlyozott arányban található multinacionális vállalatok, illetve kis- és közepes vállalkozások mindkét ágazatban, valamint mindkét ágazatban nagy számban található kis- és közepes vállalkozások (Gém, szerk. 2006: 12. és 15. o.). A választást az is motiválta, hogy a két szektort eltérően érintette a gazdasági világválság: míg az építőipar globálisan küzd a szűkülő piaccal, addig az IT-szektor egyes részei (főleg tudásintenzív, innovációt alkalmazó vállalkozások) kimondottan profitáltak a válságból, amely új piacokat nyitott meg számukra.

A vizsgálat első szakaszában egy check lista alapján szakmai adatbázisokból véletlenszerűen válogatott 50 IT- és 50 építőipari vállalkozás honlapja lett értékelve. A hazai internetpenetráció alapján a vállalkozások webes jelenlétére úgy tekintettem, mint legáltalánosabb és legszélesebb közönség számára elérhető platformra, ahol a vállalkozás megmutathatja vizuális arculatát (webdesign, letölthető anyagok vizuális megjelenése), kommunikálhat (például hírlevelek, on-line árajánlatok, tanácsadás formájában), cselekedhet (interaktív menük, közvetlen kapcsolatépítési lehetőségek), megjelenítheti filozófiáját (bemutakozás menük), vállalati kultúráját

(álláshirdetések információtartalma, stílusa), küldetését, stratégiáját. A vállalatiidentitás-modell egyes elemeit (design, viselkedés, kommunikáció, valamint a belső mag: filozófia, küldetés, kultúra és stratégia) ez alapján kódoltam az egyes menüpontokhoz, on-line jelenléthez. A lista végigjárta a weben megjeleníthető CI-elemeket és osztályozta ezeket kidolgozottságuk, egymáshoz való arányuk, információtartalmuk alapján. Az analízis így lehetővé tette, hogy a vállalkozás webes jelenlétének elemzésével kiderüljön, mennyire szinergikus a vállalati arculat, és milyen elemek vannak túlhangsúlyozva vagy melyek hiányoznak, és ez hogyan hat a szinergiára. Az adatokat SPSS szoftverrel dolgoztam fel, az elemzésnél és az eredmények értékelésénél figyelembe véve az alacsony elemszám korlátait.

A válaszokhoz a vállalati identitás tényezőit először az empirikus kutatás kereteihez kellett illeszteni. A kutatás felépítése (on-line megfigyelés check lista alapján, majd mélyinterjúk) során az egyes tényezőket optimalizáltam egyrészt az on-line platformra, másrészt a korábban még nem vizsgált közegre, a KKV-szektorra és a családi vállalkozások csoportjára. A kutatás megfigyelés szakaszában alkalmazott check lista így végigjárta az identitásmodell tényezőit, és hozzárendelte a KKV-szektorban és az on-line platformon értelmezhető és megfeleltethető menüpontokat, megnyilvánulásokat.

A check lista elemzése egy statikus képet ad a vállalkozás identitásának aktuális állapotáról, ám ennek történetéről, fejlődéséről, eredetéről nem informál, valamint eleve az on-line platformra szűkítés és az adatokhoz való korlátozott hozzáférés is torzíthatja az eredményeket. Az on-line megfigyelés alkalmazása azonban egy további kutatás célját szolgálta, amelynek eredményeit korlátozottan lehet figyelembe venni, viszont nagyobb mintán ad részletes információt az ágazatra jellemző helyzetről. Erre az alapkutatásra azért is volt szükség, mivel a felhasznált elméleti modellek nem alkalmazhatók változtatás nélkül. Szintén torzító lenne a szakirodalomban nagy számmal fellelhető angol vagy amerikai nagyvállalatok identitásvizsgálata (Lerpold et al., 2007) alapján született eredményeket és módszertanokat átvenni. Az on-line megfigyelés során gyűjtött adatok és eredmények kiindulópontként szolgáltak a hazai viszonyokra és KKV-szektorra szabott kutatási módszertan kialakításához.

A kutatás második szakaszában ezért mélyinterjú készült tíz vállalkozás vezetőjével (ügyvezetővel, tulajdonossal vagy marketingvezetővel, öt fő az IT- és öt fő az építőiparból). Az interjúk segítettek feltárni a vezetői motivációkat, az identitásprogram alakulását, fontosságát a vállalkozás életében, és lehetővé tette folyamatában értékelni a vezetők attitűdjét a vállalati

identitásukkal kapcsolatban. A mélyinterjúk egy feltáró kutatás első fázisát jelentették, amivel azonosítani lehetett a vezető személyiségéből, illetve az idődimenzióból fakadó fontosabb hatásokat. Az így kapott információkra alapozva egy későbbi kutatás fogja alaposabban körbejárni a vezető és az idő szerepét a vállalati identitás alakulásában.

A hipotézisek tesztelése

H1: A szinergikus vállalati identitáshoz szükséges a belső mag – filozófia, küldetés, kultúra és stratégia – kidolgozottsága. A vizsgált weboldalakon általában a „Bemutakozás” vagy „Rólunk” menük tartalmazták a vállalkozások filozófiáját. Számos cég további alábontásban részletezte ezt az információtartalmat, és önálló „Filozófiánk” vagy „Küldetésünk” menüben publikálta a cégtörténetől elkülönülve. A menüpontok elnevezése, tartalma és felépítése indikátor jelentőségű, hiszen jelzi, mennyire tudja a vállalkozás megfogalmazni és kommunikálni az önmagáról kialakított képet, és hogyan strukturálja ezt a mondanivalót.

A vizsgálatba bevont vállalkozások esetében mutatkoztak iparági sajátosságok a vállalati identitás menedzselésével, az egyes elemek súlyozásával kapcsolatban. Az IT-szektorban a szinergikus identitással rendelkező vállalkozások 95%-ánál szerepel információ a weboldalon a cég alapértékeiről, filozófiájáról (különböző megnevezésekkel), és csak a szinergikus identitású vállalkozásoknál van részletes és strukturált bemutatkozó menürendszer. Ezzel szemben az építőipari vállalkozásoknál ugyan a vizsgált vállalkozások 84%-ánál (ami szintén magas arány) van bemutatkozás, de ez nem jár együtt a szinergikus identitás meglétével: 66,6%-uknak van, 33,3%-uknak nincs egységes arculata. A részletes, értékrendet és küldetést is megfogalmazó cégbemutató már jobban korrelál a szinergikus identitással (0,412 értékkel), mivel a többszintű bemutatkozó menürendszert választó (ezáltal részletes információt közlő) vállalkozások 92%-a egyben szinergikus identitással is rendelkezik.

A hipotézis feltevése teljesült annyiban, hogy szinte csak azoknak a vállalkozásoknak van szinergikus identitásuk, amelyek a CI-modell belső tényezőiből (vállalati filozófia, küldetés, stratégia és kultúra) bármelyik elemre koncentrálnak. A belső mag és a szinergikus identitás közötti kapcsolat erősségével bizonyítva lett, hogy az arculati összhang forrása a belső vállalati értékek összessége, de nem szükséges, hogy minden egyes belső elem kidolgozott legyen.

H2: Szignifikánsan gyakoribb az IT-szektorban a szinergikus arculattal rendelkező vállalkozás, mint az

építőiparban. A feltételezés szerint az IT-szektor rutinosabban használja napjaink kihagyhatatlan és egyre inkább terjedő on-line csatornáit a kommunikálásra, aktivitásra, mint az építőipari kis- és közepes vállalkozások. A tudásmenedzsment oldaláról vizsgálva az ismeretek lehetséges ágazati eltéréseit elmondható, hogy „a kis- és középvállalkozásokat jellemző belső tudásteremtés, tudásátadás és tudásintegráció erősségét egyértelműen a kulturális elemek determinálják” (Polyák, 2011: 21. o.). Az identitásvizsgálat alapján az IT-szektorban eleve több volt a szinergikus arculattal rendelkező vállalkozások száma. Míg az IT-szektor kihasználja az on-line felületeken alkalmazható interakciós és kommunikációs formákat, addig az építőipari vállalkozások elsősorban a letölthető nyomtatványokra koncentrálnak (88%-uknál található ilyen lehetőség a weboldalon). Az IT-vállalkozások közül 84% tesz elérhetővé letölthető nyomtatványokat, 48%-uk használja közvetlen kapcsolatépítésre és 32%-uk hosszú távú kapcsolat kialakítására a weboldalt. Ebből a közvetlen kapcsolatépítés (mint például fórumok, szakértői tanácsadások, on-line ajánlatkérések) erős korrelációban (0,419) van a szinergikus identitással. Ha az adott vállalkozás ezenfelül a hosszú távú kapcsolatépítésre is használja az on-line csatornát, már 0,542-re nő a korrelációs érték a szinergikus arculattal.

A keresztábra-elemzések (1. táblázat) is azt mutatták, hogy az IT-szektorban a vizsgált vállalkozások esetében nagyobb arányban eredeztethető a szinergikus arculat az on-line felületeken megjelenő külső CI-elemekből. Az építőiparban a letölthető nyomtatványokat használják elsősorban (ez érthető iparági sajátosság, számos termékleírás, dokumentáció, beépítési segédlet így juttatható el leggyorsabban az ügyfelekhez), és ez nincs ok-okozati kapcsolatban a szinergikus arculattal. Ráadásul az on-line csatornák egyéb kapcsolatépítési lehetőségeivel is kevésbé élnek az építőipari vállalkozások, összesen egy cég weboldalán volt ilyen jellegű szolgáltatás. Az ágazati többlettudás azonban csak lehetőséget ad az on-line csatornák rutinosabb használatára:

„Kezdetben talán 2 évig még weboldalunk sem volt, ami így belegondolva furcsa egy szoftverfejlesztő cégtől. De nekünk ez egyszerűen nem volt fontos, a kapcsolatainkon keresztül kaptuk a megbízásokat. Sosem hirdettünk, nem foglalkoztunk azzal, hogyan nézünk ki, elég volt a névjegy meg egy kényelmes iroda. Aztán amikor jött ez a német befektető, és a nemzetközi piacra léptünk, muszáj volt átgondolnunk, mi van a cégben a szaktudásunkon kívül, vagy milyennek látnak bennünket kívülről.” (részlet az interjúból, IT-cég vezetője)

Az eredmények alapján a második hipotézis azzal a kitéllettel fogadható csak el, hogy maga a kutatási módszertan (on-line felületeken vizsgálta a vállalati iden-

Keresztábra-elemzés az IT-szektorban letölthető nyomtatványok/szinergia

		Szinergia		Total
		nincs	van	
Letölthető nyomtatványok, segédanyagok	nincs	1	7	8
	van	4	38	42
Total		5	45	50

Symmetric Measures

	Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal by Phi	,036	,797
Cramer's V	,036	,797
N of Valid Cases	50	

títást és aktivitást) torzíthatja az általános eredményt (milyen arányban van szinergikus arculata az IT- és építőipari vállalkozásoknak). A csatornahasználat vizsgálatának szélesítésével (például B2B partnertalálkozókra kiterjesztve) várható, hogy az építőipari vállalkozások nagyobb arányban rendelkeznek szinergikus identitással. A torzítások ellenére is feltételezhető,

szetettsége („itt nincs minden feladatra külön ember” – ahogy egy cégvezető említette) is a vállalati kultúrára helyezi a hangsúlyt a szinergikus szervezeti identitás kialakításában.

A vállalati kultúrára vonatkozó hipotézis nem tartalmazott iparág-specifikus elvárást az eredménnyel kapcsolatban, a vizsgált minta mégis mutatott ilyen sajátosságokat. Érdekes, hogy ugyan az IT-szektorban a vállalati kultúra nem tartozott a szinergikus identitásható tényezők közé, az adatok mégis azt mutatták, hogy esetükben csak a szinergikus identitással rendelkező cégek közölnek publikus információt a weboldalon (2. táblázat).

A vállalati kultúra a weboldalon és a szinergikus identitás az IT-szektorban

		Szinergikus arculat				Total
		nincs szinergia	kevésbé egységes arculat	többnyire egységes arculat	egységes arculat	
Vállalati kultúra megjelenése on-line felületen	nem	2	3	14	12	31
	igen	0	0	4	15	19
Total		2	3	18	27	50

hogy az IT-szektor ágazati tudáselőnye révén nagyobb arányban és több funkcióra használja az on-line csatornákat, és ezek pozitív korrelációját a szinergikus identitással mindkét iparágban elvégzett keresztábra-elemzések igazolták.

H3: A stabil vállalati kultúrával (a vizsgálat során HR-politika) rendelkező vállalkozásoknak szignifikánsan nagyobb arányban van szinergikus identitása.

A vállalati kultúra egy kis- és közepes vállalkozásnál feltételezés szerint nagyobb szerepet játszik a szinergikus identitás kialakításában, mivel várható, hogy alacsonyabb az alkalmazottak létszáma, az alacsonyabb ügyfél- vagy tranzakciószám, így pedig előtérbe kerülnek csoportkohézió, a csapat által közösen vallott értékek. A vezetési stílustól és a delegálás mértékétől függetlenül feltételezhető, hogy a vállalkozás vezetője közvetlen kapcsolatban áll a dolgozókkal. A szervezeti felépítés a gyakran hierarchikus jelleg mellett is kevesebb szintet jelent, és a munkakörök ösz-

Az építőiparban csak a vizsgált cégek 26%-ánál szerepelt állásajánlat az on-line felületeken, ebből csak 9 cég volt szinergikus identitással rendelkező, és csak 4 vállalkozás részletezte a vállalati kultúráját. Ennek oka az előző hipotézisnél felmerült iparági sajátosság és módszertani torzítás is lehet. Az építőipari munkaköröknél felmerül, hogy az álláskeresők nagy része (például szakmunkások) nem on-line csatornákat használ munkaközvetítés céljából, így a vállalkozások nem tartják fontosnak, hogy webes felületen publikálják a cégük vállalati kultúrájára vonatkozó információt. Az SPSS elemzés alapján ugyan erős kapcsolat mutatható ki a szinergikus arculat és a vállalati kultúra közzététele között, a kis elemszám miatt azonban ez az érték nem értelmezhető (3. táblázat).

A harmadik hipotézis az adott mintán teljesült, mivel az IT-szektorban csak a szinergikus identitással rendelkező vállalkozások közölnek információt vállalati kultúrájukról. Az építőiparban az arányok nem egyértelműek, eleve kevesebb cég rendelkezett szinergikus

A vállalati kultúra a weboldalon és a szinergikus identitás az építőiparban

		Szinergikus arculat				Total
		nincs szinergia	kevésbé egységes arculat	többnyire egységes arculat	egységes arculat	
Vállalati kultúra megjelenése	nem	3	17	8	18	46
on-line felületen	igen	0	1	1	2	4
Total		3	18	9	20	50

arculattal, viszont azoknál erős volt a szinergia kapcsolata a vállalati kultúrával. Az erősebben fregmentált építőipari minta és a kis elemszámúvá vált homogén csoportok megkérdőjelezik a statisztikai elemzés bizonyító erejét ennél a kérdésnél, így nagyobb elemszámú mintán elvégzett második kutatás célszerű az adatok pontosításához és a hipotézis értékeléséhez.

Érdekes és nem várt eredménye a kutatásnak a környezeti vagy minőségpolitika szerepe, mivel ez nem tartozik a CI-modellek belső magjához. Az analízis szerint az IT-szektorban mindegyik környezeti vagy minőségpolitikát közzé tévő cégnek szinergikus identitása van, és a keresztábla-elemzés is erős (0,649) kapcsolatot mutatott ki a dokumentum és az egységes vállalati arculat között. Ennek okát a mélyinterjúk tárták fel: a vállalkozásoknak egy minőségirányítási rendszer bevezetéséhez olyan szinten kell újraértelmezniük és átvilágítaniuk a folyamataikat, ami segíti őket az alapértékek átgondolásában, az identitásra fókuszálásban is. Így a dokumentumok létrehozása gyakran indukál magasabb szintű identitásmenedzselést is.

Mélyinterjúk eredményei

Az interjúk célja a check lista során értékelt aktuális identitás időbeli elemzése, az okok és motivációk feltárása volt. Számos adat nem értékelhető kurrens állapotában, csak az idődimenzió, a folyamat elemzése során térképezhető fel alaposan, vagy nem is tárható fel passzív megfigyeléssel. A mélyinterjúk során olyan háttérinformációk és összefüggések derülhetnek ki, amelyek feltárására közvetlen, személyes beszélgetés szükséges (Szabó, 2012). Ezért a mélyinterjú kérdései egyrészt a check lista kiegészítésére, másrészt a vállalkozás történetére, a vezető arculatépítésben vállalt szerepére fókuszáltak.

Az interjúk során kiderült, hogy a vállalkozás története, fejlődési pályája nélkülözhetetlen információforrás az identitás elemzéséhez, mivel a kis- és közepes vállalkozás gyakran saját tapasztalatából tanul. Az elméleti modellek ezzel szemben feltételezik, hogy a vezetők és cégek eleve birtokolják a szükséges tudást egy identitásmodell kidolgozásához, és csak a szán-

dékon múlik, van-e a cégeknek identitásstratégiájuk. A tanulási folyamat a KKV-szektorban lényeges elem, így a vezető szerepe olyan területeken is hangsúlyos egy kis- és közepes vagy családi vállalkozás esetében, ahol egyébként a modellek nem említik a menedzsmen-tet. A vezető hatásának feltárása csak közvetlen, kvalitatív kutatással volt biztosítható, így a mélyinterjúk lényeges részét képezték az empirikus vizsgálatnak. A vállalkozások életciklusai nem a klasszikus életciklus-elmélet alapján lettek meghatározva, hanem a vállalati identitás menedzselésének időbelisége volt a vizsgálat célja. „A rendszeresen gyűjtött statisztikai adatok alapján nem tudjuk azonosítani azokat a fontos magatartási tényezőket, amelyek magyarázatot adhatnának arra, miért is sikeresek egyes cégek és vállalkozók, és miért nem azok mások.” (Szerb, 2008: 3. o.) A soft tényezők, például vállalati kultúra mérése és feltárása sem oldható meg tisztán kérdőíves módszerrel (Schein, 2010).

A vállalati kultúra értékelése vezetői interjúk alapján szintén egyoldalú eredményt ad, de rávilágít a tulajdonosi motivációkra, és később vizsgálni lehet a vezetői értékrend tényleges megjelenését a vállalati kultúrában. Az azonban látszott a mélyinterjúk alapján, hogy a vállalkozásra jellemző „jó hangulat” és a szinergikus identitás gyakran együtt jár:

„Nagyon jó a csapat, normális a hangulat, ami manapság nem tipikus, és ezt az ügyfelek is érzik. Minden szerdán teremfocizunk a főnökkel-kollégákkal, céges pólóban, és az sem gond, ha ilyenkor véletlenül felrúg-juk a tulajdonost. Ez a hangulat rányomja a bélyegét a közös munkára, például hajtas idején sem okoz feszültséget a fokozott tempó, lehet számítani egymásra.” (részlet az interjúból, IT-vállalkozás üzletvezetője)

„Nem könnyítette meg a helyzetünket, hogy évekig nem volt minőségi szabályozás, és sok vállalkozó gyatra munkát végzett, teljesen lejáratták a technológiát. ... Ezért is nagyon fontos, hogy szoros kapcsolatot ápol-junk a partnerekkel, vevőkkel, hogy lássák, mi másképp csináljuk. Továbbképzéseket tartunk a szakembereknek, oktatumk stb. ...minden kollégánk tudja, hogy segítőkészeknek kell lennie, nem számít, mekkora esély van a megrendelésre... Az új telephelyünk megnyitásakor

megint újtottunk: rájöttünk, hogy lokálpatriótákká kell válnunk, nem elég, ha az üzleti kapcsolatokra figyelünk. Most szponzorálunk helyi kezdeményezéseket, és jó a kapcsolatunk olyanokkal is, akikkel egyébként nem is találkoztunk volna üzleti ügyben.” (részlet az interjúból, építőipari vállalkozás ügyvezetője)

A vezetőkkel folytatott mélyinterjúk egyik fő eredménye, hogy jól elkülöníthető szakaszok, mérföldkövek definiálása vált lehetővé a tudatos vagy spontán identitásmenedzsment-folyamatban. Ezek a minta kis elemszáma miatt természetesen nem általánosíthatóak akár iparágra, akár KKV-szektorra vagy családi vállalkozásokra, de a hasonló mintázat, a két egyértelműen elkülöníthető identitáséletciklus-mintázat lehetővé teszi, hogy egy későbbi, nagyobb elemszámú kutatással szorosabb összefüggéseket mutassunk ki a vezetői motiváció és a vállalatiidentitás-életciklusok között, valamint általánosnak tekinthető mérföldköveket azonosítsunk be az identitás menedzselésében mint időbeli folyamatban.

A cégvezetők egyik csoportja elmondta, hogy kezdetben nem foglalkozott a vállalkozása arculatával, hírnevével, kommunikációjának kontrolljával. Volt egy minimumkészlet (például logo, névjegy, levélpapír – elsősorban designelem), ami nélkülözhetetlen volt a vállalkozás működtetéséhez, és általában a vezető elképzelései alapján valósultak meg (gyakran nem volt cél például képzett grafikus alkalmazása a feladatra). A vezetők számára jellemzően akkor vált fontossá, hogy mit is gondol valójában a környezet a vállalkozásról, miután a cég elért bizonyos eredményeket (profit, piaci részesedés, ismertség terén). Ekkor a korábban rendszertelenül és kiegyensúlyozatlanul létrehozott identitáselemeket igyekeznek összehangolni, amihez gyakran már szakember segítségét is igénybe veszik.

„A négy tulajdonosnak elegendő kapcsolati tőkéje volt az induláshoz, jó referenciamunkákat tudtunk csinálni az első időszakban. Utána az volt a nehéz, kitörni, új üzleteket hozni... próbálkoztunk hirdetéssel, főleg szaklapokban, nem is ment nagyon, nincs is marketingesünk, a HR-esünk csinálta a céges kommunikációt is.” (részlet az interjúból, építőipari vállalkozás tulajdonosa)

„Tíz éve a piacon voltunk, amikor kitaláltuk ezt az új üzletágat. Ki kellett építeni a terjesztői hálózatot, új csatornákat, de a régi ismertségünket használtuk, nem is mindig tudtuk, mit, hogyan kellene csinálni, de szerencsére volt egy stabil kapcsolati tőkénk, hírnevünk. Persze a meglévő dolgainkat is újra kellett gondolnunk az új vállalkozás miatt, kialakult az egész rendszer, ami azóta is működik, bevált... Bár még ma sem egyszerű, hogy a külön üzletágak nem egy szinten vannak, a célcsoport meg ugyanaz, ezt nehéz menedzselni néha.” (részlet az interjúból, építőipari vállalkozás tulajdonosa)

Az interjúk során is bebizonyosodott, hogy a cégvezetők azokra az identitáselemekre fókuszálnak és fordítanak rá időt, energiát, amelyek nem egyértelműen vannak jelen a cég életében, így fejlesztendő területek, és kevésbé foglalkoznak azokkal a területekkel, amit adottságként kezelnek. A cégvezetők saját bevallásuk szerint hajlamosabbak csak a lényeges, általuk fontosnak tartott területekre koncentrálni. A gyakorlat tehát feltehetően megvalósítja azt az elméleti sejtést, hogy a szinergikus identitásnak nem feltétele, hogy a modell minden eleme egyformán kidolgozott legyen.

Az identitás tudatos menedzselésének hátterében gyakran valamilyen változás állt: előfordult költözés vagy új székhely építése, diverzifikáció, és egy esetben szükségessé vált a cég nevének megváltoztatása, ami lehetővé tette a teljes arculat átgondolását. Ebben az esetben a vezető figyelmét egy jól behatárolható változás, a vállalati életciklusban elért mérföldkö irányította a stratégiai szintű vállalati identitás felé.

„Most ott tartunk, hogy nem halogathatjuk tovább a változtatást: ezzel a cégnévvel nem működhetünk Németországban. Már másfél éve kínlódunk, de nem találtunk jó megoldást, annyi mindent érint ez az aprónak tűnő változtatás... mint amikor át akarom festeni a lakás falait, de nem fogok hozzá, mert akkor már újra kellene vésni az elektromos hálózatot, új szekrényors kellene stb... Először azt hittem, kicserélem a névjegyeket meg átírjuk a céges papírokat... De tudom, hogy most kellene egy csomó folyamatot átalakítani, és egyre inkább úgy érzem, kevés vagyok ennek a kézben tartásához.” (részlet az interjúból, IT-vállalkozás tulajdonosa)

„Nagyot lendített a cégen, amikor végre elköltöztünk a régi, szűkös telephelyről. Nem a bevételre gondolok, nem értékesítettünk többet attól, hogy kényelmesen elfértünk. Viszont nem voltunk idegesek, mindent megtaláltunk, és mindenki adhatta magát anélkül, hogy a körülmények miatt stresszelne. Onnantól tudtunk igazán profi kiszolgálást nyújtani, hiába hirdettük már korábban is, hogy mi mennyire odafigyelünk az ügyfelekre.” (részlet az interjúból, IT-vállalkozás tulajdonosa)

A cégvezetők másik csoportja a vállalkozás alapításának kezdetétől koncentrált (bár nem tudatosan) a céges arculatra, és nem csupán a külső elemekre, hanem a belső magtényezőkre is. Ők határozott elképzelésekkel rendelkeztek arról, milyen vállalkozásban éreznék magukat jól nap mint nap, vagy milyen egyéb (tevékenységi körrel nem összefüggő) célokra szeretnék ráirányítani a környezetük figyelmét a vállalkozásuk segítségével.

„Tanulni szeretek, állandóan fejlődni, ehhez keresem az inspirációt az üzleti kapcsolataimban... főleg fiatalokkal beszélgetek szívesen, ők nyitottabbak. Ez visszafelé is működik, az emberek megkeresnek, meg-

hallgatnak, úgyhogy a kölcsönös tudásátadás, fejlődés és fejlesztés éltet. Persze fontos a bevétel, de a sikereket is annak köszönhetem, hogy jó kapcsolatban állok másokkal: nekem hamarabb szólnak, többen megkeresnek, több a megvalósítható ötlet.” (részlet az interjúból, építőipari cég tulajdonosa)

„Az elejétől arra koncentráltunk, hogy több nyelven beszélő, nagyon profi szakembereket vegyünk fel. Akkor is, amikor még csak az ismerősök cégei rendeltek tőlünk kisebb fejlesztéseket, és semmi szükségünk nem volt erre a tudásra... Tudtuk, hogy egyszer majd ki fogjuk nőni ezt a szintet, de nem tudjuk majd kihasználni a lehetőségeket, ha először embereket kell keresgetni, aztán várni, nálunk maradnak-e, tényleg jól dolgoznak-e. Igaz, hogy egy ideig finanszírozni kellett például a magasabb programozói béreket, viszont így egyből az a kép alakult ki rólunk, hogy profik vagyunk, és nagyobb munkákat is nyugodtan ránk bízhatnak.” (részlet az interjúból, IT-cég tulajdonosa)

Ezek a vezetők ugyanúgy nem rendelkeztek a szervezetiidentitás-modell elméleti ismeretével, saját egyéni indíttatásuk azonban volt annyira erős és átütő, hogy a vállalkozásuk arculatának alapjává tudott válni. „Számos elemzés készült, amely szerint a kisebb méretű cégeknél, családi vállalkozásoknál nem csupán a profit, a növekedés jelenik meg célként, hanem más szubjektív, gyakran nehezen számszerűsíthető célok is, mint egyáltalán a vállalkozás léte, az önálló egzisztencia fenntartása, a működtetés „élvezete” vagy a független életmód.” (Szerb, 2008: 3. o.)

A vezetőkkel készült interjúk segítették az iparági eltérések magyarázatát, kiegészítését is. Az így nyert információk alapján a következő kutatás módszertanát pontosítani lehet.

Összegzés

A feltáró kutatás célja a vállalati identitás alakulásának megismerése volt a hazai KKV-szektorban, az IT- és építőipari szektorokra koncentrálva. A mintaválasztás oka, hogy az iparági szűkítés lehetővé tette kis elemszámú mintán is homogén csoportok kialakítását és ezzel az adatok statisztikai elemzését. A hipotézisek a két iparagra vonatkozó előzetes ismeretek, és a vállalatiidentitás-elméletek egyaránt megalapozták.

Elmondható, hogy a szervezeti identitás modellek által hangsúlyos tényezőnek tekintett vállalati filozófia, küldetés, kultúra és stratégia nélkülözhetetlen a szinergikus identitás kialakításához, de nem szükséges mindegyik elem a sikeres eredményhez. A vizsgált mintán a filozófia és a kultúra kapott kiemelt szerepet, az interjúk során pedig bebizonyosodott, hogy ezek

súlyozása iparág-specifikus vonásokat hordoz. A kutatás segített súlyozni az egyes tényezők szerepét a szinergikus identitás kialakításában.

A változás a másik mérőszám a vállalkozások életében: vagy az előzetesen megcélzott profit és piaci részesedés elérése, vagy konkrét változások (tevékenységi kör bővítése, új célcsoport, új telephely stb.) eredményezték a vállalkozás arculatának átgondolását, és a külső elemek helyett a belső értékekre való koncentrációt. A változás más szempontból is fontos: a cég folytonosan alakuló történetét, a folyamatos piaci reagálásokat (például új tevékenységi körökre vagy célcsoportokra koncentráció) be kell építeni a vállalkozás identitásmenedzselésébe. A szinergiát el lehet veszíteni azzal, hogy a folyamatok vagy külső és belső környezet megváltozásához nem idomul a szervezet identitása. A változások egyértelmű beazonosítása a jövőbeli kutatás egyik lényeges tárgya. Az eredmény segítségével kiszámíthatóbbá és modellezhetővé válik a KKV-szektor életciklushoz kötődő identitásszintje.

A legfontosabb identitásra ható tényezőnek a cégvezető tulajdonos bizonyult: az ő személyes motivációja, identitással és image-dzsel kapcsolatos attitűdje határozza meg leginkább a vállalkozás arculatát a vizsgált mintában. Azok a cégvezetők, akik tisztán a profitért (vagy kényszervállalkozóként) alapították vállalkozásukat, kevésbé tartják fontosnak a vállalati identitást. A cégvezetők és -alapítók másik csoportja saját személyes filozófiáját viszi át a vállalkozásába (például sport és egészséges életmód fontossága, családbarát munkahely kialakítása, környezetvédelem), és ez a tevékenységi körtől független értékkel gazdagítja a vállalkozás identitását. Ezek a vonások alapértékké válnak az évek során, javíthatják a dolgozói lojalitást, stabil vállalati kultúrát teremtenek, és segítik az identitás piaci funkciójának beteljesítését is (például megkülönböztet a versenytársaktól vagy növeli a fogyasztói lojalitást). Esetükben az identitás kialakítása tudatosabb és eredményesebb folyamat, valamint sokkal inkább hasonlít az elméleti modellekben leírt optimumra.

A későbbiekben fontos a vállalkozások részletesebb belső vizsgálata, mivel a jelenlegi kutatás a vezetői mélyinterjúra korlátozódott, így a tulajdonos véleményét tükrözik az eredmények.

A kutatás során merültek fel KKV-szektoron belül a családi vállalkozásokra jellemző vállalatiidentitás-menedzseléssel kapcsolatos sajátosságok, amelyek vizsgálta szintén indokolt a továbbiakban. A családi tulajdonban lévő vállalkozások működésében a család céljai kiemelt szerepet kapnak: a vállalkozás stratégiája gyakran a család igényeire épül, az operatív irányításban kiemelt szerepet kap a családi háttér, a jövedelmezőség

háttérbe szorulhat, mivel „a családi vállalkozások első-sorban a család szükségleteire és preferenciáira építik fel stratégiájukat” és „a család igényei előtérbe kerülnek az üzlet igényeivel szemben.” (Hortoványi, 2009: 79. o.)

A kutatás folytatása az eddigi korlátokból adódóan a teljesebb körű vizsgálatot célozza meg. Jelen kutatás során a check lista alapú megfigyelés alkalmas volt az általánosítható információ megszerzésére, a módszer-tan hiányossága viszont, hogy nem ad magyarázatot az egyedi esetekre és az eltérések okaira. A tíz mélyinterjú feltárta a CI háttérét a vállalkozás életében, ez azonban kevés az általánosítható, szektorális jellegű sajátosságok igazolására. Ezért az eredmények alapján részletesebb és nagyobb számú megkérdezés indokolt.

A részletes eredmények várhatóan megalapozzák egy kis- és közepes vállalkozásokra optimalizált vállalatiidentitás-modell kidolgozását.

Lábjegyzet

¹ Köszönettel tartozom dr. Hetesi Erzsébetnek és dr. Hámori Baláznak a kutatáshoz fűzött hasznos tanácsaikért. A szakirodalom feldolgozásához nagyban hozzájárultak dr. Baracska Zoltán javaslatai. Hálás vagyok, hogy a kutatási eredményeket bemutathattam az MTA-IBS „Terepkutatás a magyar gazdaságban” című tudományos konferencián, ahol a szervezők, résztvevők és dr. Szerb László szekcióelnök értékes megjegyzésekkel segítettek munkámat. A tanulmány véglegesítésében nagy szerepet vállalt dr. Piroska Dóra lektor, akinek javaslatait ezúton is köszönöm.

Felhasznált irodalom

- Albert, S. – Ashforth, B.E. – Dutton, I. (2000): Organizational identity and identification: charting new waters and building new bridges. *Academy of Management Review*, 1: p. 13–17.
- Ashfort, B.E. (2001): Role transitions in organizational life. an identity-based perspective. London: Lawrence Erlbaum Associates
- Almási A. (2012): A vállalati identitás vizsgálata a humán tényezők oldaláról. in: Dr. Koncz István – Nagy Edit (szerk.) (2012): *Nemzedékek együttműködése a tudományban.* (Gazdaságtudományok fejezet). Bp.: PEME: p. 66–76.
- Balmer, J.M.T. – Soenen, G.B. (1999): The acid test of corporate identity management. *Journal of Marketing Management*, Vol. 15 Nos 1–3: p. 69–92.
- Balmer, J.M.T. – Cornelissen, J.P. – Haslam, S.A. (2007): Social Identity, Organizational Identity and Corporate Identity: towards an integrated understanding of processes, patternings and products. *British Journal of Management*, Vol. 18: S1–S16.
- Balmer, J.M.T. – Fukukawa, K. – Gray, E.R. (2007): Mapping the Interface Between Corporate Identity, Ethics and Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*, 76: p. 1–5.

- Barakonyi K. – P. Lorange (1993): *Stratégiai management.* Budapest: Közgazdasági és Jogi Kiadó
- Csordás T. (2008): *Corporate identity with special regards on the human factor.* Ph.D. dissertation. Miskolc: University of Miskolc
- Garai L. (2003): *Identitásgazdaságtan – Gazdaságpszichológia másképpen.* Budapest: Tas Kiadó
- Gém E. (szerk.) (2006): *A KKV-szektor feltérképezése az infokommunikációs szektorban.* Budapest: Hírközlési és Informatikai Tudományos Egyesület
- Handy, C. (1986): *Szervezetek irányítása a változó világban.* Budapest: Mezőgazdasági Könyvkiadó Vállalat
- Hámori B. – Szabó K. – Derecskei A. – Hurta H. – Tóth L. (2007): Versengő és kooperatív magatartás az átalakuló gazdaságban. *Közgazdasági Szemle*, LIV. évf.: 579–601. o.
- Hortoványi L. (2010): *Vállalkozó vezetés Magyarországon.* *Vezetéstudomány*. XLI. évf. 2010. 4. szám: 21–31. o.
- Hortoványi L. (2009): *Vállalkozó vezetés Magyarországon.* PhD-értekezés. Budapest: BCE
- Hodgkinson, G.P. – Healey, M.P. (2011): Interorganizational macrocultures: a multilevel critique. *The Handbook of Organizational Culture and Climate (Second Edition)* 16: p. 291–316.
- Hunyadi Gy. – Székely M. (szerk.) (2003): *Gazdaságpszichológia.* Budapest: Osiris Kiadó
- Kilduff, M. – Krackhardt, D. (2008): *Interpersonal networks in organizations.* Cambridge: Cambridge University Press
- Laki M. (1998): *Kisvállalkozás a szocializmus után.* Budapest: Közgazdaságtani Szemle Alapítvány
- Laki M. – Szalai J. (2004): *Vállalkozók vagy polgárok?* Budapest: Osiris Kiadó
- Lerpold, L. – Ravasi, D. – van Rekom, J. – Soenen, G. (2007): *Organizational Identity in Practice.* London: Routledge
- Olins, W. (1989): *Corporate identity.* London: Thames and Hudson
- Olins, W. (1995): *The new guide to identity.* London: Gower
- Polyák Z. (2011): *Tudásmenedzsment és szervezeti tanulás, mint a kis- és középvállalatok sikerfaktora.* PhD-értekezés. Győr: SZIE Regionális- és Gazdaságtudományi Doktori Iskola
- Sándor I. (2003): *A marketingkommunikáció kézikönyve.* Budapest: ANT Stúdió
- Szabó Zs. R. (2012): *Bizonytalanság, stratégia és teljesítmény – kvalitatív kutatás innovatív kis- és középvállalatok vezetői körében.* *Vezetéstudomány*. XLIII. évf. 12. sz.: 23–30. o.
- Schein, E.H. (2010): *Organizational culture and leadership.* 4th edition. San Fransisco: Jossey-Bass
- Szeles P. (2001): *Arculattelmélet – A hírnév ereje.* Budapest: Alapítvány a Public Relations Fejlesztéséért
- Szerb L. (2008): *A hazai kis- és közepes vállalkozások fejlődését és növekedését befolyásoló tényezők a 2000-es évek közepén.* *Vállalkozás & Innováció*, 2008. II. negyedév, 2. évf. 2. szám: 1–35. o.
- Tóth K. (2004): *Szinergia és valóság.* PhD-értekezés. Bp.: BKÁE
- Varga Sz. (2010): *A kkv-k növekedési feltételeiről rendezett szakmai vita gazdaságstratégiai üzenetei.* *Polgári Szemle*. 6. évfolyam, 1. szám

Szerzőinknek

A Vezetéstudomány a Budapesti Corvinus Egyetem Gazdálkodástudományi Karának havi, referált folyóirata. A lapban a vezetési és gazdálkodási tudományterületekhez kapcsolódó témakörök elméleti és gyakorlati kérdéseit elemző és vizsgáló írások jelennek meg. A szerkesztőség (sandor.kerekes@uni-corvinus.hu) elektronikus formában kéri az írásokat.

A cikkeket elektronikus levélben (*MS Word fájl formátumban*) lehet a szerkesztőséghez eljuttatni. A Vezetéstudományban megjelent cikkek magyar és angol nyelvű összefoglalói elérhetők a <http://www.vezetestudomany.hu> és a <http://vezetestudomany.hu> címen.

A lap tudományos folyóirat, ezért szövegközi forráshivatkozások és ezek jegyzéke nélküli írásokat nem jelentet meg. A Vezetéstudományban megjelentetni szándékozott kéziratok szerzőitől az alábbi követelmények figyelembevételét kérjük:

- A cikkek szokásos terjedelme a hivatkozásokkal, ábrákkal és táblázatokkal együtt 20–24 oldal, 1,5-es sortávolsággal (*12-es betűméret, Times New Roman betűtípus*).
- A cikkek első oldalának alján tüntessék fel a szerző foglalkozását, munkahelyét és beosztását, elektronikus levelezési címét, a tanulmány elkészítésével kapcsolatos információkat és az esetleges köszönetnyilvánításokat.
- A kézírathoz csatolandó egy magyar nyelvű és lehetőség szerint egy angol nyelvű rövid összefoglaló (*200 szót nem meghaladó terjedelemben*), valamint a cikk fő témaköreit megnevező kulcsszavak jegyzéke.
- Kiemeléshez **félkövér** és *dőlt betű* használható, aláhúzás nem. Jegyzeteket lehetőleg ne használjanak, amennyiben azok feltétlenül szükségesek, szövegvégi jegyzetként adják meg.
- A táblázatoknak és ábráknak legyen sorszáma és címe, valamint – átvett forrás esetén – pontos hivatkozása.
- Az ábrákat és a táblázatokat a kézirat végén, külön oldalakon, sorszámmal és címmel ellátva kérjük csatolni, helyüket a szövegben egyértelműen jelölve (pl. „Kérem az 1. táblázatot kb. itt elhelyezni!”).
- A szövegközi bibliográfiai hivatkozásokat zárójelben, a vezetéknev és az évszám feltüntetésével kérjük jelölni: pl. (*Veress, 1999*); szó szerinti, idézőjeles hivatkozás esetén

kiegészítve az oldal(ak) számával (pl. *Prahalad – Hamel, 1990: 85.*).

- Amennyiben egy hivatkozott szerzőnek több bibliográfiai tétele van ugyanazon évben, ezeket 1999a, 1999b stb. módon kell megkülönböztetni.
- A felhasznált források cikk végén elhelyezett jegyzékét ábécérendben kérjük, a következő formában:
 1. *példa* (könyv): Porter, M.E. (1980): *Competitive Strategy*; New York: The Free Press
 2. *példa* (folyóiratcikk): Prahalad, C.K. – Hamel, G. (1990): *The Core Competence of the Corporation*; Harvard Business Review, május–június, 79–91. o.

A formai követelmények fentiekben érvényesített, ún. „Harvard” rendszeréről (*más néven „szerző/év” vagy „név/dátum” hivatkozási módszerről*) részletes tájékoztatást nyújtanak az alábbi WEB-címeken elérhető források:

http://education.exeter.ac.uk/dll/studyskills/harvard_referencing.htm

http://sydney.edu.au/library/subjects/downloads/citation/Harvard_Complete.pdf

Havi folyóirat lévén és a megjelenés átfutási idejének csökkentése érdekében a Vezetéstudomány kefelevonatot nem küld, elfogadás előtt azonban a szerzőknek egyeztetés céljából elküldi a cikk szerkesztett változatát.

2009. januártól a Vezetéstudományban publikált cikkek elérhetőek az ISI ISI Emerging Markets „www.securities.com” internetcímen található strukturált on-line információs adatbázisban. 2009 júniusától a Vezetéstudományban közölt írások elérhetőek az EBSCO Academic Search Complete adatbázisában a <http://web.ebscohost.com/ehost/search?vid=20&hid=102&sid=747a764f-362f-4683-9255-4e54f5ba0df7%40sessionmgr112> oldalon is.

2012. március 1-jétől a Vezetéstudomány egyes cikkei elérhetőek a <http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/500/> oldalon is.

Külön kívánságra 2004-ig visszamenőleg az összes korábbi kiadás publikációit elektronikus változatban is elküldjük. Ha a szerző nem járul hozzá cikkének eseti kérésre, elektronikus úton való továbbadásához, kérjük, előre közölje ezt.

E SZÁMUNK SZERZŐI

Lakatos László Péter, egyetemi adjunktus, Budapesti Corvinus Egyetem; **Szukits Ágnes**, PhD-hallgató, Budapesti Corvinus Egyetem; **László Norbert**, tanársegéd, Budapesti Corvinus Egyetem; **Szabóné Veres Tünde**, tudományos segédmunkatárs, Budapesti Corvinus Egyetem; **Takács András**, egyetemi adjunktus, Pécsi Tudományegyetem; **Zátori Anita**, doktorjelölt és tanársegéd, Budapesti Corvinus Egyetem; **Dr. Sebestyén Zoltán**, egyetemi docens, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem; **Dr. Tóth Tamás**, egyetemi adjunktus, Budapesti Műszaki és Gazdaságtudományi Egyetem; **Dr. Tokár-Szadai Ágnes**, egyetemi docens, Miskolci Egyetem; **Almási Anikó**, közgazdász, PhD-hallgató, Szegedi Tudományegyetem

CIKKEK

ANGOL NYELVŰ ÖSSZEFOGLALÓI

LAKATOS, László Péter

Causes of the differences in accounting regulations

Differences among the accounting regulations may lead to material dissimilarities in the financial statements prepared for the same entity and same financial year. These material differences are sometimes hard to explain, given that they shall be based on the same transactions. The differences are explained by the differences in the regulations. The paper explains the possible levels of accounting by-laws and examines – based on the relevant literature – the factors that led to different solutions for the recognition, measurement and disclosure of the same items or transactions. By structuring these factors the article tries to give possible future advances in the harmonization of such systems using a deductive approach.

SZUKITS, Ágnes

Organisational role of controllers in Hungarian corporations – Quantitative analysis of changes and the influencing factors

Lecturers of several domestic professional events have recently claimed that the role played by controllers in the Hungarian organizations is changing, similar to the international trends. This paper analyses the changing importance of the controlling function in Hungarian firms. It identifies and measures the factors influencing this organisational relevance. The study is based on the surveys of the Competitiveness Research Centre at the Corvinus University of Budapest that were conducted between 1996 and 2009. Other studies primarily based on the self-image of controllers willingly report about a constantly growing organisational role. Contrarily, current study argues that Hungarian top executives do not see a significantly growing contribution of controllers to the overall organisational success. The importance of the controlling function played in an organization is influenced by the perceived environmental uncertainty, the strategic answers given to this uncertainty and the cost pressure in the company. Interestingly, the level of cost pressure has the smallest influencing power, the reactive or proactive strategic behaviour of the organization is the most decisive factor.

LÁSZLÓ, Norbert

Examination of the approach of the creditors as stakeholders in the financial reports – The view of the company size related regulation

The research approaches the issue from the aspect of utility, and analyses whether the regulatory framework is in line with the existing practice in Hungary. Information concerning changes in the financial position are the most important, of all other stakeholders, for creditors (also including suppliers in the broader sense of the term) in particular. Consequently, the generation of such information may only be deemed useful if any stakeholders actually need it. The Accounting Act imposes the obligation to prepare a cash flow statement on the basis of the company size; consequently the author analysed the existence of creditor liabilities after dividing the company population into two parts on this basis. The variance analysis shows that creditors as stakeholders are present in a significantly smaller proportion of smaller companies than in the case of larger firms. This suggests that the differentiation based on size is justified; however, another research might examine whether the value limits are well established in this respect, or if it may be necessary to include other factors (e.g. ratio of creditors' liabilities) in the differentiation concerning the applicable rules.

SZABÓNÉ VERES, Tünde

Correlations between the transfer pricing system and the corporate organisational structure

In the international professional publications the use of transfer pricing has several decades of history, in addition it is not basically due to the character of tax optimization. The transfer pricing is a component of the corporate management system, an area of strategic management accounting. On this basis, the author's aims to investigate the possible transfer pricing systems depending on the characteristics of the enterprise organisational system, and to analyse the factors of internal pricing based on the relevant international literature.

TAKÁCS, András

The association between appraised brand values and stock prices in the international banking sector

This study investigates the association between per share brand values and the stock prices in the global financial services industry. Two regression models are developed and tested on a sample of 51 company years, using the brand values published by Millward Brown in the period 2008–2012 as independent variable and contemporaneous as well as future stock prices as dependent variable. The testing results indicate that the appraised per share brand value is significantly associated with the contemporaneous and also with the future stock price, with explanatory powers of 70% and 67%, respectively. The contribution of this research to current literature is its special focus on the financial services companies, as no earlier studies have been found that examine the same in this industry. The results provide useful information for managers by clearly showing the positive financial effects of efficient brand management.

ZATORI, Anita

The conceptualization of experience management

Emphasizing customer experience as a key factor of value creation is an increasingly prevalent business perspective, which justifies the conceptual analysis of experience management. A number of experience management and marketing theoretical concepts were formulated in the past decades, while consumption experience underwent a profound examination. Consequently, several concepts exist and can be applied. The paper focuses on the systematic mapping of the experience concepts through their different and similar elements. The results uncover that despite the fact that modes of experience creation greatly vary, certain theses of the concepts do concur, based on what common characteristics of a so-called experience-centric management perspective are deduced and explained.

SEBESTYÉN, Zoltán – TÓTH, Tamás

The success of projects

The success of the projects have been typically defined using the traditional features almost considered the industry standard for decades by the vast majority of active managers in the business. However, the secessionist

aspirations from the cost-time-quality triad have been published in the success researching journal articles. In the article the authors overview the formulated principles, results, and attempts of the relevant literature and analyze them through own points of view.

TOKÁR-SZADAI, Ágnes

Assessment of management consulting projects

The Institute of Business Sciences of the University of Miskolc conducted a survey in 2001, 2005–06, and 2011–12 among consultants and their clients. In this study the author presents to what extent the entrepreneurs are satisfied with the used management consulting service: how they evaluate the performance of the consultant companies of different sizes, how they view their relationship with the consultant, to what extent they are satisfied with the professional competency of the consultant, how they judge the relation between the price of the service and performance, according to their opinion how solution oriented the proposals of the consultant companies were, what are the reasons to dissatisfaction with projects.

ALMÁSI, Anikó

Corporate identity analysis at small and medium sized companies in Hungary – theories and practice in the real world

„Identities situate the organization, group, and person.” (Ashfort, Dutton, 2000, 13. pp.)

In our individualistic world the companies' output and the whole company (its reputation, personality, reliability, communication and behaviour with business partners, employers and environment) became more important factors. The corporate identity researchs do not focus on SMEs, although they have every instruments to create and control a perfect corporate identity programme. The small and medium sized companies contribute to the GDP or employment to a great extent (range or employments), therefore it is necessary to analyse how they can manage the CI to improve their market position and competitiveness. The article searches for answers to the question about CI's role in SME's strategy, life cycle. The empiric research in the chosen sectors (IT and building industry) helps to reveal the gaps between economic models and the practice.

VEZETÉSTUDOMÁNY

C O N T E N T S

LAKATOS, László Péter

Causes of the differences
in accounting regulations 2

SZUKITS, Ágnes

Organizational role of controllers in Hungarian
corporations – Quantitative analysis of changes
and the influencing factors 12

LÁSZLÓ, Norbert

Examination of the approach of the creditors
as stakeholders in the financial reports –
The view of the company size related regulation 26

SZABÓNÉ VERES, Tünde

Correlations between the transfer
pricing system and the corporate organizational
structure 38

TAKÁCS, András

The association between appraised
brand values and stock
prices in the international banking sector 49

ZATORI, Anita

The conceptualization of experience management . 57

SEBESTYÉN, Zoltán – TÓTH, Tamás

The success of projects 67

TOKÁR-SZADAI, Ágnes

Assessment of management consulting projects 77

ALMÁSI, Anikó

Corporate identity analysis at small
and medium sized companies in Hungary –
theories and practice in the real world 86
