

Teljesítménymérés és beszámolás

Ezen háttéranyag rész a vezetői beszámolási rendszereket, azok fő összetevőit tekinti át. Bemutatja a beszámolási üzleti koncepció fő elemeit, a jellemzően használt beszámolótípusokat, azok tartalmát és lehetséges címzettjeit egy példán keresztül. A háttéranyag röviden szól az elemzési módszerekről, végül pedig a beszámolás folyamatát mutatja be és a beszámolási rendszer többi folyamathoz való kapcsolódására hoz példát.

Második címsor-2: A beszámolási üzleti koncepció fő elemei

Szöveg:

A vállalatok belső vezetői beszámolási rendszerét meg kell különböztetni a külső adatszolgáltatási kötelezettségektől. Míg ezen számviteli beszámolók formája, tartalma, határideje törvények által szabályozott (számviteli törvény, társasági törvény), addig a belső felhasználású, azaz controlling riportok esetében semmi nem köti meg a vállalatok kezét.

A vezetői beszámolási rendszer kialakításának elsődleges szempontja, hogy az betöltse fő szerepét: megfelelő mennyiségű és minőségű információt időben bocsásson a vezetők részére, támogatva ezáltal a vezetői döntéshozatalt. Nincs rá egységes recept, hogy milyen a jó beszámolórendszer, azt mindig a vállalat adottságaihoz kell igazítani. Ilyen adottságok például a tevékenységi kör, a környezeti bizonytalanság mértéke, a szervezeti méret. Az objektív adottságok mellett pedig a vezetők habitusa, elvárásai azok, amelyek legfőképpen meghatározzák egy vállalat beszámolási rendszerét. Nem véletlen, hogy új vezetés esetén az egyéb feltételek változatlanlansága mellett is sokszor hozzányúlnak a beszámolóhoz.

Egy beszámolási koncepció ki- illetve átalakítása során az alábbiak kerülnek rögzítésre: alapelvek, a készítendő beszámolók típusai, a beszámolás folyamata és az abban részt vevő szervezeti egységek, személyek.

Beszámolási koncepció elemei	Azok tartalma
Beszámolási alapelvek	A vezetői beszámolási rendszer alapvető céljai és kapcsolódása az irányítási rendszer más elemeihez.
Beszámoló típusok	Gyakoriság, adat jellege (bázis, tény, becsült-tény, terv, várható, eltérések), tartalom (mérleg, eredménykimutatás, cash-flow, mutatószámok), elemzési eljárások, címzettek.
Beszámolási egységek	Mely egységek és milyen beszámolótípusokat készítenek.
Beszámolási folyamat	Folyamati lépések, ütemezés, elkészítésért felelős szervezeti egységek / személyek.

1.Ábra: A vezetői beszámolási rendszer üzleti koncepciójának elemei és azok tartalma

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A beszámolási alapelvek között fogalmazzák meg a vállalatok, hogy milyen fő célokat kívánnak elérni a belső vezetői beszámolással. Ilyen jellemző fő célok, hogy a beszámolók adjanak lehetőséget a beavatkozásra, biztosítsák a vállalat stratégiája mentén a kontrollálhatóságát, a szervezeti egység és egyéb objektum szintű teljesítménymérését.

További ilyen alapelv, hogy üzleti driverek, azaz kulcs teljesítmények alapján történő irányítás kerüljön kialakításra, ezt támogassa a beszámolási rendszer. Vállalaton vagy vállalatcsoporton belüli teljesítmény-átadások esetén további elvárás lehet, hogy belső piaci körülmények kerüljenek kialakításra és ezeket riportálják.

Az irányítási rendszerrel, illetve controlling rendszer többi elemével való kapcsolódást is az alapelveknél fogalmazzák meg. Így például azt, hogy a tervezési és beszámolási modulok legyenek egységesek, egymásra épülők, a beszámolók tartalmukban és struktúrájukban legyenek összhangban a tervekkel, megkönnyítve a terv-tény elemzések elvégzését, s a tervekhez történő visszacsatolást.

Harmadik címsor-3: A beszámolótípusok, tartalmuk és azok címzettjei

Szöveg:

A beszámolási alapelvekkel összhangban következő lépésben a beszámolótípusokat, azok tartalmát és címzettjeit határozzák meg. A standard, ad-hoc és eltérés-beszámolók közül a volumenében legnagyobb standard beszámolás elemeit rögzítik részletesen a koncepcióban.

Az alábbi táblázat egy nagy méretű, állami tulajdonban lévő magyar vállalat standard beszámolótípusait sorolja fel és az egyes beszámolókat címzettekhez rendeli. Természetesen egy beszámoló több címzethez is kerülhet.

Standard beszámolók	Ügyvezetés	Üzletág-vezetés	Funkcionális területek vezetői (4)	Költséghelyi vezetők	Igazgatóság	Tulajdonos (Állam)
társasági szintű fedezetszámítás	havonta				havonta	negyedévente
társasági szintű cash-flow kimutatás	havonta				havonta	negyedévente
társasági funkcionális beszámolók (3)	havonta				havonta	negyedévente
társasági szintű mutatószámok beszámolója	havonta				havonta	negyedévente
társasági szintű mérleg	negyedévente				negyedévente	negyedévente
társasági szintű A típusú eredménykimutatás a számvitel tv. szerint	havonta				havonta	negyedévente
üzletági fedezetszámítás	havonta (1)	havonta (2)			havonta	negyedévente
üzletági cash-flow kimutatás		negyedévente (2)				
költséghelyi beszámolók		havonta (2)	havonta	havonta		
üzletági mutatószámok beszámolója	havonta (1)	havonta (2)			havonta	negyedévente
üzletági mérleg		negyedévente (2)			negyedévente	negyedévente
üzletági A típusú eredménykimutatás a számviteli törvény szerint		negyedévente (2)			negyedévente	negyedévente

Standard beszámoló	Ügyvezetés	Üzletág-vezetés	Funkcionális területek vezetői (4)	Költséghelyi vezetők	Igazgatóság	Tulajdonos (Állam)
központi területek mutatószámainak beszámolója			havonta (2)			
központi szolgáltatók bevételkimutatásai			havonta (2)			

- (1) minden üzletágról
- (2) saját területről / üzletágról
- (3) humán-, készletbeszerzési és készletezési, beruházási beszámoló, pénzforgalmi kimutatás és prognózis, hitelállomány
- (4) stratégiai vezérigazgató-helyettes, HR vezérigazgató-helyette, pénzügyi vezérigazgató-helyettes, társasági szolgáltatások főigazgatója

2.Ábra: Standard beszámolók és azok címzettjei egy hazai állami vállalat esetében

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A címzettek számviteli beszámolókat (mérleg, eredménykimutatás) és számos controlling beszámolót kapnak. A vállalat beszámolási koncepciója rögzíti, hogy az igazgatóság és a tulajdonos csak tényszámokon alapuló beszámolókat kaphat. A másik négy címzett, a vállalat vezetése tényadatokon alapuló beszámolók mellett becslésen alapuló riportokat is kap. Ennek indoka az információ gyors rendelkezésre bocsátása, a tranzakciós rendszerek teljes zárása, azaz a végleges tényszámok megléte előtt.

A becslés tehát nem más, mint a számvitelileg már lezárt időszak rendelkezésre álló, számlázott, de le nem könyvelt tételekkel kiegészített tényszámok és az aktuális időszak utolsó hónapjának becsült adatai alapján készített gyorsjelentés. E gyorsjelentés beszámolási koncepcióban meghatározott elkészítése ideje a példavállalatnál az értékelt időszakot követő hó 10-e.

Az ügyvezetés a társasági szintű beszámolók mellett az üzletági beszámolók egy részét is megkapja. Üzletági szinten az alábbi standard beszámolókat definiálták:

Üzletági standard beszámolók
Üzletági fedezetszámítás
Üzletági működési cash-flow kimutatás
Költséghelyi beszámolók
Üzletági mutatószámok beszámolója
Üzletági mérleg
Számviteli törvény alapján készített üzletági, A típusú eredménykimutatás

3.Ábra: Standard beszámolók és azok címzettjei egy hazai állami vállalat esetében

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A beszámolóban az aktuális időszakra vonatkozó tényértékek mellett számos egyéb érték is megjelenik, melyet a beszámolói oszlopainak nevezünk. Az alábbi táblázat áttekintést ad a vállalat havi és negyedéves beszámolóiban megjelenő oszlopokról:

Havi beszámolóban megjelenő oszlopok (adatok jellege szerint)	Negyedéves beszámolóban megjelenő oszlopok (adatok jellege szerint)
<ul style="list-style-type: none"> • előző évi havi bázis, • aktuális hónap tervérték, • aktuális hónap tényérték, • terv-tény eltérés összegben • terv-tény eltérés százalékban, • előző év kumulált bázis, • tárgyév kumulált tervérték, • tárgyév kumulált tényérték, • terv-tény eltérés összegben, • terv-tény eltérés százalékban. 	<ul style="list-style-type: none"> • előző év kumulált bázis, • tárgyév kumulált tervérték, • tárgyév kumulált tényérték, • terv-tény eltérés összegben, • terv-tény eltérés százalékban, • előző éves teljes év bázis, • éves tervérték, • éves várható, • várható és terv eltérése összegben, • várható és terv eltérése százalékban.

4.Ábra: Beszámolóban megjelenő adattípusok

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A mutatószámokat tartalmazó kimutatások havonta, negyedévente és évente készülnek az egyes mutatók mérési gyakoriságának megfelelően. Ezen beszámolók oszlopai némileg eltérnek a többi riportétól:

Mutatószám-beszámolók oszlopai az adat jellege szerint
<ul style="list-style-type: none"> • aktuális időszak (hónap) tervérték, • aktuális időszak (hónap) tényérték, • tény/terv hányadosként előálló eltérés, • az adott hónapot is magába foglaló kumulált tervérték • az adott hónapot is magába foglaló kumulált tényérték, • tény/terv hányadosaként előálló eltérés, • az adott év végére várható érték.

5.Ábra: Mutatószám-beszámolók oszlopai az adat jellege szerint

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Negyedik címsor-4: Az elemzési módszerekről

Szöveg:

A bázis, tény, becsült-tény, terv és várható adatok, s azok eltéréseinek bemutatása a beszámolóokban különböző elemzési módszerek alkalmazására ad lehetőséget.

Bázis-terv-tény-várható **eltérések elemzése** jellemzően a kiugró értékekre fókuszál. Sok esetben előre beállított értékek esetén (pl. 10%-os eltérés a tervhez képest) automatikusan eltérés-beszámoló készül. A jelentősebb eltéréseket minden esetben elemezni kell. Hogy mi számít jelentősnek, az egy vállalaton belül is különböző lehet. Jellemzően kisebb eltérésre is érzékenyebbek a vállalatok az olyan tervszámok, premisszáik esetében, melyekre a tervezési modell jelentős érzékenységet mutat. Ilyen premissza lehet az euró árfolyam a magas devizakitettséggel rendelkező vállalatok esetében, s a naturáliák közül ilyen például az eladási volumen.

Bizonyos értékek elemzésére akkor is sor kerül, ha azok nem mutatnak eltérést. Ennek oka, hogy az **értékösszegek / volumenek összetétele** úgy is változhat, hogy aggregált összeg nem vagy nem jelentősen változik. Az ilyen tételeket a controllereknek kell kiemelnie és a összetételben bekövetkezett változásokat szövegesen értelmeznie. Ilyen esetekben megfontolandó az adott mutató / értékösszeg alacsonyabb szintre történő aggregálása, azaz hogy a jövőben mélyebb bontásban kerüljenek bemutatásra ezek az értékek.

Elsősorban naturália adatok (létszám, értékesítési mennyiség) és a külső környezetre vonatkozó adatok esetében szoktak **idősoros elemzéseket** készíteni a vállalatok. Gyakran készülnek mutatószámokra vonatkozó **benchmark elemzések**. Összehasonlító adatok azonban nem minden mutató esetében állnak rendelkezésre, s az iparági sajátosságok miatt értelmezésük is problémás lehet. Leginkább az eredmény, mérleg, cash-flow kimutatásból előállítható standard pénzügyi mutatószámok (eladósodottság, likviditás, forgási sebességek) benchmark adatai hozzáférhetőek, s értelmezhetőek könnyen.

Ötödik címsor-5: A beszámolás folyamata és kapcsolódása a többi folyamathoz

Szöveg:

A vezetői beszámoló-készítést számos számviteli és egyéb tevékenység előzi meg, illetve kapcsolódik hozzá. Az alábbi ábra az előzményeket, a beszámoló-készítéshez szükséges inputokat tekinti át.

7.Ábra: Példa a havi standard beszámolási folyamat lépéseire

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A különböző országokban, azaz eltérő devizaalapú könyveléssel rendelkező leányvállalatok adatainak beérkezése után minden adatot átszámolnak forintra, a vállalaton belüli teljesítményátadásokat pedig kikonzolidálják. Az adatok bekérése és transzformálása két hetet vesz igénybe, így a hónap közepére tud elkészülni a felsővezetőknek címzett összvállalati konszolidált tájékoztató. A felelősségi és elszámolási egységek vezetői (keretgazdák) saját területük előző havi teljesítményéről a követő hó 18-án kapnak tájékoztatást.

Egy jól működő beszámolási rendszer esetében is szokásos, hogy már letelt a hónap fele, mire az előző időszaki teljesítésről megérkeznek az adatok a vezetőkhez. A megfelelő döntéstámogatás azonban időben rendelkezésre álló információkat követel meg, ezért folyamatos a nyomás a számviteli és controlling osztályokon, hogy a havi zárás és beszámoló-készítés átfutási idejét lerövidítsék.

IDE jön a mozgó PPT!

Kapcsolódó anyag tartalom

Témakör: Teljesítménymérés és beszámolás

Wiki szócikk: Beszámolórendszer

Kapcsolódó anyag címe: Beszámoló gyárok, azaz beszámolási szolgáltatás nyújtó szolgáltató központok – háttéranyag és illusztráló esetpélda

Kapcsolódó anyag szövege összefoglalása: Ez a háttéranyag rész a bemutatja, hogy miért szervezi át egyre több vállalat a beszámolási és egyéb controlling feladatait szolgáltató központokba. Milyen előnyökkel jár ez az új szervezeti forma, milyen típusú szolgáltató egységek léteznek és azok milyen beszámolási feladatokat látnak el. A továbbiakban egy magyar controlling szolgáltató központ kialakításának esetét mutatja be a háttéranyag, s végül arra a kérdésre keresi a választ, hogy milyen és mennyit ér egy jó beszámoló.

Második címsor-2: Beszámolási és egyéb controlling feladatok ellátó szolgáltató központok értelmezése

Szöveg:

A controlling vállalati szervezetben történő elhelyezéséről az ezredforduló előtt általánosan úgy vélekedtek a gyakorló szakemberek, hogy a tervezési folyamatban és a beszámolásban, az információellátásban betöltött szerepe miatt a controllert általában közvetlenül a vállalatvezetéshez rendelik. (Horváth & Partner, 1999) Törzskarként, központi funkcióként és / vagy a vonalbeli szervezeti egységek (üzletágak, funkciók stb.) mellé rendelve működtek a controlling osztályok. Ugyanakkor meg kell említeni, hogy ezek controlling osztályok jellemzően nem fedik le a tevékenységek teljes körét. Valójában korántsem minden controlling feladatot az ezt nevet viselő szervezeti egység tölti be a vállalatok életében. Sok esetben előfordul például, hogy egy-egy vezető a controlling területtől kapott beszámolók mellett saját, nem controlleri beosztásban dolgozó munkatársaitól kér és kap jelentéseket.

Az utóbbi években számos olyan szervezetalakításnak lehettünk tanúi, amelyben a controllingot - valamint a hozzá szorosan kapcsolódó számviteli és egyéb pénzügyi funkciókat - újraértelmezték, régi helyükről kiemelték és újrászervezték. Lényegük, hogy a controlling feladatokat, mint a vállalat illetve vállalatcsoport „belső piacán” megvásárolható szolgáltatást definiálták, s szolgáltató központba szervezték. Különösen a sok telephellyel, régióval, jogi egységgel rendelkező vállalatcsoportok esetében jellemző ez, ahol ugyanazon tevékenységeket korábban egymással párhuzamosan, számos különböző helyen végezték el.

A controlling szolgáltató központok kialakítása mögött számos motiváció húzódhat meg. A mozgatórugók sokszor a környezeti tényezők alakulásában rejlenek. Ilyen például a változó piaci szabályoknak való jogi és egyéb megfelelés (pl. unbundling követelmények, azaz a tevékenységek szétválasztása külön jogi egységekbe az energiaszektorban), anyavállalati egységesítési törekvések a felvásárolt hazai leányvállalatoknál (pl. beszámolási standardok csoportszintű kialakítása és bevezetése), a növekvő piaci verseny által kikényszerített hatékonyságnövelés (pl. az egy munkavállalóra jutó gazdasági adminisztrációs költségek erőteljes csökkentésének igénye). Ugyanakkor arra is találhatunk példát, hogy a szolgáltató központba szervezés kiváltó fő oka „csupán” a controllinggal szembeni elégedetlenség (pl. az

„ahány forrás, annyi szám” problematikája, azaz összvállalati szinten nincs egy egységes felelőse a számoknak, beszámolóknak), vagy a külső és belső számviteli tevékenységek egyre inkább megfigyelhető konvergenciája (pl. IFRS alkalmazása miatt a számviteli és controlling csoport korábbinál szorosabb együttműködése).

A fenti kihívásokra a vállalatok a controlling, s jellemzően ezzel egy időben a kapcsolódó számviteli és egyéb pénzügyi tevékenységek egyfajta központi újjászervezésével reagálnak, mely a tevékenységek önálló szolgáltató egységbe való telepítését jelenti. A vállalaton / vállalatcsoporton belül addig szétszórtan elhelyezkedő tudást, tevékenységet és a kiszolgáló infrastruktúrát itt koncentrálnak. Míg korábban minden üzletágnak, leányvállalatnak, telephelynek stb. megvolt a saját controlling szervezete, addig az új struktúra erőteljesen csökkenti az ilyen típusú redundanciákat. Az eredeti motivációtól függetlenül a kialakítás közös jellemzője az elvárt hatékonyságnövelés mind a folyamatok költségét és átfutási idejét tekintve, mind pedig a munkatársak számát tekintve.

A szolgáltató központok kialakítása az alapvető képességekre (Prahalad, Hamel 1990) való koncentrálnak is kiváló példája. Gyakran találkozhatunk a gyár vagy „Factory” kifejezéssel is (pl. Reporting Factory), mely a controlling feladatok koncentrált, hatékony elvégzését kívánja tovább hangsúlyozni.

Harmadik címsor-3: Szolgáltató egységek típusai, feladatai és a várt előnyök

Szöveg:

A beszámolóhoz kapcsolódó feladatok jellegét tekintve három fő csoportot különböztethetünk meg: tranzakcionális, egyedi és irányítási feladatokat.

Feladattípus megnevezése	Tranzakcionális feladatok	Egyedi tevékenységek	Irányítási feladatok
Jellemzői	Rutinszerűen végezhető, nagy számságban, azonos minta mentén ismétlődő tevékenységek	Azonos formában nem ismétlődő, jellemzően szakterületi ismeret igénylő feladatok	Üzleti koncepciók, rendszerek, alkalmazott standardok kidolgozása
Tipikus beszámolási feladat	Standard adatlekérdezések és riportok összeállítása	Ad-hoc riportigények kielégítése, elemzések készítése	Beszámolási koncepció és folyamat kidolgozása

8. Ábra: Controlling feladatok típusai

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A szolgáltató központ kialakításától várható előnyöket döntően befolyásolja, hogy a fenti feladatok közül melyeket érinti az újjászervezés. Másként megfogalmazva: mivel a tranzakcionális és irányítási feladatok hatékonyan és célszerűen központilag elvégezhetők, a fő kérdés az, hogy a korábban „egyedi tevékenységnek” minősített feladatokat milyen mértékben szervezik át.

A beszámolási folyamat irányítása (határidők, sablonok, felelősök, informatikai támogatás meghatározása) egyértelműen központi feladat. A számok előállítása (adatmenedzsment), a statisztikai elemzések, standard beszámolók készítése tranzakcionális tevékenység. Ugyanakkor minden elemzési és értékelési feladat, mely az egyszerű adatelemzést mélységében vagy terjedelmében meghaladja, már sok esetben szakterületi ismeretet igénylő, némileg egyedi feladat.

Bár az egyedi beszámolási feladatok a teljes beszámolási tevékenységnek jellemzően csak ki hányadát teszik ki, mégis az átalakítás során pont ezek váltják ki – nem véletlenül – a legtöbb vitát. Ki végzi a beszámolóknak szükséges számszaki és szöveges elemzéseket? Meg tudja-e tenni ezt egy fizikailag és függelmileg a szakterülettől és annak vezetőjétől távol ülő controller anélkül, hogy csökkenjen annak hozzáadott értéke, s betöltsse valódi döntéstámogató szerepét?

Különböző megoldásokkal találkozhatunk, attól függően, hogy milyen mértékben – úgy is fogalmazhatunk, hogy milyen bátran – nyúlnak a vállalatok a közvetlen döntéstámogató jelleggel bíró controlling feladatokhoz, s emelik ki azokat korábbi helyükről egy központi szervezetbe.

A controlling szolgáltató egységek az oda szervezett tevékenységek jellege alapján két kategóriába sorolhatók (Kagelmann, 2001):

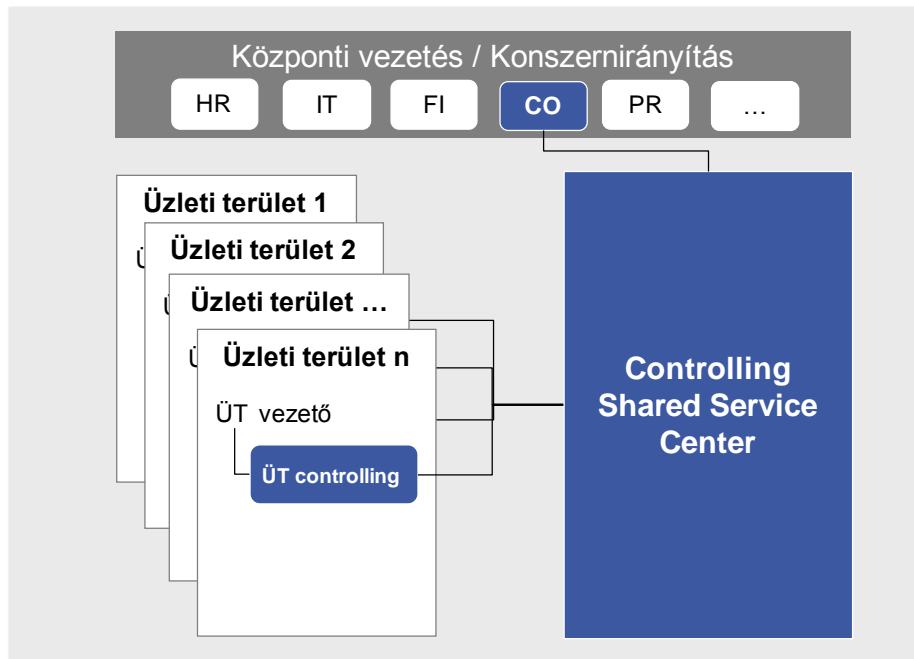
Típus	Tranzakcionális Központ (Center of Scale)	Szakértői központ (Center of Excellence/ Expertise)
Tevékenység jellege	Ismétlődő tranzakciós tevékenységeket végez, s a nagy volumen révén kihasználja a méretgazdaságosságban rejlő előnyöket.	Specializált szakértői feladatokat lát el, mely szakértőket nem érdemes / nem indokolt minden egyes vállalati egységben külön alkalmazni.
Tipikus beszámolási szolgáltatás	Standard beszámoló készítés	Egyedi beszámolási igények kielégítése, projektbeszámolók

9.Ábra: Szolgáltató központok típusai a végzett tevékenység jellege alapján

A szolgáltató központokat kialakító vállalatok szinte minden esetben alkalmaznak Center of Scale típusú megoldásokat azok könnyű megvalósíthatósága miatt. A Center of Scale típusú egységek sikeres működése esetén pedig nyitnak a szakértői feladatok átszervezése felé is.

Az egyes szakterületek és az üzletmenet közeli ismerete, a controlling szolgáltatásokat igénybe vevő vezetőkkel való kapcsolattartás szükségessége miatt azonban általában nem járható út, hogy az összes operatív controlling tevékenységet egy központba csoportosítsák át. Így a beszámolási feladatokat továbbra sem csak kizárólag a controlling szervezetben - jelen esetben a controlling szolgáltató központban - találunk majd. Egyébként épp ez a duplikáció az egyik legtöbbet vitatott pontja az átszervezéseknek. A költségsökkentés hívei teljes redundancia mentességet követelnek (beszámolás csak a szolgáltató egységekben legyen), a minőségért aggódók azonban ezt jellemzően megvétőzzák (beszámoló-készítés egyes részei a döntéshozóhoz közel legyenek).

A beszámolási feladatokat így jellemzően három szereplő látja el : egy szakmai irányító szervezet, egy szolgáltató szervezet és az egyes leányvállalatokban / üzletágakban / szakterületen maradó controllerek. A controlling gyár (Factory) hasonlathoz visszatérve szereplők közti általános munkamegosztás az alábbi: kutatás-fejlesztés (szakmai irányítás), tömegszerű termelés (szolgáltató szervezet) és értékesítés, vevővel való kapcsolattartás (leányvállalati/üzletági controllerek).



10. Ábra: A controlling folyamatok három tipikus szereplője a controlling szolgáltató központokat működtető vállalatoknál

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A szolgáltató központba bevont feladatok köre nagyban meghatározza az új működési rendet és a várt előnyöket is. Így például az új szervezeti ábra (pl. elválik e a szakmai irányítás a szolgáltató szervezettől, önálló jogi egység e a szolgáltató), a függelmi viszonyok rendezése (az üzletági controller függelmileg az üzletágvezető vagy controlling központi szervezet vezetője alá tartozik), a földrajzi elhelyezés (egy helyszínre koncentrálnak e azonos tevékenységet végzőket) kritikus tényezők a realizálható hasznok tekintetében. Az új működési rendtől remélt hasznok az alábbiak lehetnek (Matos et al 2008):

- A tevékenységek egy körének vagy egészének egy helyszínen történő megvalósítása minimalizálja a szolgálati út hosszát, a folyamatok átfutási idejét és nagyobb rugalmasságot biztosít.
- A modell – különböző mértékben, de - kihasználja a méretgazdaságosságban rejlő előnyöket, létszámigénye a korábnál kisebb. Az alacsony létszámigény következtében az infrastruktúra igény is alacsony.
- Amennyiben vannak üzletági controllerek, az ő munkavégzésük helyszíne továbbra is általában az üzleti terület, így biztosított marad a vezetők megfelelő információ ellátottsága.

A szolgáltató központok kialakítása azonban nem azonos az egyszerű központosítással. A különbség lényege az ügyfélorientáció, a dedikált szolgáltató jelleg, ahol van vevő (pl. egy üzletági vezető), van eladó (pl. controlling szervezet), van termék (pl. egy beszámoló), s ennek a terméknek illetve szolgáltatásnak ára van.

A szolgáltató központ kialakításának egyik legkritikusabb pontja ezen szolgáltatások pontos megfogalmazása, majd a szolgáltatási színvonalak kijelölése (service level agreement) és az árazás.

Negyedik címsor-4: Egy magyar controlling szolgáltató központ kialakításának esete

Szöveg:

Egy Európa szerte ismert, számos különböző országban jelen lévő energiaipari vállalat a magyarországi számviteli és controlling feladatait szolgáltató központba szervezte. Az átalakítás elsődleges motivációja a jogi szabályozásnak való megfelelés és a hatékonyságnövelés volt.

Az EU szabályozásának megfelelően a korábban szabályozott energiapiac teljes versenypiacra alakult, mely jelentős hatékonyságjavítási nyomást jelentett a vállalatoknak. Az új szabályoknak az ún. unbundling követelménynek való megfelelés a teljes szervezeti struktúra átalakítására is rákényszerítette a vállalatcsoportot. A teljes átszervezés új szervezeti felépítést hozott: a régi jogi egységek megszűntek, s új leányvállalatok jöttek létre új feladatkörrel. A stratégiai feladatokat a központban tartották, az operatív tevékenységeket pedig az értéklánc mentén különálló társaságokba szervezték. Így az energia-termelés, az energiaelosztás, az energiaértékesítés és a támogató tevékenységek jogilag is elkülönülő vállalatokba szerveződtek.

A támogató tevékenységek ellátására létrehozott vállalatok egyike, a GazdAdmin Kft. kizárólag számviteli és controlling feladatokat volt hivatott elvégezni. Bár a GazdAdmin Kft. külső piaci kapcsolattal nem rendelkezett, belső vevők neki is voltak: a cégcsoport többi leányvállalata. A szabályozói elvárásoknak megfelelően a vállalatvezetés a versenypiacához sok tekintetben hasonló belső piacot teremtett a számviteli és controlling tevékenységek szolgáltató központba szervezésével. Így a hatékonyságra, a szolgáltatási minőségre, az ügyfél-elégedettségre törekvés nekik is sajátjuk lett.

A korábbi vállalatok számviteli és controlling osztályai megszűntek, s a helyettük létrejött a GazdAdmin Kft., melynek induló modellje leginkább a Center of Scale modellhez állt közel. Alapvetően tömegtermelést végzett, azaz rutinszerű, avagy ahogy ők nevezték: Back Office (BO) tevékenységeket látott el földrajzilag is centralizáltan, két magyarországi vidéki városban. Célul tűzték ki, hogy idővel a Center of Expertise jelleg is erősödjön. Ennek a lehetősége megvolt a szervezetben, hiszen a GazdAdmin Kft. munkatársai javarészt a korábbi leányvállalatok könyvelői és controllerei közül kerültek ki. A korábbi munkakörükben szerzett ismereteiket, tudásukat kamatoztatni tudták és ez előnyt jelentett a működésben, az ügyfelekkel (más leányvállalatok vezetői) történő kapcsolattartásban, a szakterületi tevékenységek értelmezésében.

Sok fejtörést okozott, hogy az új szolgáltató cég, a GazdAdmin Kft. folyamatait hogyan alakítsák ki. A korábbi vállalati struktúrában regionális alapon szerveződő vállalatok voltak.

Minden vállalat ugyanolyan tevékenységet végzett, de más régióban. Az új irányítási modellben a regionális bontás (szolgáltatás helye) helyett tevékenységek alapján (energiatermelés, hálózatüzemeltetés és karbantartás, értékesítés) hozták létre az új leányvállalatokat.

A GazdAdmin Kft. belső munkamegosztásának kialakításakor ismét felmerült a regionális bontás, s az eltérő tevékenységek szerinti felosztás is. Ez utóbbi azt jelentett volna, hogy a GazdAdmin Kft. controlling területén belül egy csapat foglalkozott volna az energiatermelő, egy másik csapat a hálózatos, a harmadik az értékesítő cégek beszámolási és egyéb controlling feladataival. Végül a fő controlling folyamat mentén alakított ki a munkamegosztást, s négy controllinggal foglalkozó szervezeti egységet alakítottak ki a GazdAdmin Kft-ben.

Osztály neve	Ellátott feladatok
Költségelszámoló Központ	Vezetői számviteli tevékenységek
Működési Controlling	Tervezés, előrejelzés, beszámolás
Beruházás- és Projektcontrolling	Beruházás-gazdaságossági számítások, projektbeszámolók készítése
Termékcontrolling	Elő és utókalkuláció, árazás

11.Ábra: A GazdAdmin Kft. controlling területének szervezeti felépítése

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A GazdAdmin Kft.-t Back Office-nak hívták. Alapvetően adatmenedzsmenttel foglalkozott, statisztikai elemzéseket készített, de egyszerűbb értékelési feladatokat is elláttak, melyek adott esetben már bizonyos szintű vállalat és szakterület specifikus ismeretet is igényeltek. Így például a tervezés kapcsán elkészítették az input táblákat, a tervverziók statisztikai alapon való összehasonlítását végezték, a végső tervverziót dokumentálták. A beszámolás esetében Működési Controlling osztály fogadta a beszámolási igényeket, adatgyűjtést végzett, s ellátta a tranzakcionális feladatokat. A Beruházás- és Projektcontrolling, valamint a Termékcontrolling osztályok már bizonyos egyedi beszámolókat is készítettek.

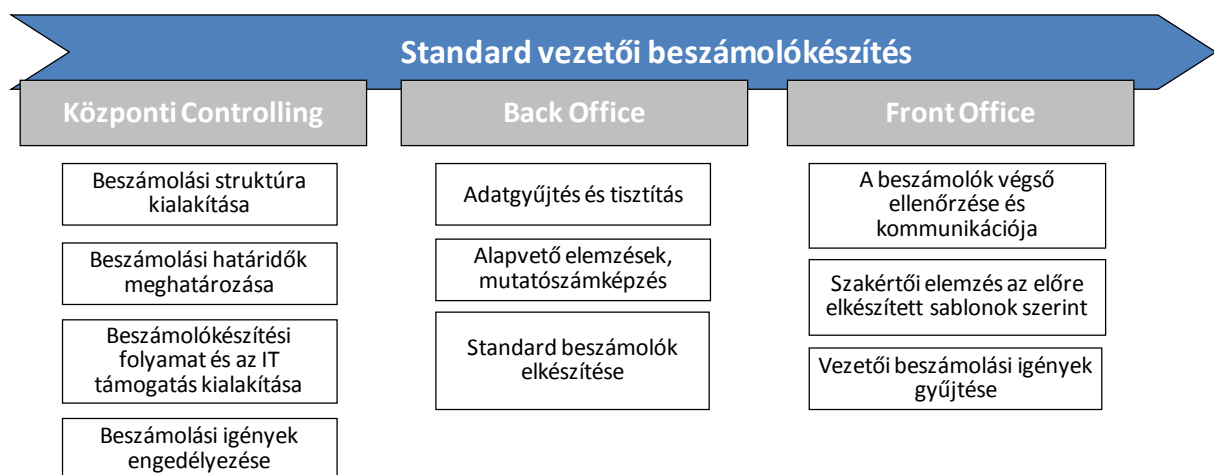
A szakterületek, az üzletmenet közeli ismerete, a vevővel való kapcsolattartás szükségessége miatt azonban nem volt járható út, hogy az összes operatív controlling tevékenységet egy központi háttérodába csoportosítsák át, ezért ún. Front Officer-i pozíciók jöttek létre. A különböző vállalatokban illetve a központ egyes szervezeti egységeiben elhelyezkedő Front Officerek földrajzilag decentralizáltak, sőt a GazdAdmin Kft. vezetésétől függelmileg is elkülönülten dolgoztak. Ők az ügyfél-vállalatok alkalmazottai voltak.

Minden elemzési és értékelési feladatba, mely az egyszerű adatelemzést mélységében vagy terjedelmében meghaladta és szakterületi ismeretet igényelt, a Front Officer-ek is bekapcsolódtak. Így például a tervezés és előrejelzés kapcsán ellátták a koordinációs feladatokat, a funkcionális tervezésben, tervelemzésben, a javaslatok megfogalmazásában vettek részt. A beszámolás kapcsán a Front Officerek gyűjtötték a felmerülő beszámolási

igényeket, bővebb szöveges elemzések készítésében közreműködtek, s ők tartották saját leányvállalatuk vezetőinek a beszámoló-prezentációkat.

A beszámolási tevékenységek összességét így három szereplő látta el: egy pár fős központi szakmai irányító controlling szervezet, akik Budapesten voltak, a GazdAdmin Kft. az újonnan létrehozott telephelyén vidéken és egyes leányvállalatokban elhelyezkedő Front Officerok (FO) szerte az országban.

A legtöbb kapacitást még mindig a standard beszámoló készítése kötötte le, különösen a működés első hónapjaiban. A három szereplő az alábbiak szerint osztotta meg egymás között a standard beszámoló-készítés feladatait:



12.Ábra: A standard beszámoló készítéshez tartozó feladatok megosztása

Forrás: IFUA Horváth&Partners

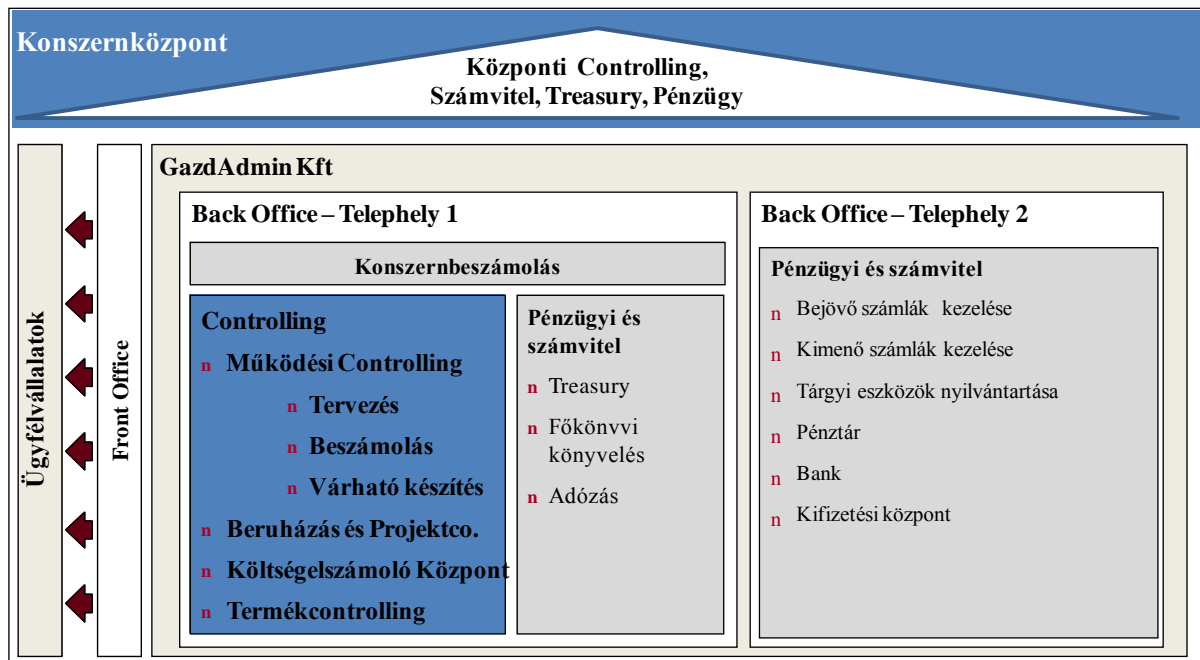
A Back Office feladatköre volt a havi zárás adatainak áttöltése, ellenőrzése, azaz a beszámolók alapjául szolgáló adatbázis létrehozása, karbantartása és a beszámoló számszaki részének és bizonyos elemzéseknek a rendelkezésre bocsátása. A mutatószámok alakulásának indoklásához, az eltérések elemzéséhez, vállalat-specifikus elemzések, magyarázatok készítéséhez azonban már elengedhetetlen az elemzett vállalat tevékenységének és egyéb háttérinformációk ismerete. Ez a Back Office-ban nem mindig állt kellő mélységben és minőségben rendelkezésre, ezért ott már Front Officer-i közreműködés, vagy legalább konzultáció, ellenőrzés is szükséges. A Front Officer feladata ennek támogatása, ellenőrzése, prezentációja volt, s mint a belső vevői kapcsolattartó, a kommunikációs feladatokat is ő végezte.

A Back Office tehát alapvetően üzemeltetői, a központi controlling pedig fejlesztői szerepet látott el a beszámolási rendszer kapcsán (ami természetesen nem jelenti azt, hogy bizonyos változtatási javaslatokat ne fogalmazott volna meg a Back Office is).

A folyamat feldarabolása számos kérdést felvetett. Amíg mindhárom szerep, a beszámolási folyamat összes vagy közel összes lépése egy szervezeti egység kezében volt, addig a függelmi viszonyok voltak meghatározóak. Azaz a controlling vezető a beszámolási referens munkáját kiadta és ellenőrizte. Az új munkamegosztás szerint azonban három különböző jogi egységben ülő, három eltérő munkakörű kolléga együttes és koordinált munkája határozta meg a sikert. Az új működési modell nagy változása abban állt, hogy a controlling irányítás és

az operatív controlling szervezetileg elvált, a függelmi viszony megszűnt, a koordinációs igény ezzel párhuzamosan nőtt. Mégis akkor mitől működött az új modell? Az érintettek egymásra utaltsága, a közös célért (ügyfél-elégedettség) munkálkodás jó koordinációs mechanizmusnak bizonyult.

A GazdAdmin Kft. a controlling feladatokon kívül egyéb, kapcsolódó tevékenységeket is ellátott. Pénzügyi és számviteli szolgáltatásokat is nyújtottak, s belső management riportok elkészítése mellett a konszernbeszámolással is foglalkoztak.



13.Ábra: A GazdAdmin Kft. szervezeti felépítése

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A külföldi anyavállalat felé történő beszámolókat tehát nem a Controlling Hátteriroda, hanem a központi controlling és a GazdAdmin Kft. erre létrehozott konszernbeszámolási csoportja végezte. A konszernriporting egy olyan határterület volt, ami mind számviteli, mind controlling ismereteket igényelt, de mind a Controlling, mind a Számviteli Hátterirodától függetlenül, önálló szervezeti egységként működött. Alapvetően leányvállalati beszámolókat / adatokat készített elő, adatszolgáltatást végzett, de a konszolidációt, az anyavállalati beszámolók szöveges elemzéseit illetve a kapcsolattartási feladatokat már a központi controlling látta el.

Az új gazdasági adminisztrációs szolgáltató szervezet a feladatokhoz kapcsolódó korábbi kapacitásnál kevesebbel működött. Ha az FTE-ben számszerűsített tény kapacitást (full time equivalent - teljes munkaidős foglalkoztatottak száma) az átalakulás előtt 100%-nak vesszük, az átalakulás utánra 70%-os célkapacitást jelöltek ki. Ebből 80% a BO és 20% a FO munkatársak céllétszáma volt. A Front Office feladatok teljes munkaidős állást, azaz legalább egy emberévnnyi kapacitást igényeltek a leányvállalatok esetében. A többi központi terület - IT / CIO, Facility Management, Corporate Development és a HR - Front Officer-i feladatainak ellátása azonban kevesebb, mint egy emberévnnyi kapacitást igényelt. Az erre kiválasztott munkatársak így csak munkaidejük egy részében láttak el FO feladatokat, fennmaradó

részében szakterület-specifikus feladatokat végeznek, így biztosítható volt kapacitásuk teljes leköttése. A FO feladatokkal foglalkozó munkatársak helyettesítését a szakterület maga oldotta meg illetve, teljes munkaidős FO esetén pedig a szolgáltató központ.

A beszámolásért is felelős Működési Controlling terület lett a legnagyobb, a teljes controlleri kapacitás 50%-ával. A munkaidő-kimutatások alapján – a munkatársak folyamatonként és vevőnként napi bontásban rögzítették munkaidejüket – az osztály kapacitásainak kb. 50%-kát fordította beszámoló-készítésre (azaz a GazdAdmin Kft controlling területi összkapacitásának 25%-kát). Ebbe a konszernbeszámolás és a számviteli beszámoló készítés, adatszolgáltatás nem tartozik bele.

Az egy évig tartó átalakulás koncepcióját kidolgozó projekt után ugyanennyi idő kellett a működés valódi átalakításához és legalább ennyi idő kellett a működés stabilizálásához. Nem kis energia, idő és kapacitás (azaz pénz) árán sikerült egységesíteni a beszámolási folyamatot és a beszámolók tartalmát.

A legtöbb nehézséget a technikai problémák (a szervezetalakítás utáni új jogi egységekre kialakított és bevezetett tranzakciós rendszer), s az új folyamatok és azon belül is az új munkamegosztás jelentette. Az új folyamatok ugyanis új munkamegosztást és új munkaköröket eredményeztek, s a részleteiben nem tisztázott vagy épp nem ismert átadási pontokat menet közben kellett tisztázni.

A GazdAdmin Kft. legtöbb osztálya, így a Működési Controlling csoport is támaszkodhatott régi kollégákra, de mellettük számos új, sok esetben pályakezdő munkatárssal kezdte meg működését. A napi feladatok ellátása azonban mindenkinek új volt. A tapasztalt kollégák is új helyszínen, új cégben, új pozícióban és új feladatokkal folytatták munkájukat. Az új beszámolási folyamatot és a mögöttes munkamegosztást mindenkinek tanulnia / szoknia kellett. A régi áramszolgáltatók controlling osztályai egy kézben kialakították a beszámolási struktúrát, elkészítették a havi zárást, ez alapján a beszámolókat, s végül továbbították vezetőik felé. Az új, három szereplős modellben nemcsak a „feladatcsomagok” és a hozzájuk tartozó átadás-átvételi pontok változtak, hanem az új működés sokkal nagyobb határidő tartási fegyelmet kívánt meg. Hiszen amíg a teljes folyamatot egy személy / szervezet támogatta, addig az egyes lépésekre szánt időt sokkal rugalmasabban lehetett beosztani.

A szervezeti és szakmai ismereteket is csak részben sikerült átültetni az új szolgáltató központba. Az új, kívülről pótolta munkaerőnek azonban kétségtelenül megvolt azaz az előnye, hogy „tisztá lappal indultak”. Azaz nem kérdőjelezték meg az új működési modellt, a keretfeltételeket fenntartások nélkül elfogadták, természetesnek vették.

Az átmeneti, operatív nehézségek megoldása kb. 5-6 hónapig tartott: a 2. negyedév végére a tranzakciós rendszer már megbízható adatokat adott és a beszámolók időre elkészültek. Mindezt azonban csak pótlólagos erőforrás bevonásával – jellemzően időszakos túlmunkával – sikerült megoldani. A szolgáltató központ eredményes volt, feladatát ellátta, hatékonyabban működött, mint a korábbi üzleti modell, de elvárt hatékonyság eléréséhez még egy átmeneti időnek el kell eltelni.

Az adatok helyességének és beszámolók naprakészségének biztosítása, mint alapkövetelmények mellett a beszámolással való elégedettséget számos egyéb tényező is

befolyásolta. A tapasztalatok szerint a beszámolási folyamat vezetői megítélése a működés első évének végére romlott az átalakulás előtti állapothoz képest. Sok esetben negatív volt a visszacsatolás („úgy érzem, nem kapok megfelelő tájékoztatást”) annak ellenére, hogy a beszámolók tartalmi szempontból az előre rögzített vezetői igényeknek megfeleltek. Az új beszámolók nem feltétlenül voltak rosszabbak, mint a korábbiak, de kétségtelenül mások: a változást pedig minden vezető nehezen élte meg. A kedvezőtlen megítélést alapvetően három okra lehetett visszavezetni.

Kritikus területek	Problémák, az új működési modell kedvezőtlen megítélésének forrásai
Kapacitás	Az első, tanuló év működése mellett csak a kötelező ujjgyakorlatok elvégzésére volt idő és kapacitás, egyedi igények kielégítésére nem.
Vevőorientáció	A szervezeti átalakulással járó tanulási folyamat a vezetői beszámolási igényeket is megváltoztatta a korábbiakhoz képest
Kultúra	Egy korábbi gyakorlat elveszett: a funkcionális szervezet hatalmi viszonyait és a személyes kapcsolatokat felváltotta az eleinte szokatlan, intézményesített vevő-szállító kapcsolat.

14.Ábra: A szolgáltató központok kialakításának fő problémái a GazdAdmin Kft. példáján

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Az első hónapok operatív nehézségei után is a standard feladatok, a standard riportok elkészítése lekötötte a kapacitás 100%-át, így tehát egyedi igények kielégítésére nem maradt erőforrás. Középtávú cél volt a 85%-os leterheltség biztosítása a standard szolgáltatások nyújtásával, s a fennmaradó 15%-ot pedig az egyedileg megfogalmazott igények kielégítésére és természetesen ezen egyedi többletigények beárazására és kiszámlázására szánták.

A második pontban megfogalmazott ok a változó vezetői beszámolási igények követésének nehézsége. Ez elengedhetetlen feltétele annak, a vezetői beszámolási rendszer valódi navigációs szerepet töltsön be a vállalatcsoport életében. Ennek megoldására első lépésben a felsővezetői, ún. „board beszámolók” újragondolását tűzte ki célul a vállalat.

A harmadik pontban megfogalmazott problémakör az előző kettőnél hosszabb távra mutat, alapvető kulturális változást igényel. A humán tényező és az egyéni érzékelés fontosságát mutatják a vezetők reakciói. A korábbi funkcionális szervezetekben a hatalmi és függelmi viszonyok alapvetően meghatározták a beszámolás folyamatát. A gazdasági területért felelős ügyvezető, a controlling vezető és a beszámolási referens közti kapcsolatot függelmi viszony determinálta. Nagy szerep jutott a személyes kapcsolatoknak is. Mindezek miatt a személyes elgondolásokat (ad-hoc reporting igény kielégítése nem standard formában rövid határidővel) könnyebb volt érvényesíteni, s emiatt sokkal rugalmasabbnak élték meg a vezetők a korábbi működési modellt. Az új modell intézményesítette a szolgáltató-vevő kapcsolatokat: leválasztotta őket a hatalmi viszonyokról illetve explicitté tette őket. Hiszen míg egy lineáris szervezetben a marketing terület a legritkábban érzékeli a controllingot saját beszállítójaként, addig a szolgáltató központ esetében ez triviális.

A kitűzött hatékonyságjavulást és a beszámolóval kapcsolatos elégedettség javulását egyszerre csak úgy lehet elérni, ha a beszámolási igények jelentős részét a standard folyamatok mentén nagyrészt standard formában kialakított beszámolókkal ki lehet elégíteni. Ezért a tanulási folyamat elengedhetetlen lépése, hogy „meg kell tanítani a vezetőket beszámolót olvasni: értelmezni, interpretálni a standard riportokat saját maguk számára”.

A második évre kezdeti nehézségeken túljutott a szervezet, s a működés további stabilizálására, a szolgáltatási színvonal és hatékonyság további növelésére törekedett. Létrejött egy olyan szolgáltató központ, amely 15 vállalatot szolgált ki, de az ügyfelek száma tovább bővíthető volt. Bár a vállalatcsoporton túli terjeszkedés, azaz a külső piacra lépés sem áll távol az elképzelésektől, a bővülésre elsősorban a csoport új hazai leányvállalatai, valamint a régióban található további érdekeltségek adtak lehetőséget.

Ötödik címsor-5: Beszámolás, mint kvázi piaci szolgáltatás. Avagy milyen és mennyit ér egy jó beszámoló?

Szöveg:

A szolgáltató központok kialakításakor felmerül a kérdés, hogy mit is takar egy beszámolási szolgáltatás. Azaz mit kap a beszámolási szolgáltatás vevője (a leányvállalatok és a központi szervezeti egységek, szakterületek vezetői)? A „Center of Scale” jellegű szolgáltató központok a beszámolók számszaki adatait kezelik: létrehozzák a beszámolók alapjául szolgáló adatbázist, karbantartják azt, s egyéb rutinszerű és tömeges beszámolási tevékenységeket látnak el, mint amilyen a havi zárás adatainak áttöltése, ellenőrzése, a beszámoló számszaki része mellett bizonyos standard elemzések rendelkezésre bocsátása. A „Center of Expertise” jellegű szolgáltató központok beszámolási szolgáltatásai a mutatószámok alakulásának indokolását, az eltérések elemzését, specifikus elemzések, magyarázatok készítését fedhetik le.

Bármi is legyen az új controlling szervezet szolgáltatásainak köre, a szolgáltató központnak igazolnia kell saját létjogosultságát pénzben mérhető eredményességgel: azaz hogy olcsóbban, jobbat kínál, mint előde(i).

Míg korábban a controlling terület a többi szervezeti egység hatékonyságnövelési törekvéseit támogatta, ellenőrizte, most ugyanezen eszközöket kell, hogy alkalmazza saját szervezetén belül. A hatékonyság és minőség, hozzáadott érték teremtés, ügyfélorientáció és vevőelégedettség már a controlling munkának is sajátja kell, hogy legyen. Mint ahogy a teljesítménymérés is. (Gleich - Temmel, 2007).

A kvázi piaci működés jellemzője, hogy a felek előre rögzítik a nyújtandó beszámolási szolgáltatások minőségi és mennyiségi jellemzőit. Ezek a mennyiségi és minőségi jellemzők, azaz az elvárt szolgáltatási szint a szolgáltató központok és az általuk kiszolgált vevők közti megállapodás egyik legkritikusabb eleme. A mennyiségi jellemzők (milyen beszámolóból hány darabot milyen határidővel) kijelölésén hamar túljutva a minőségi elvárások megfogalmazása és mérése okozza a legtöbb problémát. Milyen a jó beszámoló? Vagy rossz a kérdésfelvetés és inkább azt kellene feltérképezni, hogy mi a vevői igény. Valóban „jó” beszámoló kell-e, vagy – pl. a szoros határidőknek prioritást adva – megelégszünk az „elégéses”-sel? A jóságot ezért érdemes inkább úgy definiálni, hogy a vevői igényeket

kielégítő beszámolók tekinthetők minőségi szempontból jónak. Azaz olyan beszámolókat, mely releváns információkat tartalmaz, mely alapján releváns döntéseket lehet hozni. Piaci viszonyok között sem fizeti meg az ügyfél azt a plusz minőségi javulást, ami neki igazából már nem teremt értéket. Ha pedig nem fizetik meg, a szolgáltató nem törekszik a nem jutalmazott plusz teljesítményre. A beszámolók nyelvére lefordítva ezt: jobb lehet egy 95%-os pontosságú adat ma, mint egy 100%-os pontosságú adat holnapután.

Melyek tehát a vevő elvárásai? Az ügyfél minden esetben „a legtöbbet, a legjobban és a leggyorsabban” akarja, egészen addig a pontig, amíg az ár kérdése nem kerül elő. Ilyenkor költség-minőség-idő háromszög minőség és idő dimenziójának kárára a költségszint – és ezzel jellemzően a szolgáltatási ár – csökkentése kerül előtérbe. Azaz lehetséges megoldásként a szolgáltató központ beszámolóval foglalkozó kapacitásait csökkentik, illetve nem növelik, cserébe a beszámolási készítési idők nem javulnak és kevesebb beszámoló készül szöveges magyarázattal ellátva, mint az eredetileg megfogalmazott vezetői igények szerint.

Mennyit ér egy jó beszámoló? Nehéz lenne megmondani. Az árazást ugyanis jellemzően nem egységnyi szolgáltatáshoz kötik. A kapcsolt vállalkozások részére nyújtott szolgáltatások árazását az OECD transzferárazásra vonatkozó irányelve szabályozza (OECD,1995). Az irányelv kapcsolt vállalkozások esetén is a szokásos piaci ár alkalmazását írja elő, de nevesíti azt az esetet, amikor a különálló ügyletek szorosan kapcsolódnak egymáshoz, így azok külön-külön nem értékelhetőek megfelelően. Az beszámoló-készítés a havi zárástól és az előrejelzések készítésétől nehezen függetleníthető, így a szerződésekben tételesen felsorolt részzolgáltatásokra jellemzően havi átalánydíj kerül meghatározásra.

Az átalánydíjak jellemzően a szolgáltató központ óradíjai és az adott részzolgáltatáshoz szükséges időráfordítás (normaidő) szorzataként kerülnek meghatározásra. Az óradíjak – jellemzően a költség és jövedelem módszer alapján – a tevékenységekre tervezett önköltség plusz egy piaci mértékű haszon felszámításával alakulnak ki.

A controlling tevékenységek óradíjainak meghatározása során az új controlling szervezetnek igazolnia kellett saját létjogosultságát pénzben mérhető eredményességgel. Az átszervezési projekt előtti állapothoz képest átlagosan 14%-os hatékonyságjavulást várnak a vállalatok a controlling területen.

Outsourcing, azaz külső partnernek történő kiszervezés esetén a felek önmaguk érdekeit védendő számos minőségi és mennyiségi mutatót szoktak rögzíteni és mérni, a kívánttól való eltérés esetén pedig szankcionálnak. Belső szolgáltató, így a tipikus controlling szolgáltatók esetén a pénzügyi szankció – azaz a szolgáltatási díj csökkentése alulteljesítés esetén – kevésbé jellemző, mutatószámok azonban léteznek. Mérésük azonban nem egyszerű. Sok esetben a mennyiségi mutatók (pl. egyedi beszámolók száma, standard beszámolók száma) mérése is nehézségekbe ütközik: mi számít egy beszámolónak? Ha táblázat egyik értékoszlopát kicserélik és más címet adnak a beszámolónak, az már egy újabb beszámoló? Mi az egység? A pontosság mérése is nehézkes, ennek a nehézsége a manualitásban rejlik: pl. határidőre elkészült elemzések száma (db) vagy aránya (%), a beszámolók határidőtől való átlagos csúszása (óra). A legtöbb problémát azonban – mind a szubjektivitás, mind az automatikus mérés terén – a minőségi paraméterek mérése veti fel: pl. érdemi hibák száma a

riportokban átlagosan (db), korrekciók átlagos száma (db) , a megrendelői igények teljesítéséhez biztosított alapadatok részaránya a szükséges adatokhoz képest (%) stb.

A beszámolási „teljesítmény” lehetséges mérőszámait az alábbi táblázat foglalja össze:

Mutatószám	Mértékegység
A beszámolási folyamathoz kapcsolódó kapacitás-felhasználás	Emberév
A beszámolási folyamathoz kapcsolódó folyamat költség	Forint
El nem fogadott beszámolók száma / Beszámolók száma	%
A megrendelő által jogosan visszautasított beszámolók száma	db
Határidőre elkészült standard beszámolók száma / Standard beszámolók száma	%

15. ábra: Példák a beszámolási teljesítményt mérő mutatószámokra

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Források:

- Drucker, Peter F. (1995): The Information Executives Truly Need, in: Harvard Business Review on Measuring Corporate Performance, Boston 1998, 1-24. o.
- Gleich, Ronald; Temmel, Philipp (2007): Organisation des Controlling- Impulse aus der Wissenschaft, in Gleich, Ronald; Michel, Uwe (szerk.): Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven, Freiburg 2007
- Horváth, Péter (2007): Ansätze der Organisationstheorien und Ihr Beitrag zur Gestaltung der Controlling-Organisation, in: Gleich, Ronald; Michel, Uwe (szerk.): Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven, Freiburg 2007
- Kagelmann, Uwe. (2001): Shared Services als alternative Organisationsform – am Beispiel der Finanzfunktion im multinationalen Konzern, Wiesbaden 2001
- Matos, Zoltán; Székely, Ákos; Szukits, Ágnes (2008): The Reporting Factory – Service Center bei E.ON Hungária, in Gleich, Horváth, Michel (szerk.): Management Reporting – Grundlagen, Praxis und Perspektiven, München 2008
- Michel, Uwe (2007): Shared Service als Organisationsform für das Controlling, in: Gleich, Ronald; Michel, Uwe (szerk.): Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven, Freiburg 2007
- Quinn, Barbara; Cooke, Robert; Kris, Andrew (2000): Shared Services – mining for corporate gold, Financial Time Prentice Hall 2000
- Prahalad, C.K.; Hamel, Gary (1990): The Core Competence of the Corporation, Harvard Business Review, 1990. május - június
- Scheffner, J; Hofmann, N. (2007): Die Controlling-Organisation als Baustein für Finance Excellence: Ansatzpunkte zur Steigerung von Effektivität und Effizienz, in: Controlling, 19. évfolyam 1. füzet 21-29.o. (2007)

- Weber, J; Hunold, C.; Prenzler, C; Thust, S. (2001): Controllerorganisation in deutschen Unternehmen, Schriftenreihe Advanced Controlling, 18. kötet, Vallendar 2001

Kapcsolódó anyag tartalom

Témakör: Teljesítménymérés és beszámolás

Wiki szócikk: Mutatószám, mutatószámrendszerek

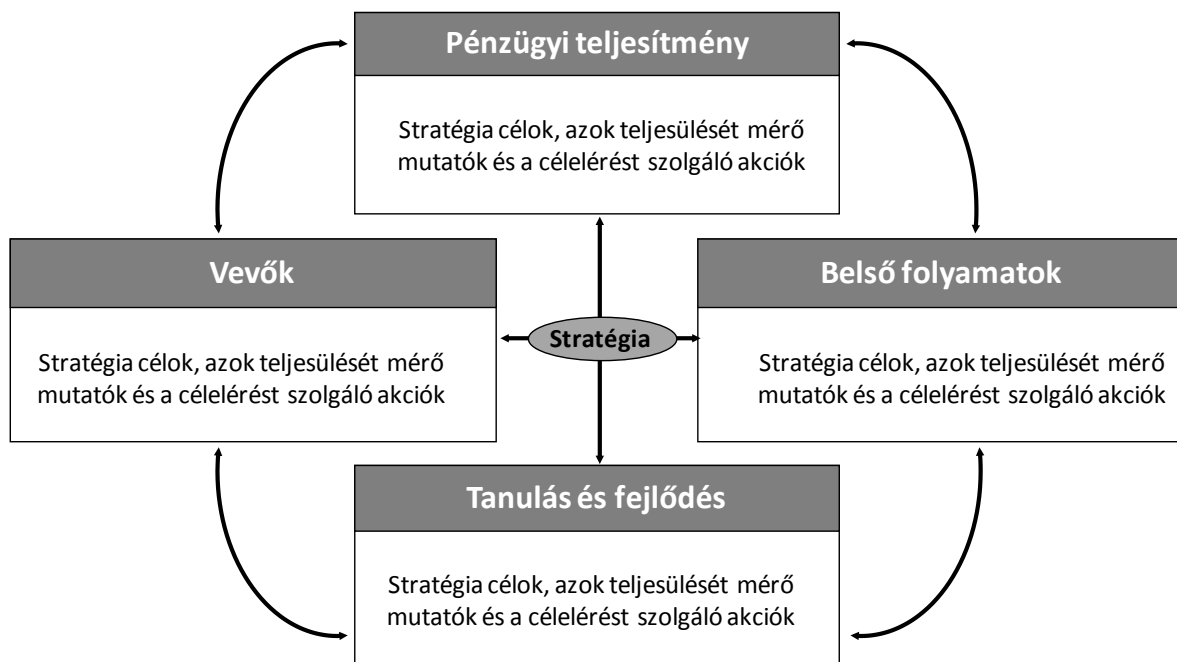
Kapcsolódó anyag címe: **Teljesítménymutatók összefüggései és felelőshöz rendelése – illusztráló eset**

Kapcsolódó anyag szövege összefoglalása: Ez a háttéranyag rész egy vállalati példán keresztül arra mutat rá, hogy miként függhetnek össze egy vállalat különböző típusú teljesítménymutatói, s miként lehet megteremteni az összefüggést az összvállalati és üzletági kulcsteljesítmények között. Végül pedig a mutatók felelőshöz rendeléséről szól a háttéranyag.

Második címsor-2: **Teljesítménymutatók összefüggései és felelőshöz rendelése az Európai Vasúti Szállítványozó példáján**

Szöveg:

Egészen körülbelül a 80-as évekig a vállalatok szinte kizárólag pénzügyi kategóriákban határozták meg teljesítményüket és pénzügyi mutatószámokat mértek, riportáltak. A 90-es évektől azonban egyre több gyakorlati és elméleti szakember hívta fel a figyelmet a nem pénzügyi mutatók fontosságára. Gondoljunk például a Balanced Scorecard módszertanra, mely nem csupán felhívja a figyelmet a nem pénzügyi mutatók fontosságára, hanem azok a pénzügyi mutatókkal egyenrangú kezelését hirdeti.



16. ábra: A Balanced Scorecard módszertan klasszikus négy dimenziója

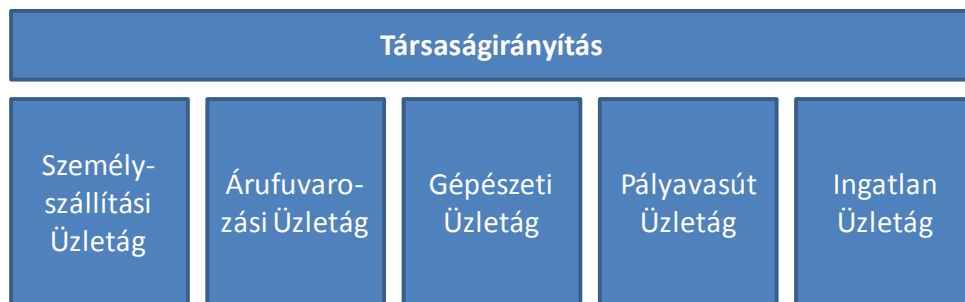
Forrás: Kaplan, Robert S. és David P. Norton: The balanced scorecard: translating strategy into action. Harvard Business Press, 1996

Az Európai Vasúti Szállítványozó vállalat, mely egy közepes európai ország nemzeti vasúttársasága ugyan nem gondolkozott a BSC bevezetésén, de felismerték, hogy nem elég a pénzügyi kimutatásokat és a benne rendszeresen riportált pénzügyi mutatószámokat mérni és

figyelni. A vállalat működésére jellemző kulcs teljesítményeket szerették volna azonosítani úgy, hogy a teljesítménykategóriák összefüggései is világosak legyenek. Azaz tudják, ha beavatkoznak valamely ponton, egy mutatószám értékét javítani szeretnék, az milyen forrásokból származhat és mire van még hatással.

A cég tevékenységi körébe tartozott a vasúti személyszállítás és vasúti árufuvarozás. A vasúti pályát és az eszközállomány (mozdonyok, vonatkocsik stb.) is ők tartották karban, s nagy ingatlanvagyonnal rendelkeztek (mint például az állomásépületek). Az ingatlanok mellett maga a pályavasút és a szerelvények is nagy tárgyi eszköz vagyont képeztek, melyek fenntartása óriási összegeket emésztett fel.

A társaság működését öt üzletágba (de nem különálló jogi egységekbe) szervezte az alábbiak szerint.



17.Ábra: Az Európai Vasúti Szállítványozó üzletágai

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A tevékenységükben jól elkülönülő vállalatok teljesítménye más és más volt, ezért az azokat megragadó mutatószámok is eltérőek kellett, hogy legyenek. Az üzletági teljesítmények megragadása és mérése mellett azonban cél volt az is, hogy egy összvállalati mutatószám-rendszert dolgozzanak ki, s különböző típusú mutatószámokkal ragadják meg a kulcs teljesítményeket.

Mutatószám-típusok
Minőségi mutatók
Naturália mutatók
Hatékonysági mutatók
Pénzügyi mutatók

18.Ábra: Az Európai Vasúti Szállítványozó által használt mutatószám-típusok

Forrás: IFUA Horváth&Partners

A pénzügyi mutatók számosságban továbbra is dominálták a többi mutatót. A pénzügyi teljesítményben a számviteli eredménykimutatás sorain kívül (mint pl. üzemi eredmény, szokásos vállalkozói eredmény) a vállalat specialitásának megfelelő tételeket is kiemelten figyeltek. A nagy tárgyi eszköz vagyon és annak éves amortizációja indokolta, hogy az üzemi

eredmény (EBIT – Earning Before Interests and Taxes) mellet az EBITDA-t (Earning Before Interests, Taxes, Depreciation és Amortization) kiemelik.¹

Tárgyi eszköz intenzív iparág révén a pénzügyi mutatók között kiemelten figyelték a beruházások volumenét, azon belül is a pályák megújítását célzó beruházások pályahosszra vetített értékét.

A vállalat állami tulajdonban volt, s ellátási kötelezettsége volt a személyszállítás terén. Tevékenységének ez a része azonban veszteséges volt, ami folyamatos finanszírozási kérdéseket vetett fel. Ennek megfelelően a pénzügyi mutatók között az eladósodottág mértékét és a meghatározott állami költségterítési igényt kiemelten figyelték.

A cég egyben az ország egyik legnagyobb munkáltatója volt, ezért az aktuális létszám és a személyi jellegű költségek figyelése is kritikus volt. A hatékonysági mutatók is jellemzően úgy álltak elő, hogy valamely pénzügyi kategória (bevétel, üzemi eredmény) létszámra vetített értékét képezték.

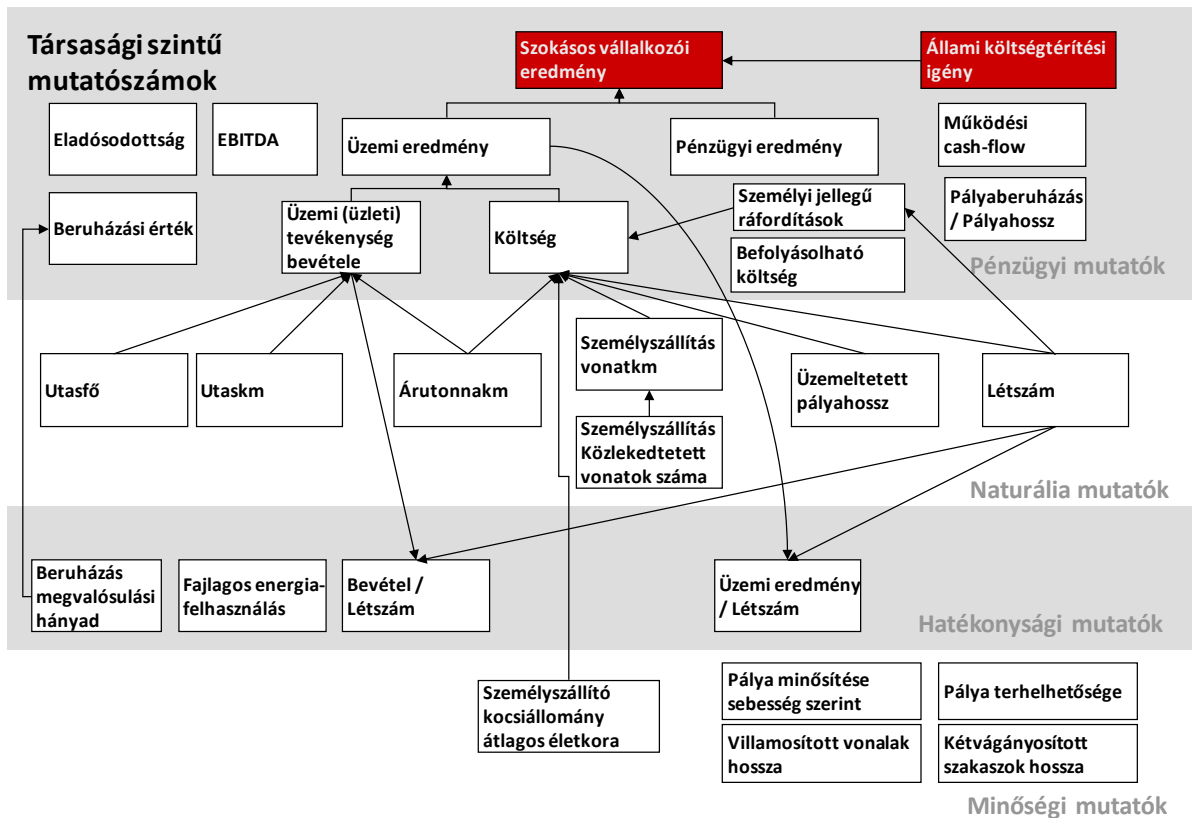
A naturáliák és a minőségi kulcs teljesítménykategóriák meghatározása nemzetközi benchmarkok alapján történtek. Ezek összegyűjtése azonban számos kérdést vetett fel. Mit és miért mérnek a szomszédos országok vasúttársaságai? Mik az iparági sztenderdek? Mérhetőek e ezek ebben a vállalatban? Mi a kapcsolata ezeknek a pénzügyi mutatókkal?

A számos minőségmutató közül kulcs csak azok kerültek be a végső KPI riportokba, melyek terén a vállalat jelentős lemaradásban volt, s javulást szeretett volna elérni. A személyszállító kocsik előregedtek, a vonalak villamosítása pedig még számos pályaszakaszon nem történt meg. A menetrendet alapvetően befolyásoló időtényező (mi a megengedett utazási sebesség az egyes pályaszakaszokon) javítása érdekében a pályák minőségét is folyamatosan figyelték (megengedett áthaladási sebesség szerint).

¹ EBIT (Earnings Before Interests and Taxes) angol könyvviteli kifejezés, de hazánkban is elterjedt. Szó szerinti jelentése: kamat és nyereségadó-ráfordítások levonása előtti eredmény. A magyar számviteli törvény az üzemi/üzleti eredmény megnevezést használja erre. Ugyanakkor az európai számviteli szabványok nem ismerik a rendkívüli eredmény fogalmát, ezért ott az EBIT-ben ezek a tételek is benne vannak. Valójában tehát egy magyar vállalat üzleti eredménye részben mást takar, mint például egy brit vállalaté.

Az EBITDA (Earning Before Interests, Taxes, Depreciation és Amortization) nem hivatalos eredménykategória, nincs rá definíció sem a magyar számviteli törvényben, sem a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Szabványokban (IFRS), sem az amerikai számviteli előírásokban (US GAAP), ezért pontos számítása eltérő lehet vállalatról vállalatra.

EBITDA összege nagyobb, mint az EBIT. A vállalat aktuális üzleti eredményességét tükrözi független számos tényezőtől. Már az EBIT-ben sincsenek benne a tőkeszerkezet hatásai (kamatot fizet-e, vagy osztalékot), az előző üzleti év eredménye (veszteséges vagy nyereséges-e volt a megelőző években, azaz van-e előző évekből felhalmozott vesztesége, ami a nyereségből leírható, s adóalapot csökkent). Az EBITDA ezen túl a beruházások hatását se tartalmazza, hiszen nem tartalmazza az értékcsökkenési leírást sem.



19.Ábra: Az Európai Vasúti Szállítványozó vállalatszintű kulcs teljesítménymutatói és azok összefüggése

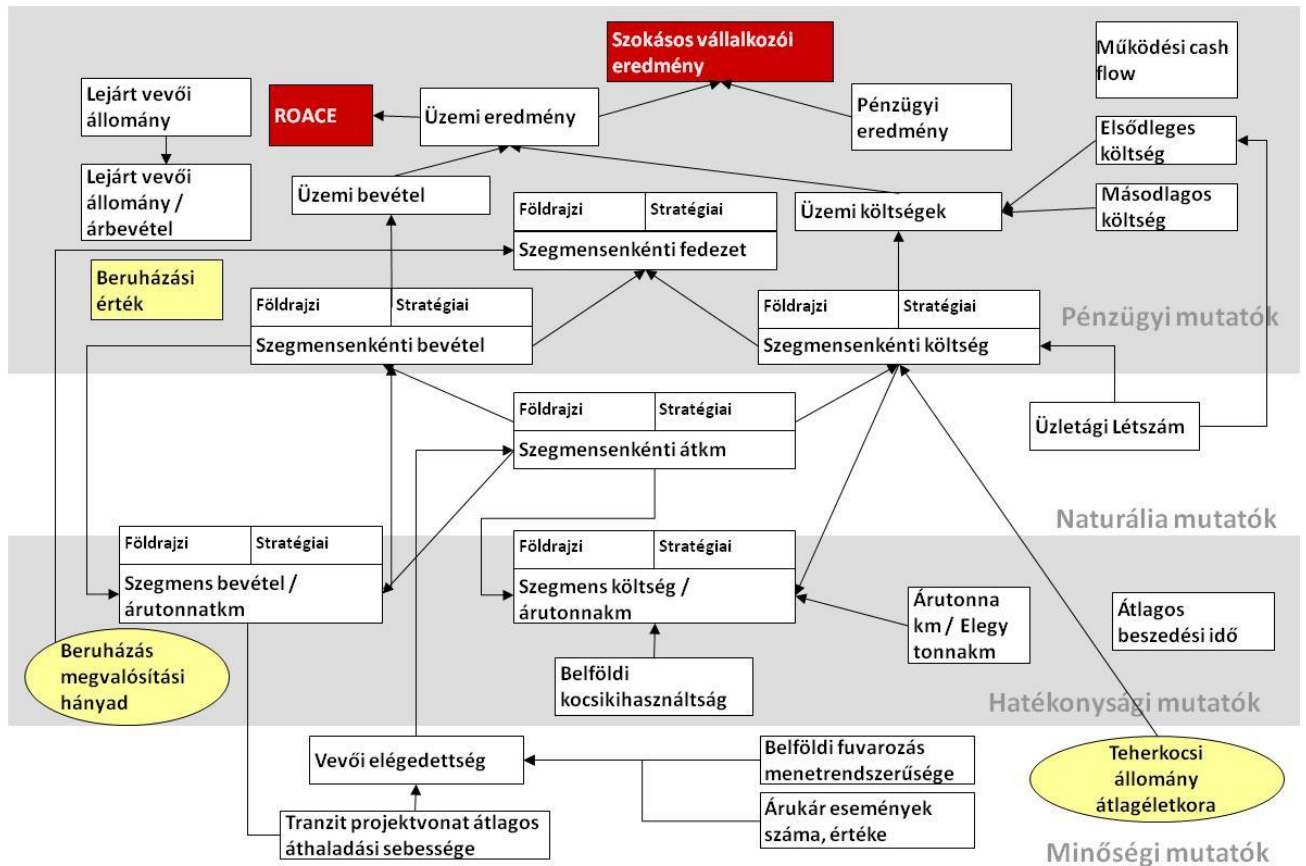
Forrás: IFUA Horváth&Partners

A mutatószámok mérési gyakorisága jellemzően havi lett. Ez alól kivételek a beruházással kapcsolatos mutatók: a beruházási érték, a pályaberuházás/pályahossz és a beruházás megvalósulási hányad, negyedéves mérési gyakorisággal. További minőségi mutatószámokat pedig csak évente mértek és riportáltak: személyszállítási kocsiallomány átlagéletkora, pálya minősítése sebesség szerint, pálya terhelhetősége és a villamosított vonalak hossza.

Az üzletágak mutatói természetesen az adott terület kulcs teljesítményeit tartalmazták, s azon belül is főleg a problémás, ezért kiemelten figyelt területekre fókuszáltak. Az alábbiakban az áru fuvarozási üzletág speciális mutatószámrendszere látható. Az áru fuvarozás, mely versenykörnyezetben működött számos tekintetben eltért a személyszállítástól, mely államilag támogatott ellátási kötelezettséget teljesített. A személyszállítás esetében a vevők többsége a szolgáltatás igénybevétele előtt fizetett (megvette a jegyét a jegypénztárban). Ezzel szemben az áru fuvarozás sok lejárt követést görgetett maga előtt, a komoly terhet rótt a működő tőke menedzsmentre. A lejárt vevői állományt, s ennek árbevételekre vetített értékét csak ez az üzletág figyelte kiemelten.

A versenypiaci követelményeknek megfelelően a megtérülés is fontos szempont volt. A tőkeintenzív iparágakban jellemző ROACE mutatót az áru fuvarozási üzletág is beemelte a kulcs pénzügyi mutatói közé. A ROACE (Return on Average Capital Employed = EBIT / Average Capital Employed) az üzemi eredmény és a működésben átlagosan lekötött tőke hányadosa, mely lekötött tőke megtérülését mutatja. A „Capital employed”, azaz a

működésben lekötött tőke az összes eszköz rövid lejáratú kötelezettségekkal csökkentett értéke.



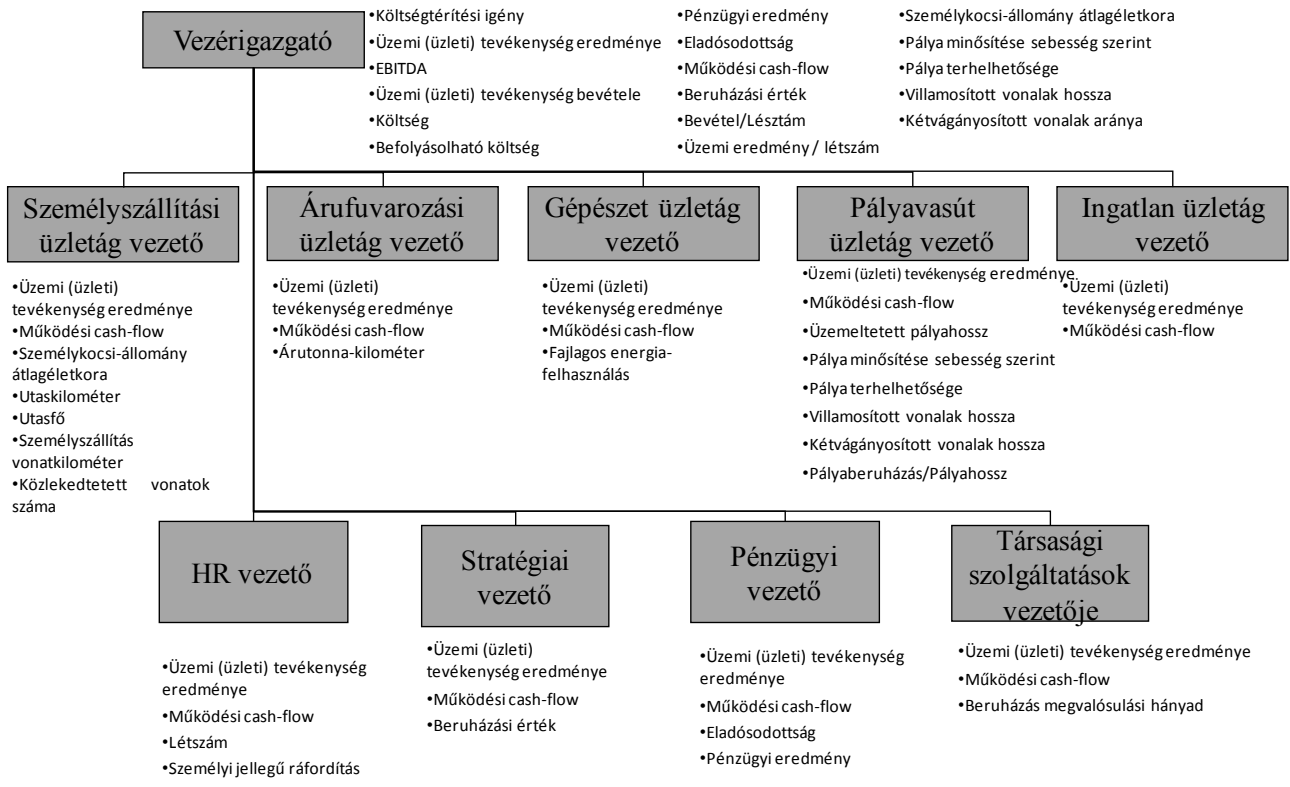
20.Ábra: Az Európai Vasúti Szállítmányozó áru fuvarozási üzletágának kulcs teljesítménymutatói és azok összefüggése

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Az áru fuvarozási üzletág jóval kevesebb vevővel dolgozott, mint a jellemzően egyéni utazókat kiszolgáló személyszállítás. Ugyanakkor egy-egy vevő jóval nagyobb bevételt generált, így jóval nagyobb értéket képviselt (főleg az időben fizető vevők). Így a minőségi mutatók között helyett kapott a vevők elégedettsége és az ezt nagyban befolyásoló tényezők: a gyorsaság, a menetrendszerű közlekedés és a szállításból eredő károk mértéke.

Valamennyi üzletágra meghatározták a kulcsmutatókat, s megteremtették az üzletági mutatószámok egymás közötti kapcsolatát, valamint az üzletági teljesítmények társasági szintű teljesítményhez való hozzájárulását is számszerűsítették.

Következő lépés a mutatók felelőshöz rendelése volt. Nemcsak az üzletágvezetők számára, hanem a társaságirányítási szinten, vezérigazgató-helyettesi státuszban dolgozó vezetők (HR, Stratégiai, Pénzügyi vezető és a Társasági szolgáltatások vezetője) számára is számos, a felelősségi körükbe tartozó mutatószámot jelöltek ki.



21.Ábra: A mutatószámok felelős vezetőhöz rendelése az Európai Vasúti Szállítványozóban

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Két elv húzódott meg a mutatók felelőshöz rendelése mögött: a befolyásolás elve és az „egy hajóban evezünk” elve. Az első azt jelentette, hogy minden vezető az irányítása alá tartozó terület saját teljesítményeiért felelt. Másrészt minden vezető teljesítményértékelésének alapját képezték olyan, általa adott esetben csak áttételesen befolyásolható kategóriák, mint az üzemi eredmény.

A támogató területek vezetői is felelősek voltak nemcsak a saját területük kulcs mutatóiért, hanem az általuk csak áttételesen befolyásolható összvállalati teljesítményekért is. Így például a pénzügyi vezető számára készített havi KPI riport az alábbi, területspecifikus mutatókat tartalmazta:

Pénzügyi vezérigazgató-helyettes			
KPI mutatók			
Mutató neve	Terv	Tény	...
Lejárt vevői állomány / árbevétel			
Lejárt szállítói állomány			
Működési cash-flow			
Zárás átfutási ideje			

Pénzügyi vezérigazgató-helyettes			
KPI mutatók			
Mutató neve	Terv	Tény	...
Beszámolás átfutási ideje			
Átlagos beszédési idő			
Szervezeti egységek elsődleges költségei			
Kontrolling főosztály			
Számviteli főosztály			
Treasury és pénzgazdálkodási főosztály			
Számviteli szolgáltató			
Bevétel-ellenőrzés			
Szervezeti egységek létszáma			
Kontrolling főosztály			
Számviteli főosztály			
Treasury és pénzgazdálkodási főosztály			
Számviteli szolgáltató			
Bevétel-ellenőrzés			

22.Ábra: Az Európai Vasúti Szállítványozó pénzügyi vezérigazgató-helyettesének kulcsmutatói

Forrás: IFUA Horváth&Partners

Források:

Kaplan, Robert S. és David P. Norton: The balanced scorecard: translating strategy into action. Harvard Business Press, 1996

Kapcsolódó anyag tartalom

Témakör: Teljesítménymérés és beszámolás

Wiki szócikk: Döntéstámogatás

Kapcsolódó anyag címe: **Milyen típusú információkra van igénye a döntéshozóknak? – egy felmérés eredményei**

Kapcsolódó anyag szövege összefoglalása: Ez a háttéranyag rész egy kérdőíves felmérés eredményeivel illusztrálja, hogy mit is várnak a felsővezetők a beszámolórendszerrel. Rámutat, hogy jellemzően milyen okok miatt elégedetlenek a vezetők a beszámolással, s melyek a fő fejlesztendő területek.

Második címsor-2: **Milyen típusú információkra van igénye a döntéshozóknak?**

Szöveg:

A controlling beszámolók célja – általánosan megfogalmazva – a vezetői döntések támogatása azáltal, hogy valamely válogatott, sűrített adathalmaz egyfajta értelmezését kapják. Ez az a médium, amelyen keresztül a controller időben és érthetően juttatja el az információkat a döntéshozókhoz. A Horváth & Partners vezetési tanácsadó cég 2013-ban 142 német nyelvterületen működő vállalat felsővezetőjét kérdezte meg arról, hogy szerintük mennyiben teljesítik a controlling riportok e fent megfogalmazott célt. Azaz a vezetők mennyire elégedettek a cégük belső beszámolási rendszerével. A válaszok alapján a megkérdezetteknek csupán 8%-a nagyon elégedett, míg 40%-a elégedetlen a beszámolással. A elégedetlenség fő oka, hogy a beszámolók, illetve azokban foglalt információk kevésbé támogatják a vezetői döntéshozatalt. Azaz pont a legfőbb funkciójukat, a döntéstámogatást nem vagy csak korlátozottan képesek betölteni.

Ezen elégedetlenségnek számos forrását azonosították. A beszámolók rossz grafikai megjelenítése, a jövőorientáció és az összehasonlíthatóság hiánya, kevés magyarázat, gyenge IT-támogatás volt az öt leggyakrabban említett ok, amiért a vezetők a beszámolókat irányítási relevanciáját megkérdőjelezték. 4-ből 3 felsővezető panaszkodott arra, hogy a múltbeli adatokat és azok eltérésének elemzését kapja a beszámolókból, holott ezek már kevésbé relevánsak, hiszen az adatoknak a jövőre vonatkozó döntéseket kellene támogatniuk.

Bár egyes vezetők szerint szintén fejlesztésre szorulnak, de a felsővezetők többsége inkább elégedett volt a lista végén szereplő szempontokkal, így a beszámolók időbeli rendelkezésre állásával, a beszámolók érthetőségével és teljességével.

A tanulmány szerzői szerint a valódi döntéstámogatás megteremtéséhez konzisztens, jövőorientált kulcsmutatókra van szükség. Ráadásul a mutatószámrendszereket úgy kell kialakítani, hogy az adott vállalat sajátosságait tükrözze. A vezetői fókusz megteremtése pedig limitált mennyiségű kulcsmutatót feltételez. Ezzel szemben számos vállalat rendelkezik sok, adott esetben közel száz kulcsmutatóval. E magas értékek jól mutatják azt a nehézséget, mely beszámolási tartalom kialakítását jellemzi: minden szükséges információ megadása mellett a fókuszálás is kritikus elvárás.

Az elégedetlenség további forrása a meglévő mutatószámhalmaz elemei közti kapcsolat hiánya. Az összefüggések megteremtése és bemutatása mellett további fejlesztendő terület,

hogy több nem pénzügyi mutatót és a külső információt (pl. vevők, versenytársak helyzete) tartalmazzanak a beszámolók. Jelenleg átlagosan 70%-ban pénzügyi mutatókkal dolgoznak a vállalatok, s csak 20% a belső, nem pénzügyi mutatószámok aránya, s 10%-ban riportálnak külső mutatószámokat.

Forrás:

- IFUA Horváth&Partners: A beszámolók gyakran nem tájékoztatják megfelelően a döntéshozókat

http://www.controllingportal.hu/Tematikus_konyvtar/Mutatoaszamok_beszamolo_es_kontrollrendszerek/A_beszamolok_gyakran_nem_tajekoztatjak_megfeleloen_a_donteshozokat