

ZÁRÓTANULMÁNYOK

CSÁNYI TAMÁS - DOLGOS OLGA - WIMMER ÁGNES:

KÖLTSÉGGAZDÁLKODÁS, TELJESÍTMÉNYMÉRÉS ÉS HATÉKONYSÁG A MAGYAR VÁLLALATI GYAKORLATBAN

- Költséggazdálkodás alprojekt zárótanulmánya -

A tanulmányorozat

Z27.

kötete

Ez a zárótanulmány a

„Versenyben a világgal”

A magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői -
kutatási program

igazgató: **Chikán Attila**

Tevékenységszervezés és eredményesség

c. projekt

vezetője: **Demeter Krisztina**

Költséggazdálkodás

c. alprojekt

vezetője: **Dolgos Olga**

keretében készült.

„Versenyben a világgal” - A magyar gazdaság versenyképességének mikrogazdasági tényezői c.
kutatási program MŰHELYTANULMÁNY sorozata.
Sorozatszerkesztő: Chikán Attila, programigazgató
Technikai szerkesztő: Koblász Mária
Készült 100 példányban. Budapest, 1997. július 29.

Tartalomjegyzék

1. Az alprojekt kutatási célkitűzései.....	5
2. A kutatás módszertana	9
3. Kutatási eredmények	11
3.1. A költséggazdálkodás (elvi) alapjai.....	11
3.2. A költséggazdálkodás mint eszköz	13
3.2.1. A költséggazdálkodás, mint adóminimalizáló funkció.....	13
3.2.1.1. A multinacionális cégek.....	13
3.2.1.2. A kis magáncégek.....	14
3.2.2. A költséggazdálkodás, mint a vállalati önismeret forrása	15
3.2.3. Költséggazdálkodás gyakorlatának értékelése	16
3.2.4. A költséggazdálkodás, mint döntéstámogató funkció	18
3.2.4.1. A költségszerkezet változása	19
3.2.4.2. A költségek nyilvántartása	22
3.2.4.3. Logisztikai költségek nyilvántartása.....	23
3.2.4.4. A logisztikai költségek nyilvántartásának technikai támogatottsága	24
3.2.5. Az informatikai támogatottság versus költséggazdálkodás.....	25
3.2.6. A költséggazdálkodással kapcsolatos tervek.....	26
3.3. A teljesítménymérés szerepe a versenyképességben	28
3.3.1. Kritikák és csapdák	29
3.3.1.1. A vállalati gyakorlat elemzése	30
3.3.1.2. A pénzügyi és a nem pénzügyi mutatók használata és értékelése.....	32
3.3.1.3. Az alkalmazott nem pénzügyi mutatók.....	33
3.3.1.4. A termelési teljesítmények alakulása	34
3.3.1.5. A logisztikai teljesítmények mérése.....	37
3.3.2. A teljesítménymérés tanulságai	39
3.4. A magyar gazdaság hatékonyság-szemponjú sajátosságai	39
3.4.1. A gazdaság 1992-95 évi sajátosságai	39
3.4.2. A vállalati kör változásának hatékonysági elemzése.....	43
3.4.3. A tőke-munka arány alakulása	46
3.4.4. A vállalatok finanszírozása	47
4. A versenyképességre vonatkozó főbb megállapítások	50
4.1. A költséggazdálkodás vállalatban betöltött szerepei	50
4.1.1. Az adóminimalizáló szerepkör	50
4.1.2. Döntéstámogatás	51
4.1.2.1. Költségszerkezet megváltozása.....	51
4.1.2.2. Költségallokáció	52
4.1.2.3. Költségek nyilvántartása	52
4.1.2.4. Informatikai támogatottság	53
4.1.2.5. Költséggazdálkodást érintő jövőbeli tervek.....	54
4.2. Teljesítménymérés.....	54
4.3. Mérlegadatokban megjelenő hatékonyság.....	55
5. Az alprojekt kutatási eredményeinek további hasznosítása	56
6. Nyitva maradt kutatási kérdések.....	57
7. A kutatásban közreműködők.....	58
8. Kutatási anyagok, rendezvények	59
9. Irodalomjegyzék.....	60

Táblázatok jegyzéke

3.1. táblázat: A tipikus vezetői feladatok támogatottsága (információ és termékköltség).....	18
3.2. táblázat: A közvetlen és közvetett költségek aránya.....	20
3.3. táblázat: A költségek felosztásának jellemzői tulajdonosi jellemzők alapján.....	21
3.4. táblázat: A költségek felosztásának jellemzői a végzett tevékenység jellege alapján.....	21
3.5. táblázat: A költségek nyilvántartásának jellemzői tulajdonosi jellemzők alapján.....	22
3.6. táblázat: A költségek nyilvántartásának jellemzői a végzett tevékenység jellege alapján.....	22
3.7. táblázat: Az alkalmazott költségviselők és költség(gyűjtő)hely típusok.....	22
3.8. táblázat: A logisztikai költségek nyilvántartásának működő és tervezett információs alrendszerei.....	24
3.9. táblázat: A logisztikai költségek nyilvántartásának működő és tervezett információs alrendszerei.....	25
3.10. táblázat: A vállalati területek számítógépes támogatottsága - tevékenységi körök szerint.....	25
3.11. táblázat: A vállalati területek számítógépes támogatottsága - tulajdonosi jellemzők szerint.....	25
3.12. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tevékenységi körönként - a termelési vezető szerint.....	26
3.14. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tevékenységi körönként - a pénzügyi vezető szerint.....	27
3.15. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tulajdonosi jellemzők alapján - a pénzügyi vezető szerint.....	28
3.16. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tulajdonosi jellemzők alapján - a termelési vezető szerint.....	28
3.17. táblázat: A legtöbb vállalat által használt módszerek*.....	31
3.18. táblázat: A leghasznosabbnak ítélt módszerek*.....	32
3.19. táblázat: Amit veszítettünk, amit nyertünk (1992-1995).....	<i>Hiba! A könyvjelző nem létezik.</i>
3.20. táblázat: A megmaradt, megszűnt és új vállalatok koncentrációja az egy főre eső GDP szerint.....	41
3.21. táblázat: A megmaradt, megszűnt és új vállalatok koncentrációja a tőkehatékonyság szerint.....	41
3.22. táblázat: A vállalatok szerkezetváltása 1992-es bázison.....	42
3.23. táblázat: A személyi költségek alakulása (Mrd Ft-ban).....	44
3.24. táblázat: Az egy főre jutó személyi ráfordítás (eFt/fő).....	44
3.25. táblázat: Átlagos személyi ráfordítások (eFt/fő).....	44
3.26. táblázat: Az egyes vállalatcsoportok tulajdoni értékei a jegyzett tőkében (Mrd Ft).....	45
3.27. táblázat: Az egyes vállalatcsoportok tulajdoni értékei (Mrd Ft) a jegyzett tőkében.....	46
3.28. táblázat: A belföldi magán- és a külföldi tőke részaránya az adott csoport jegyzett tőkéjéhez képest (%).....	46
3.29. táblázat: A vállalatok tárgyi eszközeinek alakulása.....	47
3.30. táblázat: A vállalatok forrásstruktúrájának alakulása.....	48
3.31. táblázat: A vállalatok által fizetett kamatköltségek 1992-ben.....	48

Ábrajegyzék

3.1. ábra: Egyes vezetői döntések támogatottsága.....	18
---	----

1. Az alprojekt kutatási célkitűzései

Jelen tanulmány a magyar gazdaság versenyképességének vizsgálatát megcélzó Versenyben a világgal kutatóprogram Költséggazdálkodás alprojektjének keretei között született.

A tanulmány a következő információkra támaszkodik:

- a Versenyben a világgal c. kutatóprogram kérdőíves adatbázisa;
- a PM Gazdaságinformatikai Intézet által rendelkezésünkre bocsátott adatbázis;
- az alprojekt kutatói által készített szakmai interjúk és esettanulmányok tapasztalatai;
- az alprojekt 1997. február 12-én tartott klubrendezvényén elhangzottak;
- valamint az alprojekt keretében készült háttér tanulmányok.

Az eddigiek fényében már evidens, hogy a vállalati teljesítmény folyamatos figyelemmel kísérése és értékelése a versenyképesség fenntartásának egyik kulcstényezője, hiszen - az erősödő verseny miatt - cégeknek folyamatosan szem előtt kell tartaniuk, hogy hol tartanak saját céljaik elérésében, illetve milyen teljesítményt nyújtanak versenytársaikhoz képest. A stratégia-alkotás fontossága már elfogadottá vált a vállalati gyakorlatban, de a célok kitűzése, sőt a célok eléréséhez vezető tennivalók megtervezése önmagában nem elegendő. A sikeres vállalatoknak nemcsak azzal kell tisztában lenniük, hogy hová és milyen eszközök segítségével akarnak eljutni, hanem azzal is, hogy hol tartanak a kijelölt úton, s szükség van-e a választott eszközök, vagy esetleg a célok korrigálására.

A vezetői döntéshozatal információkkal való támogatása létkérdés a jelenlegi gazdasági keretek között. Vállalatvezetőink korábbi intuitív gyakorlata jelentős változásokon ment keresztül, de még így is jelentős az elmaradásunk a fejlett piacgazdaságok menedzsmentjének ismereteihez és a vállalati gyakorlathoz képest. A globalizáció, a magyar gazdaság nyitottsága, a külföldi tőke megjelenése, az importliberalizálás stb. azonban megkövetelik a Magyarországon működő cégek (munkahelyek, adózás) versenyképességének fokozását a túlélés, a piaszerezés érdekében.

A piacon elérhető versenyelőnyök forrásainak feltételezésénél a nyugati irodalomban elterjedt megközelítést tekintjük kiindulópontnak: azaz versenyelőny-forrás *a költség, a minőség és az idő* tényező. A '89-es gazdasági rendszerváltás óta e téren is felgyorsultak az események, hiszen a megelőző időszakban sem a költség, sem a minőség, sem a fogyasztó kiszolgálási ideje vagy a rugalmasság nem jelentett igazi versenyelőny-forrást. Ma már ezen hatások összességével találtuk magunkat szembe a piacon: egyszerre kell(ene) költséget csökkenteni, minőséget növelni, rugalmasan és gyorsan cselekedni - növelve ezáltal a vevő kiszolgálási színvonalát. Az utóbbi évek változásai

felhívták a figyelmet arra, hogy a hatékony és eredményes működéshez szükség van a számviteli információk vezetésközpontú, döntésorientált felhasználására. A Nyugat-Európában megfigyelhető integrációs folyamatok felhívják a figyelmet arra, hogy a vállalati folyamatok integrált, egymást támogató működése nagy mértékben hozzájárul az összvállalati versenyképességhez. Ez számunkra azt a kiindulópontot jelenti, hogy az anyagi, az információs és a pénzügyi folyamatok összehangolt kezelése jelentős sikertényező és versenyelőny-forrás lehet.

A vezetői döntéshozatal megfelelő információkkal való alátámasztásának alapvető forrása a vállalaton belül kapcsolódhat a számvitelhez, hiszen a törvényi kötelezettségből adódóan a vállalat egészéről igen széles körben állnak rendelkezésére információk. A *számvitel hagyományos funkciója* a magyar vállalati gyakorlatban viszont korántsem kapcsolódott kielégítően a döntéstámogatáshoz.

A tömegtermelés korában eredményes, a méretgazdaságosságon alapuló költségelőny elérését megcélzó költség-alapú megközelítések ma már csak korlátozottan alkalmazhatóak, a teljesítmény differenciált mérését teszik szükségessé. Ez teszik szükségessé, annak a század első felében kialakult világszintű elméletnek és gyakorlatnak a korrigálását, amely a számvitel-alapú teljesítménymérésre próbálta meg építeni a teljesítménymérés hierarchikus rendszerét (operatív-stratégiai), amit ROI (Return on Investment) modellként ismerünk. Ez természetesen nem azt jelentette, hogy a vállalati gyakorlatból száműzték a nem-pénzügyi mutatókat, hiszen a hierarchia alsó és középső szintjein továbbra is e tényezők voltak igazán „kézzel foghatóak”, hiányzott a kapcsolat a pénzügyi és a nem-pénzügyi mutatók között. A számviteli mutatók pedig olykor még a pénzügyi - és nem számviteli eredetű - mutatókkal sem voltak összhangban. A fent említett ROI modell sem képes ezt a problémát kielégítő módon kezelni.

- A pénzügyi teljesítménymérés általában *rövidtávú célokat helyez előtérbe*, így nem mindig felel meg a stratégiai céloknak, pl. nem támogatja megfelelően a hosszabb időn túl megtérülő beruházásokat vagy fejlesztéseket.
- A vállalati szinten értelmezett pénzügyi mutatók nehezen alkalmazhatók az egyes tevékenységek hatékonyságának megítéléséhez. Egy termelési vezető számára például nehezen értelmezhető feladat-megjelölés, hogy javítani kell a megtérülési mutatókat vagy csökkenteni kell a finanszírozási igényt.
- A külső célokra készülő számviteli jelentések nem alkalmasak a *vezetői döntések megalapozásához szükséges információk biztosítására*. Ezek az aggregált kimutatások sok apró döntés eredményét tükrözik, de nem nyújtanak pontos és részletes költséginformációkat.

A 80-as évek végétől új tendenciák figyelhetők meg a teljesítményértékelés gyakorlatában. A változások egyrészt a *pénzügyi teljesítménymérés relevánsabbá tételét*, másrészt annak *kiegészítését célozzák meg*.

- A vezetői döntések támogatására alkalmas költséginformációkat nyújtó, többretű elemzési lehetőséget adó költséggazdálkodási módszerek elterjedése pl. a tevékenység-alapú költségszámítás (activity-based costing), az átmenőteljesítmény-számítás (throughput accounting), a célköltség-számítás (target-costing).
- Megjelentek az ún. integrált teljesítményértékelési módszerek, melyek megkísérik a pénzügyi és nem pénzügyi mutatók egységes rendszerbe foglalását és a kölcsönhatások vizsgálatát (pl. Balanced Scorecard).

Mivel a vállalati problémák diverzifikáltak, nincsenek egységesen alkalmazható módszerek a teljesítmény-értékelésben: a vállalati tevékenységnek - termelés, fizikai folyamatok lebonyolítása - és a versenyhelyzetnek megfelelő, a vállalati stratégiát támogató teljesítménymérési módszerekre van szükség. Akár egy vállalaton belül is, egyszerre többféle teljesítménymérési rendszer és értékelési szempontok létezhetnek pl. az eltérő üzletágak számára, hanem azt is, hogy a teljesítményértékelési rendszer időben is változik, a környezet és a stratégia változásának megfelelően.

Kutatási cél (1):

Annak vizsgálata, hogy a magyar vállalatok pénzügyi illetve számviteli funkciói hogyan támogatják az egyes funkciók stratégiai illetve az operatív döntéseit.

Kutatási cél (2):

Célunk, hogy megpróbáljuk felvillantani a vállalati alapfolyamatok (logisztika, termelés) és a számviteli, pénzügyi funkció közötti kapcsolódási pontokat, s értékeljük a magyar vállalati gyakorlatot a globalizáció miatt egyre éleződő piaci verseny korában.

Kutatási kérdés (3):

Annak feltárása, hogy hol tart a magyar vállalati gyakorlat a „többdimenziós teljesítménymérés” gyakorlatában, illetve ez mennyiben van összhangban stratégiájának alapjaival.

Kutatási cél (4):

A kettős könyvvitelt vezető cégek alapvető versenyképességet befolyásoló hatékonysági jellemzőinek feltárása és a gazdasági környezetbe helyezése. PM GII mérleg-adatbázisa a kettős könyvvitelt vezető cégekről (1992-95) megteremti ennek az elemzésnek a lehetőségét.

Az alprojekt célkitűzései, a vizsgált témakörök kapcsolódnak a TESZE projekt Logisztika és Termelés alprojektjéhez.

2. A kutatás módszertana

A költséggazdálkodás alprojekt elemzéseire mind kvantitatív, mind kvalitatív technikákat alkalmazott. A kvantitatív, elsősorban alapstatisztikai elemzés a kérdőíves adatbázishoz és a PM GII kettős könyvvitelt vezető cégek mérlegadatait tartalmazó adatbázisának elemzésére terjedt ki. A kérdőíves elemzés során számos általánosítható, de nem igazán mély információhoz jutottunk a kutatás során. A részletekhez való közel kerülés érdekében pedig interjúkkal, esettanulmányokkal mélyítettük el ismereteinket. Elemzésünkhöz felhasználtuk a Versenyképesség-kutatás kérdőíves adatbázisát, mely 325 vállalat adatait tartalmazza. A kutatási adatbázis elemzése során a teljes vállalati mintát tevékenységi körönként (kitermelőipar, feldolgozóipar, kereskedelem, mezőgazdaság, szolgáltatás) megbontottuk. A tulajdonosi struktúrában rejlő különbségek feltárására is törekedtünk, ezért a létező tulajdonosi struktúrák sokfélesége kapcsán a következő kategóriákat képeztük:

- „Állami vállalatok” elnevezés alatt szerepelnek azok a cégek, ahol az állami, a belföldi állami vállalati és az önkormányzati tulajdon részaránya meghaladja a 75%-ot;
- „Belföldi” magánvállalatok közé azokat a cégeket vontuk össze, ahol a belföldi magán, a belföldi vállalati, valamint a belföldi pénzügyi tulajdon részaránya meghaladja az 50%-ot;
- „Külföldi” vállalatoknak tekintettük azokat a cégeket, ahol a külföldi érdekeltségű tulajdon részaránya eléri a 30%-ot.

A tulajdonosi struktúrára vonatkozóan lényeges tehát, hogy az „állami”, a „belföldi” és a „külföldi” vállalatok aggregálása nem a teljes vállalati adatbázist adja ki, hiszen a belföldi magán és a külföldi vállalatokat tekintve átfedések is vannak.

- A korrekt tulajdonosi adatsorral rendelkező és az elemzésbe bevont cégek száma: 260
- Állami vállalat ($\geq 75\%$) 91 vállalat
- Belföldi magán ($\geq 50\%$) 136 vállalat
- Külföldi magán ($\geq 30\%$) 72 vállalat
- átfedések a belföldi és a külföldi magán között: 9 vállalat.

A tanulmányban felhasznált adatok három típusa a következő:

- a %-os formában található adatok a bináris változók (igen-nem) megoszlására vonatkoznak, s azt mutatják meg pl. hogy az összes válaszadó hány %-a tesz eleget bizonyos feltételeknek;
- az átlagos értékek szerepelnek a konkrét számadatokat, becsléseket követelő kérdések elemzésénél (pl. mekkora az általános költségek aránya a vállalatnál);
- a skálázott válaszok elemzése során azt vettük alapul, hogy a válaszadók 1-5-ös skálán adhattak választ saját vállalatuk helyzetét alapul véve, az 1-es érték volt a legalacsonyabb, az 5-os a legmagasabb érték.

A kérdőíves felmérés mellett személyes interjúkon alapuló adatgyűjtésre is sor került. Amennyiben az interjúk során a kérdőíves adatfelvétellel teljesen ellentétes tendenciákat tapasztaltunk, arra tanulmányunkban külön kitértünk.

A PM GII adatbázisban ugyanezen tulajdonkategóriák fordulnak elő, de ott ténylegesen az állam vagy a külföldi vagy magánbefektető által birtokolt tőkerészt értjük alatta. Azzal a megszorítással kell azonban élnünk, hogy ha valamely vállalat egy belföldi állami vállalat vagy önkormányzat tulajdonában van, akkor az már a belföldi magántőkében került számbavételre.

3. Kutatási eredmények

3.1. A költséggazdálkodás (elvi) alapjai

A vállalatok alapvető célja Kotler nyomán (Kotler, 1984) fogyasztói szükségletkielégítés profit elérése mellett. Másik oldalról a klasszikus mikroökonómiai alapmodellben a vállalkozó célja a profit maximalizálása. A címben szereplő költséggazdálkodás a vállalat tevékenységének pénzügyi tükrözésében alapvető szerepet játszó mérleg egyik kategóriájának elemzését, illetve az ehhez való minél nagyobb jövőbeli hozzájárulás elősegítését jelenti. Ez a kategória a forrás oldal: "mérleg szerinti eredménye", mely nem más mint az árbevétel és a költségek különbsége, s amelynek súlya a mérleg főösszegén belül általában elég kicsi.

Ilyen értelemben a költségalakulás elemzésének jelentősége nem tűnik nélkülözhetetlennek, nagyon jól el tudunk képzelni olyan mérleget, ahol a mérleg szerinti eredmény előjele negatív, mi több az is lehetséges, hogy több éven át is negatív. A vállalat mindaddig működőképes, amíg a másik oldalon a készpénz állomány pozitív.

Általánosan elfogadott tétel, hogy értéktermelés azonban csak a reálszférában lehetséges. Neumann János fogalmazása szerint a pénzpiacon zéró összegű játék folyik, csak annyit lehet nyerni, amennyit mások elveszítenek. Ebből a megállapításból viszont az is következik, hogy kétes módon tekinthető "vállalatnak" az az intézmény, mely megélhetésének forrását nem a tevékenységének nyeresége révén állítja elő. Ezért - ha nem is minden pillanatban, és nem is döntő szerepkörrel, de - a vállalattól elvárjuk, hogy gazdálkodásának fő forrását az alaptevékenysége jelentse.

A vállalati költséggazdálkodás három ábra támaszkodik:

- technológiai összefüggések,
- számviteli nyilvántartások,
- mikroökonómiai összefüggések.

A technológiai összefüggések jelentősége a modern iparban nagy és növekvő. Ez tükröződik abban a több mint évtizedes tendenciában, hogy a magasan gépesített nagyiparban a teljesítménybérezés szerepe csökken. A termelés összes lényeges paraméterét a gépi oldal, illetve az ehhez kötődő kiszolgálási rendszerek határozzák meg, ezért a dolgozók egyedi ösztönzésére nincs sem szükség, sem lehetőség. Mi több nem is kívánatos, hogy „dolgozói szintű akciók” révén megváltoztassák a termelés ritmusát, az egyéni teljesítmény ebben a helyzetben nem kívánatos.

A költséggazdálkodás másik két elvi alapja - számviteli nyilvántartások, mikroökonómiai összefüggések - erősen normatív indíttatású. A nemzetközi számviteli standardok követelményrendszerükben egy olyan számvitel működtetését teszik kívánatossá, mely semleges módon írja le a valóság tényeinek pénzügyi vetületét. Nem kevesebbet várnak tehát el, minthogy a számvitel ne képviseljen implicit módon semmilyen értéket: sem a cég, sem pedig tulajdonosai értékrendszerét ne fejezze ki. Nagy kérdés, hogy ez a számvitel lehetséges volna-e a valós vállalati életben, de az, hogy léte - ha volna - komoly és jogos érdekeket sértene, az világos.

Az elvek ellenére a számviteli vagyonszármeghatározás eleve nem menedzsment-, hanem tulajdonosi orientáltságú. A nemzetközi számviteli standardok fejlődése is hasonló utat fut be a tervgazdasági bürokrácia fejlődésével: az intenzíven hangoztatott egységesség mellett, mintegy technikai tételként egyre több részlejt "legalizál" (pl. a készletértékeléssel kapcsolatban). Ezen technikák alkalmazása, valamint a közöttük való választás már régóta és köztudottan sérti az értékmentességre vonatkozó deklarációkat.

A rendszer másik irányú felpuhulását az ún. Managerial Accounting kifejlődése jelenti, amely intézményesült képviselője a számvitel gyakorlati korlátozottságának. Éppen ez a szál próbálja összekötni a költséggazdálkodás harmadik alapvetéseként bemutatott mikroökonómiát a valós gazdálkodás és a döntéshozatal (számviteli) kategóriáival. A valós gazdaság helyzete egyre messzebbre kerül a mikroökonómia axiómáitól, különösen a fekete dobozként működő egytermékes, egy-telephelyes vállalat profitmaximalizáló víziójától.

Ennek ellenére is igen hasznos azon eredményekre és eljárásokra építeni, melyeket az említett tudomány feltárt, mert a menedzseri döntések körébe éppen azon kérdések tartoznak, melyek a fenti eszközök révén vizsgálhatók. A részletes elemzés igénye nélkül is érdemes összefoglalni Kornai-féle összefoglalásban a „általános egyensúlyelmélet” legfontosabb axiómáit:

- Statikus, stacioner jelleg
- A szervezetek halmazának állandósága
- A gazdasági rendszer kizárólag kétféle szervezetről áll: termelőkről és fogyasztókról
- A termékek halmazának állandósága
- Szimultán működés
- A termelési halmaz konvexitása
- Profitmaximalizálás
- Fogyasztói haszonmaximalizálás
- A termelési és fogyasztási halmazok, valamint preferenciarendezések állandósága
- Az árinformáció áramlás kizárólagossága
- A piaci kapcsolatok anonimitása
- Bizonytalanság hiánya

Részletes elemzés nélkül is kijelenthető, hogy ezen erősen normatív jellegzetességek a való világban éppúgy nem érvényesülnek, mint a számvitel, hasonlóan "steril" önértékelése. A *vállalati*

költségzárózkodás értelmét az jelenti, hogy ezen alapokra támaszkodva miként lehetséges gyakorlati kérdésekre értelmes válaszokat adni.

3.2. A költségzárózkodás mint eszköz

Az eddigiek alapján felvázolható, hogy milyen szerepet tölt be a költségzárózkodás a vállalatban: egyrészt a mérlegben kimutatott eredményre való közvetlen ráhatásával tekinthető adóminimalizáló, másrészt a működés hatékonyság direkt visszacsatolása révén döntéstámogató funkciónak.

3.2.1. A költségzárózkodás, mint adóminimalizáló funkció

A nemzetközi cégek léte, az eltérő adózási körülmények, megteremtették annak lehetőségét, hogy a „multik” ott mutassák ki jövedelmeiket, ahol az adózási szabályok a legkedvezőbbek. Másrészt viszont a rendszerváltás után az adóminimalizáló szerep kihasználása elsősorban a kisebb magáncégekre volt jellemző. A multinacionális cégek szerepének növekedésével párhuzamosan azonban be kellett látnunk, hogy esetükben ez szintén jelentős motivációs tényezőt jelent.

3.2.1.1. A multinacionális cégek

Mint ismeretes, Magyarországon a multinacionális cégek számára eleve megadatott az a lehetőség, hogy normatív módon, előre tisztázott feltételek szerint 5-10 éves adókedvezményt élvezzenek, ami szükségtelessé tenné a költség-alakítással kapcsolatos lépéseket. Ennek ellenére feltűnő, hogy a túlnyomóan külföldi kézben lévő vállalatok által kimutatott eredmény negatív, mintha nem bíznának eléggé az adómentesség gyakorlati realizációjában. Ez azonkívül, hogy rossz benyomást mutat a mindenkori kormány szavahihetőségéről - az adómentesség marad, de a közterhek nőnek, vámpótlék kerül bevezetésre stb. -, általánosabb vonásokkal is rendelkezik.

Az OECD ez év januárjában alapított munkabizottságot a vállalaton belüli, de nemzetközi transzferek hatásainak elemzésére. Mindez azt mutatja, hogy korántsem egy átalakulóban lévő kis ország sajátos problémájáról van szó e tekintetben. Pontosabban: a világon megjelent gazdasági erőközpontokhoz - s ezek között a termelőcégek nem is a legnagyobbak - képest az államszervezeti értelemben vett "nagyok" gazdasági, politikai ereje sem döntő tényező. Az a kérdés tehát, hogy egy nemzetközileg is jelentős nagyvállalat mely országban kíván termelni, és mely országban kívánja a nyereségét megjeleníteni a klasszikus elhatárolások szerint mikroökonómiai kérdéssé válik.

A magyar statisztikai rendszer inkonzisztenciája miatt nem sikerült szignifikáns adatsorral bizonyítani, de erősen valószínűsíthető, hogy e cégcsoport magyarországi beruházási dinamikája nagyobb, mint ahogy arra a kimutatott nyereség alapján erre következtethetnénk.

3.2.1.2. A kis magáncégek

A kis magáncégek esetében a cég - mérete, és a döntéshozók személyes motiváltsága folytán - pénzügyi értelemben is jól áttekinthető. A költséggazdálkodás ebben az esetben tehát nem a cég pénzügyei optimalizálásának (segéd)eszköze - hiszen azt a tulajdonos-menedzser "fejben" is elvégezheti. Ellenkezőleg a *költséggazdálkodás funkciója itt a tulajdonos helyzetének optimalizálása, akár a "cég" kárára is*. A költséggazdálkodás ezekben az esetekben tehát a számviteli szabályozás kategóriái között igyekszik optimumot találni. Azokat a felhasználási jogcímeket - illetve ezek egyensúlyát -, melyek igénybevétele mellett a vállalkozásból "húzható" tulajdonosi jólét maximalizálható.

Az efféle költséggazdálkodás tehát számviteli, és még inkább adózási kategóriákban mozog. Fontos fejlemény napjainkban, hogy a kétféle szabályozás számos ponton eltér: az adózási szempontú jogosítványok lényegesen szűkebb mozgásteret adnak mint a számviteliek (pl. céltartalék-képzés, gyorsított amortizáció stb.). A piacgazdaság kiépülésének kezdeti szakaszában valószínűsíthető volt, hogy, a szabályozás és az adóellenőrzés fejlődésével ez a típusú költséggazdálkodás veszíteni fog jelentőségéből - mert szűkülni fog a rés a háztartási (SZJA) illetve a vállalkozói lét (TÁNYA) adóztatása között, indokolatlanul nagy a távolság (pl. a megélhetési költségek elszámolhatósága esetében).

Az utóbbi hat év fejleményei azonban azt mutatják, hogy - kormányzati ideológiától függetlenül - a tervgazdaságban kialakult adóztatási mechanizmusok élnek tovább. Az adószedés központjában a látható rétegek, csoportok állnak, s ezek adóterhelése növekszik, miközben alig történik erőfeszítés a ténylegesen gazdálkodók és adózók körének közelítésére. Ennek egyenes következménye az is, hogy a látható gazdaság GDP-jének központosítási hányada átmeneti csökkenés után ismét emelkedik, de lényegesen sohasem csökkent az tervgazdaság 40 évében megszokott arányok alá.

Nem látszik annak sem jele, hogy az adóztató és adózó közötti viszonyban a bizalom elemi jelei felbukkannának, sőt pl. az 1997-es adó és TB változások jó részét eleve úgy minősítik az érintettek, hogy a "hatóság" csalással vádolja, s egyúttal meg is bünteti az adózók jelentős részét. Ez a folyamat azért szomorú, mert öngerjesztő és kumulatív is, ezért a költséggazdálkodásnak ez a funkciója nemcsak megszűnni nem fog, hanem erősödik is.¹

Szintén az erősödés irányába mutat, hogy az egész makrogazdasági világban erősödik a szabályozásnak a "pántlikázó" jellege: a pénzügy nem más, mint a kényszerpályák kijelölése iránti irányítási igény ismételt elszabadulása. Ez a TB járulékok - beleértve a kvázi alkalmazott kisvállalkozók ügyét -, a vámpótlékok, a közüzemi kompenzációs alapítványok stb. eseteiben

figyelhető meg, melyek mind arra terelik a vállalkozókat, hogy az érdekeinek megfelelő lépéssort hosszasan, adminisztratív kalkuláció után tervezzék meg. Ez legalábbis a klasszikus piacgazdasági logikának ellentmond.

E költséggazdálkodás további jellemzője, hogy mindig kényes területeken mozog. Aligha akad olyan adóellenőr, aki kifogásolná egy márkás aktatáska cégköltségként való kezelését. Egy öltöny esetében azonban már más a kép, de egy - színben ahhoz tökéletesen illő - zokni költségként való elszámolását azonban már többségük kifogásolná. Fontos hangsúlyozni, hogy itt pusztán konvencióról van szó, a fenti árucikkek illetően megkülönböztetésének semmiféle jogszabályi alapja nincs

A jelen helyzetben ebben a körben működő kiscégek esetében a figyelem középpontjában álló kérdések a következők: gépkocsi vásárlás és használat, ingatlanvásárlás, utazások, személyi használatra alkalmas javak elszámolása.

3.2.2. A költséggazdálkodás, mint a vállalati önismeret forrása

A funkció ilyen értelmű megjelenése közepes és nagyobb méretű cégeknél látható, ott ahol a gazdálkodás már komplikáltabb annál, hogy megérzések, intuitív vezetői döntések alapján szervezhető lenne. E funkció központi eleme tehát a döntéstámogatás.

A költséggazdálkodás ebben a körben sem nélkülözi az adóminimalizáló funkciót, noha a személyes érdekeltég itt más, mint az előző esetben. Minthogy a menedzsment ebben a körben - általában - nem tulajdonos, ezért a személyes motiváltság részben kevésbé intenzív (viszont tömegesebb), részben pedig más jellegű.

A kisvállalatnál meglévő adózó-adóhivatal ellentétpár itt adózók-cég-adóhivatal hármassá bővül. A költséggazdálkodástól elvárt feladat az is, hogy az adóhivatal "kárára" optimalizáljon akkor is, ha az adózók - a menedzsment - személyes haszna ez által nem növekszik. Tipikusan ezt az esetet jelentik meg azok az álláshirdetések, ahol vállalkozói igazolvánnyal rendelkező alkalmazottakat keresnek: a cég érdeke nyilván az, hogy a TB terhektől, illetve ezek adminisztrálásának költségétől és felelősségétől megszabaduljon.

Ebből a szempontból a szocialista időszak igen jó tréningnek bizonyult a vállalati közzgazdák számára. A reformok előrehaladta az állami szabályozás piac-szimuláló, keretjellegetű előírások szaporodását hozta a direkt, a belső paraméterek ismeretére épülő szabályokkal szemben. Ebből következően megnyílt az a lehetőség, hogy a vállalati menedzsment kitanulja a szabályozók - mint peremfeltételek - közötti optimalizálást, noha közvetlen személyes érdekeltége csak igen áttételesen volt. Ha ezt a jelenséget - mint adórövidítést - negatívan kívánjuk felfogni, akkor a helyzet az utóbbi

¹ Gondoljunk csak arra, hogy a termelőszférát azért illeti meg "alanyi jogon" az ÁFA visszaigénylés, mert ez tipikusan a végső felhasználókat adóztató elvonás. A vállalkozó tehát mindig is vissza fogja igényelni az általa

években romlott, mert az állami kontroll gyengült, az állam mint tulajdonos csak esetlegesen bukkan fel, a vállalati felső vezetés érdekeltségét pedig igen gyakran az a csoport (pl. felügyelő bizottság, közgyűlés) függetlenítheti a cég kimutatott eredményességétől, mely egyik fontos nyertese az állam kárára történő "sakkozásnak".

3.2.3. *Költséggazdálkodás gyakorlatának értékelése*

Az "elvi alapok" tisztázásánál láttuk, hogy mindkét közgazdasági felfogás adottságként kezeli a költséggazdálkodás értékmentességét. A mikroökönómia esetén ez jóformán annak szabályaiból következik, minthogy döntéshozói attitűdként kizárólag a profit maximalizálást ismeri (el). Így sem személyes motiváció, sem a szervezet által létrejövő viszonyrendszer nem épül be a mikroökönómiai megközelítésbe. A számviteli megközelítés viszont explicit módon megkívánja a költséggazdálkodással - illetve magával a számvittel - kapcsolatos előzetes értékpreferenciák kizárását. Maga ez a normatív tiltás is jelzi, hogy a valóságban szinte sohasem találkozunk értékpreferenciáktól mentes számvittel.

A gazdálkodás - s így a költséggazdálkodás is -, társadalmi térben zajló eseménysorozat, természetes hát, hogy ennek a térnek a kulcselemei - érdekek, tradíció, hierarchia stb. - megjelennek a költséggazdálkodásban. A költséggazdálkodás funkcióit nem lehet általános érvénnyel megadni, mert túl szorosan kötődik az adott cég jellegéhez, profiljához. Általános definíció csak olyan értelemben adható, hogy a költséggazdálkodás célja (feladata) a döntések támogatása - de hogy ui. "döntés" az már egy konkrét helyzettől függ. Csak illusztrálásként, vegyük sorra a költséggazdálkodás lehetséges funkcióit, az azokhoz köthető szervezeti, személyes motivációkkal együtt.

- *Piacpolitikai döntések: döntés a termékek áráról, annak változtatásáról, az értékesítés szerkezetének változtatásáról, az értékesítés irányainak változtatásáról stb.* A felsorolt témákban a cégek döntési szabadsága egy piacgazdaságban viszonylag kicsi, de kétségtelenül létezik. A cégek belső felépítésénél fogva valamilyen szinten minden termékhez személyes motiváció kötődik (termékmenedzser) vagy egy embercsoport (pl. a gyártási sor dolgozói). Ebből következően - a gazdasági racionalitástól függetlenül - eleve létezik egyféle - az inerciából fakadó - erőhatás minden létező termék értékesítésének növelésére, de legalább szinten tartására. Ez a nyomás pedig a szervezet tanulási képessége folytán korántsem csak a döntéshozatal végső fázisában - a termelési tényezőkre vonatkozó döntések során - jelentkezik, hanem már a döntéselőkészítés, sőt magának a számviteli rend kialakításának időszakában is.
- *Beruházási döntések, gépesítés, termelési rend változtatása, kooperációk stb.* Ezek a legjellemzőbb és a leghagyományosabb módon vett konfliktusterületek, minthogy a

vásárolt golyóstoll árának ÁFA tartalmát, akkor is, ha azt iskolás gyereke számára veszi.

munkaráfordítások mindenféle változtatása a dolgozók (csoportjai) számára alapvető fontosságú kérdés. Ugyanakkor a szakszervezetek révén ez a terület, ahol a szorosán vett gazdasági racionalitástól a legnyíltabb módon el lehet térni és másféle (alku-) séma szerint lehet befolyásolni a döntéseket. Másrészt a cégek technikai fejlesztése szintén egy elkülönült apparátus feladata, amelynek természetesen erős aspirációi vannak a fejlesztések tekintetében - s általában elegendő gazdasági rutinnal is bír ezek "közgazdasági mezbe" öltöztetéséhez.

- *Döntések a vezetői, dolgozói premizálás, fizetési rend szabályairól.* Minden - az egyéni vállalkozásnál nagyobb méretű cégnél - működik az érdekeltség fokozásának valamilyen - fél, vagy nagyrészt automatikus - módja. A vállalat jellegétől és méretétől függ e rendszer: a tevékenységi centrumtól - az egyszerű túlóra pótléktól kiindulva - a költséggazda, költség-felelősségi centrumon át a profit centrumig terjed. A költséggazdálkodás kiemelten fontos szereppel bír e rendszerek működtetésében, az induló paraméterek kialakításában és a teljesítmények értékelésében. Nyilvánvaló, hogy minél komplexebb a rendszer annál nagyobb jelentősége van az értékelő algoritmus felépítésének s egyúttal annál szélesebb területen lépnek fel - egymásnak ellentmondó - erők annak befolyásolása érdekében. A cél tehát a vállalatról a külsők által alkotott kép befolyásolása.
- *Tulajdonosi elvárások, tőzsdei értékelés, adózás.* Míg az előzőekben felsorolt kérdésekben a költséggazdálkodás - és az általa alátámasztott döntések - elsősorban a cégen belüli érdekviszonyokkal állnak kölcsönhatásban, ez a kérdéskör elsősorban a külső érintettekkel kapcsolatos. A vállalatról a külsők által alkotott kép (pozitív) befolyásolása elsősorban a legfelső vezetés érdeke - most itt fonódik leginkább egybe a személy képességeinek megítélése a cég helyzetével. Az, hogy az általában vett jövedelmezőségen túl mi fordítja pozitív irányba a külsők véleményalkotását, nem mondható meg univerzális érvénnyel. Ez a konkrét cég környezetétől, helyzetétől függ. (Gondoljunk csak az utóbbi 10-15 évben a magyar vállalatoktól elvárt viselkedésmód gyakori és ötletszerű változásaival.) Néhány alapérték azonban szinte minden környezetben értéknek minősül: ilyen a stabilitás, az egyenletes növekedés; a műszaki fejlesztésre, környezetvédelemre fordított erőforrások aránya stb.

A valóságban tehát a költséggazdálkodás nem tud semleges, értékmentes tevékenységként működni, minden - akár a saját algoritmusaira vonatkozó - döntésének olyan kihatásai lehetnek, mely a cégen belül - esetleg kívül is - válaszreakciókat szülnek. Ha ezek negatívak, akkor előbb-utóbb szükségképpen alkufolyamat kezdődik, amely éppen úgy, mint a gazdaságban mutatkozó bármely más alku - személyes és szervezeti érdekekkel van átszőve.

Ezt a sajátosságot noha szemben áll mind a mikroökonómiai, mind a számviteli megközelítéssel nem kell negatívan értékelni, hiszen nincs is olyan értelemben vett objektív igazság, amit egy költséggazdálkodási rendszernek feltétel és alku nélkül védelmeznie kellene.

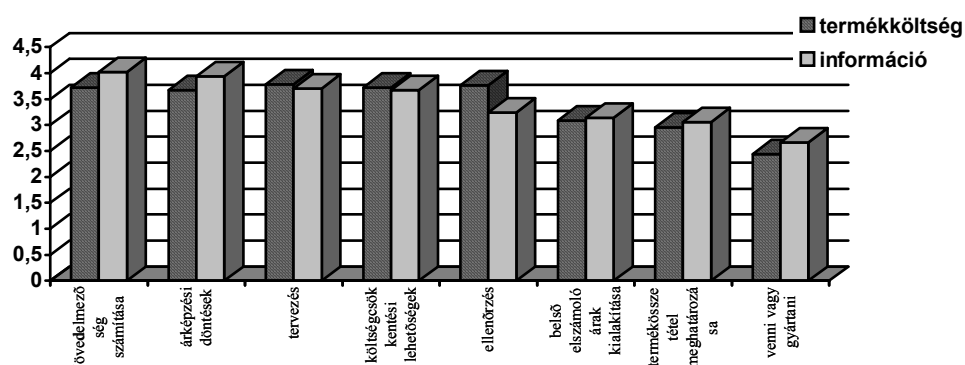
3.2.4. A költséggazdálkodás, mint döntéstámogató funkció

A versenyképesség-kutatás adatbázisának elemzése alapján levonható következtetés, hogy a magyar vállalatok a kérdőívek tanúsága szerint döntéseikben nem hangsúlyozzák túl a költségvonatkozású információkat (lásd következő táblázat). Ez önmagában még nem lenne jelentős probléma, hiszen világviszonylatban a költség-mutatók mellett mind gyakrabban helyeződik a hangsúly a nem-költség dimenziókra. *E tekintetben viszont feltételezhetően nem arról van szó, hogy az illetékes vezető tisztában van döntései költségkihatásaival, de tudatosan más minőségi, mennyiségi vagy idődimenziókra összpontosítja figyelmét.* Ezt a hipotézist megerősítik az információs rendszer támogató funkciójával kapcsolatos válaszok, látható hogy a válaszok átlaga igen alacsony értéket mutat mind a teljes mintára, mind a feldolgozóipari vállalatok egészére nézve.

3.1. táblázat: A tipikus vezetői feladatok támogatottsága (információ és termékköltség)

Teljes minta	Az információs rendszer támogatja-e...? átlagolt érték	A termékköltség-kalkuláció támogatja-e...? átlagolt érték
Kérdés		
jövedelmezőség számítása	3,72	4,02
árképzési döntések	3,67	3,94
tervezés	3,79	3,70
költségsökkentési lehetőségek	3,72	3,67
ellenőrzés	3,77	3,24
belső elszámoló árak kialakítása	3,09	3,14
termékösszetétel meghatározása	2,95	3,06
venni vagy gyártani	2,44	2,67

3.1. ábra: Egyes vezetői döntések támogatottsága



A kutatási adatbázis elemzése alapján levonhatók a következő megállapítások:

- A termékszintű költségkalkuláció a jövedelmezőségi számításokat és az árképzési döntéseket támogatja leginkább. A feldolgozóipari vállalatok vezetői által adott válaszok ugyanezt a megoszlást mutatják. A tulajdonosi struktúrát alapul véve az egyetlen lényeges különbség, hogy az 50%-ban belföldi magántulajdonban lévő cégek a jövedelmezőség számításban lényegesen kisebb jelentőséget tulajdonítanak a termékszintű költségkalkulációnak, mint az állami vagy a külföldi cégek.
- A belső elszámoló árak kialakításában nem játszik lényeges szerepet a termékköltség-kalkuláció. A feldolgozóipari vállalatok között az állami vállalatoknál - a válaszok szerint - relatíve nagyobb jelentősége van a termékköltség-kalkulációnak, mint a belföldi magán- vagy külföldi tulajdonban lévő cégeknél.
- A klasszikus stratégiai és nem rutinszerű döntések (termékösszetétel, venni vagy gyártani, stb.) termékszintű költségkalkulációval való támogatása nem jelentős. A feldolgozóipari vállalatoknál sem támogatja ezeket a döntési területeket részben a termékköltség-kalkuláció.

3.2.4.1. A költségszerkezet változása

A kereslet jellegének átalakulása - differenciálódó és szolgáltatás-orientált igények - maga után vonta a költségszerkezet megváltozását. Interjútapasztalataink egyértelműen alátámasztják, hogy

- a költségnemek közötti arányok megváltoztak,
- a közvetlen és általános költségek aránya eltolódott (pl. megnövekedtek a logisztikai, az átállási és az elosztási költségek).

Míg 1930-ban az összes költség 50%-a volt közvetlen anyagköltség, 35%-a közvetlen bérköltség, s mindössze 15%-a közvetett (általános) költség, addig 1970-re az arányok a következőképpen módosultak: 20% közvetlen anyagköltség, 20% közvetlen bérköltség, 60% közvetett (általános) költség (Horváth, 1992). A karcsúsított vagy a folyamatorientált szervezeti struktúra kialakítása, az integráció mind olyan menedzsment irányzatok, amelyek az általános költségek növekedését hivatott akadályozni, hova tovább csökkenteni, mégis azt mondhatjuk, hogy az általános költségek további növekedésével kell számolniuk a magyar vállalatoknak, s előbb-utóbb nekik is szembesülniük a Nyugat-Európában és Amerikában a nyolcvanas években feltűnt általános költség felosztási problémával. Jelentős eredményeket értek el a termelés racionalizálásában, viszont az igazgatás, vállalatirányítás vonatkozásában ez kevésbé sikerült. A technológiai fejlődés hatására elsősorban a közvetlen költségeket lehetett visszafogni, s közben megnőtt a termelés irányításigénye.

A termelés globalizálódása fölerősítette az eladók versenyét, a fogyasztói szolgáltatási színvonal emelését. A tömegtermékek mellett a vállalatok - úgy tűnik - nem mondhatnak le a sorozatban értékesíthető termékek gyártásáról sem. A termelés területén a JIT, az OPT, az FMS stb.

mind olyan rendszerek, amely kisebb sorozatokban egyedi igények kielégítésére alkalmasak. Az új termelési technológiák, valamint megváltozott költségszerkezet felerősíti a hagyományos költségelszámolás már korábban is meglévő anomáliáit (Kaplan, 1987; Tayles-Walley, 1995).

A hazai vállalatok közvetlen és közvetett költségeinek alakulását tekintve láthatjuk, hogy a nyilvántartott közvetlen és közvetett költségek alakulása nem mutat semmi különös jellegzetességet, amely a tulajdonosi formához kapcsolódna: vállalataink költségeinek 68-71%-a közvetlen, míg 13-15%-a közvetett költség.

3.2. táblázat: A közvetlen és közvetett költségek aránya

%-ban	Költségek közvetlenül a termékhez	Költségek szétosztása más vetítési alap szerint	A költségek felosztott költségek maradnak (FNOK)
Teljes	69%	15%	16%
Állami	71%	15%	14%
Belföldi	70%	15%	15%
Külföldi	67%	14%	19%
Kitermelőipar	68%	21%	11%
Feldolgozóipar	67%	14%	19%
Kereskedelem	70%	16%	14%
Mezőgazdaság	71%	18%	11%
Szolgáltatás	70%	14%	16%

A közvetett (általános) költségek költségviselőkhöz rendeléséhez - legyen az termék, rendelés avagy projekt - szükségünk van olyan jellemzőkre, amelyek segítségével ezek a költségek jól feloszthatóak. A vetítési alapok használata átlagosan a költségek 15%-ára terjed ki (lásd előző táblázat). Az költségek felosztása a költségviselőre egyetlen vetítési alap segítségével történik a lekérdezett teljes vállalati kör 61%-ánál. Az egyetlen vetítési alap használata nem jelent feltétlenül kedvezőtlen gyakorlatot, ha érvényesül az a feltétel, hogy a felmerült költségek keletkezése arányosan (még hozzá lineárisan!) együtt változik a választott vetítési alappal. Azt is le kell azonban szögeznünk, hogy elég kevés olyan vállalat működhet a mai gazdasági környezetben, amelynek általános költségei egyetlen tényezőhöz köthetők lennének. Az egységes vetítési alap - amely szinte kivétel nélkül mennyiségarányos: munkaóra, gépóra - használata az esetek többségében nem vezet valós és torzítatlan költségallokációhoz, ezért azokban a döntésekben, ahol ezen költségadatokat fel kellene használni, félrevezető információkat szolgáltat, ezáltal téves vezetői döntéshozatalhoz vezethet.

Ebből a szempontból a legkevésbé kedvező képet a belföldi magántulajdonban lévő vállalatok mutatják, hiszen a válaszadók 73%-a egységes vetítési alapot használ közvetett költségeinek felosztásánál. A differenciált vetítési alapok használata a legalább 90%-ban állami tulajdonban lévő állami és a legalább 30%-ban külföldi tulajdonban lévő cégek körében a leggyakoribb.

3.3. táblázat: A költségek felosztásának jellemzői tulajdonosi jellemzők alapján

%-ban	Teljes	Állami	Belföldi	Külföldi
Egységes vetítési alap	61%	52%	73%	55%
Több vetítési alap	39%	48%	27%	45%
Összesen:	100%	100%	100%	100%

A több vetítési alap használata ágazatonként is jelentős szóródást mutat, használata a mezőgazdaságban (74%) és a feldolgozóiparban (66%) a legmagasabb. E tekintetben a feldolgozóipari vállalatok válaszai is figyelemre méltóak, hiszen a termelési sorozatok nagyságának változása éppen e szférában érezte leginkább hatását, a költségstruktúrában bekövetkezett változásokkal. Az interjúk során kivétel nélkül mindenki beszámolt ennek a jelenségnek az észleléséről, volt ahol már korábban észlelték a hatásokat és most van napirenden a költségelszámolási rendszer korszerűsítése, míg több helyen a költséggazdálkodással szembeni elégedetlenség egyik fő oka ez a változás és a torzított költségek használata.

A kereskedelmi és a szolgáltatási szektor vállalatai viszont gyakrabban osztják költségeiket különböző vetítési alapok esetében. A kereskedelem esetében² éppen a sokrétűbb tevékenység ösztönzi a költségek több vetítési alappal való felosztását (pl. szállítási költségek, raktározási, betárolási, kitárolási költségek stb.).

3.4. táblázat: A költségek felosztásának jellemzői a végzett tevékenység jellege alapján

%-ban	Teljes	Kitermelő	Feldolgozó- ipar	Kereskedelem	Mező- gazdaság	Szolgáltatás
Egységes vetítési alap	61%	55%	66%	59%	74%	48%
Több vetítési alap	39%	45%	34%	41%	26%	52%
Összesen:	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Önmagában az a tény, hogy bizonyos vállalatok differenciáltan osztják fel a költségeiket, még nem jelenti azt, hogy a használt vetítési alap valóban kötődik a költségek felmerüléséhez, s ténylegesen hozzájárul a valódi költségek kimutatásához. Interjútapasztalataink alapján leszögezhetjük, hogy ez a torzítás igen gyakori a költségek felosztásánál, s ez mind a belföldi, mind a külföldi tulajdonban lévő vállalatnál gyakran előfordult.³

Úgy véljük, hogy a költségek „ismerete” nem kerülhető meg akkor sem, ha a menedzsment tudatosan más tényezőkre helyezi is a hangsúlyt, ezért a következő pontban figyelmünket a költségek vezetésének, elszámolásának rendjére irányítjuk.

² Bővebben lásd Dolgos Olga - Wimmer Ágnes: A költséggazdálkodás szerepe a kereskedelmi szektorban c. esettanulmányát.

³ Lásd az alprojektben készült költséggazdálkodási esettanulmányokat (szerzők: Dolgos Olga, Dolgos Olga - Wimmer Ágnes, Kelemen Gábor, Kovács Zoltán, Tóth Erika).

3.2.4.2. A költségek nyilvántartása

A költségek nyilvántartásának rendje, a vállalati szabályzat kihat arra, hogy milyen döntéseket és milyen hatékonysággal képes támogatni a számvitel, a controlling avagy a költséggazdálkodás⁴. A válaszok megoszlása világosan mutatja, hogy a válaszadók döntő része követi az elsődleges költségviselő-költség-hely (termékek, üzemek stb.) típusú elszámolási rendet az elsődleges költségnemek (anyagköltség, bérköltség, amortizáció stb.) szerinti nyilvántartással szemben. Ez arra az interjúink során megerősödött feltételezésünkre utal, hogy a költség-helyek szerinti nyilvántartás képezi a vezetői igények kielégítésének alapját: az interjúk úgy tapasztaltuk, hogy viszonylag sok helyen használják a munkaszámra való könyvelést.

3.5. táblázat: A költségek nyilvántartásának jellemzői tulajdonosi jellemzők alapján

%-ban	Teljes	Állami	Belföldi	Külföldi
Költség-hely	71%	73%	72%	67%
Költség-nemek	62%	62%	56%	68%

3.6. táblázat: A költségek nyilvántartásának jellemzői a végzett tevékenység jellege alapján

%-ban	Teljes	Kitermelő	Feldolgozóipar	Kereskedelem	Mezőgazdaság	Szolgáltatás
Költség-hely	71%	73%	66%	73%	96%	69%
Költség-nem	62%	55%	64%	60%	46%	69%

Fontos kérdés azonban, hogy a költségviselők és költség-helyenkénti nyilvántartás milyen alapokon nyugszik: hagyományos számviteli megközelítés (költségviselő = gyártott termék vagy nyújtott szolgáltatás; költség-hely = üzem, vállalat) avagy a vállalat sajátosságainak szem előtt tartásával alakították ki a rendszert. Erre a kérdésre sem kapunk kielégítő választ az adatbázisból, az elemzést elsősorban az esettanulmányokon alapuló kutatási technika szolgálta.

3.7. táblázat: Az alkalmazott költségviselők és költség(gyűjtő)hely típusok⁵

% -ban	Költségviselők				Költség(gyűjtő)helyek			
	termék	projekt	rendelés	egyéb	berendezés	üzem	tevékenység	egyéb
Teljes	74%	19%	11%	10%	12%	61%	58%	9%
Állami	74%	15%	13%	15%	18%	70%	60%	8%
Belföldi	75%	14%	9%	5%	5%	56%	59%	7%
Külföldi	72%	36%	13%	10%	14%	53%	59%	13%

Az 3.7. táblázatban összefoglalt adatok tanulsága: a vizsgált vállalati körben egyelőre még igen erőteljesen tartja magát a „hagyományos” számviteli megközelítés, tehát a költségeket elsősorban termékekre és üzemekre vagy tevékenységekre osztják szét. (Megjegyzés: a kérdőíves technika

⁴ A számvitel, a controlling és a költséggazdálkodás fogalmakat e tekintetben bizonyos esetekben szinonimaként kezeljük, s a menedzsment döntések költség-alapú támogatásához kötjük.

⁵ A válaszadás során értelem szerűen több válasz adása is lehetséges volt.

hátránya, hogy lehetetlen kontrollálni a válaszokat, nem tudjuk ugyanis, hogy mit ért a válaszadó berendezésen, üzemen vagy tevékenységen, miközben a költséggazdálkodási rendszer értékelése szempontjából ennek a kérdésnek is kiemelt jelentősége van.)

Az elszámolt költségek tekintetében két további momentumot érdemes kiemelni:

- A legalább 30%-ban külföldi tulajdonban lévő cégek gyakrabban említették, hogy a közvetlen költségek nagyobb részét számolják el és gyűjtik projectekre: 36 szemben a 14-15%-os említési arányt az egyéb vállalatoknál.
- Az 90%-ban állami tulajdonban lévő vállalatok 70%-a gyűjti közvetett költségeit üzemeire, szemben a belföldi és külföldi magántulajdonban lévő 53-56%-os említési aránnyal.

3.2.4.3. Logisztikai költségek nyilvántartása

A fogyasztó-orientált működés, a kiszolgálási színvonal fókusz a logisztikai általános költségelemek emelkedéséhez vezet, miközben rendkívül hangsúlyosak a következő kritikák:

- A hagyományos számviteli kimutatások *nem szolgáltatnak megfelelő információkat a logisztikai költségek alakulásáról*, mivel ezen költségelemek nagy része az egyéb költségnemek és/vagy az általános költségek között kerülnek elszámolásra, így azok túlságosan aggregáltak.
- A számvitel által nyújtott információk *a termékek/szolgáltatások, a vevőcsoportok, az elosztási csatornák jövedelmezőségéről jelentős torzításokat tartalmaznak*. A torzítások nagyrészt visszavezethetők arra, hogy az általános (indirekt) költségek között megjelenő logisztikai költségek volumenarányos vetítési alap (munkaóra, gépóra) segítségével kerülnek szétosztásra, miközben ezen költségek jelentős része független a beszerzett, a termelt illetve az értékesített volumentől (pl. értékesítési hálózat fenntartási költsége).
- A költségkimutatásokban *a hangsúly a termékköltségek meghatározásán van, míg az egyes vevőkhöz kötődő költségek elemzésének és nyilvántartásának nem szentelnek elegendő figyelmet*, pedig a “nem a termék termeli a profitot, hanem a vevő” (Christopher, 1992). A hagyományos egységköltség szemlélet áremelésre vagy a közvetlen munka-, anyag- vagy gépidő felhasználás csökkentésére készlet. Ma már ezekben a termékszintű akciókban nem rejlenek nagy lehetőségek, jelentős előrelépésre a sorozatok, az elosztási csatornák és a vevőcsoportok szintjén nyílik lehetőség, így egy sor logisztikai költség is érintett a dologban.

A konvencionális számviteli kimutatásokban szereplő aggregált költségadatok kizárólagos léte lehetetlenné teszi a logisztikai rendszerben fellelhető költségek közötti átváltások elemzését és a teljes költség koncepció érvényesítését: az érvényesülő hatások feltárásánál tekintettel kell lenni a logisztikai illetve a vállalati teljes költségre gyakorolt hatásra és arra, hogy az adott döntés hogyan

befolyásolja az értékesítési árbevétel alakulását. A logisztikai költségek növekedése még nem jelenti feltétlenül egy kedvezőtlen folyamat kezdetét, hiszen amennyiben az árbevétel növekedési üteme - pl. a magasabb szolgáltatási színvonal miatt - meghaladja a költségek növekedési ütemét, ez esetben vállalatunk növelte költséghatékonyságát. Mindenképpen leszögezhetjük tehát, hogy adekvált logisztika-orientált költségelszámolási rendszer nélkül meglehetősen nehézkes a logisztikai döntések során érintett költségátváltások feltárása és a szükséges költség-haszon elemzések elvégzése.

A fentiekben körvonalazott három probléma megoldásához *el kell(ene) szakadni a hagyományos költségelszámolás "szokásos" eljárásaitól* a következő területeken:

- a jelenlegi termékköltség-bázisú elszámolás mellett helyett kell kapnia a vevőcsoportokhoz, értékesítési csatornához kötődő költségelszámolásnak és jövedelmezőségi számításnak;
- az általános (indirekt) költségek felosztása során el kell tekinteni a pusztán volumenarányos vetítési alapok (pl. munkaóra, gépóra) használatától.

Ezekre a *problémákra* kielégítő *megoldást nyújt a tevékenység-alapú költségelszámolás* (Activity-based Costing - ABC) (Cooper és Kaplan, 1991), amely lehetővé teszi az elosztási csatornák és fogyasztói csoportok jövedelmezőségének nyomon követését; pontosabb képet ad a termékek tényleges önköltségeiről és azok jövedelmezőségéről.

3.2.4.4. A logisztikai költségek nyilvántartásának technikai támogatottsága

A válaszadók 19%-a rendelkezik olyan számítógépes rendszerrel, amely támogatja a logisztikai költségek nyilvántartását. A működő rendszerrel rendelkezők köre a kitermelőipar és a kereskedelem területén haladja meg a 20%-ot.

3.8. táblázat: A logisztikai költségek nyilvántartásának működő és tervezett információs alrendszerei

	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
Működő információs alrendszerek: logisztikai költségek nyilvántartása	19%	27%	20%	22%	14%	12%
Tervezett információs alrendszerek: logisztikai költségek nyilvántartása	21%	27%	26%	18%	11%	19%

A lekérdezettek 21%-a tervezi a jövőben a logisztikai költségek nyilvántartásának számítógépes támogatását: a feldolgozóipar és a kitermelőipar vállalatai tervezik jelentősebb arányban az informatikai és egyben költséggazdálkodási fejlesztést. Vélhetően ez az a vállalati kör, ahol a logisztikai költségek pontos ismeretének követelménye már érvényesül.

3.9. táblázat: A logisztikai költségek nyilvántartásának működő és tervezett információs alrendszerei

	Teljes	Állami (≥75%)	Belföldi (≥50%)	Külföldi (≥30%)
Működő információs alrendszer: logisztikai költségek nyilvántartása	19%	19%	25%	27%
Tervezett információs alrendszer: logisztikai költségek nyilvántartása	21%	23%	25%	25%

Nem meglepőek a tulajdonosi struktúra szerinti százalékos megoszlások sem, miszerint a legalább 30%-ban külföldi tulajdonban lévő cégek között a legjelentősebb a jelenleg már működő költséggazdálkodási alrendszerek előfordulása, s jelentős arányban terveznek további beruházásokat. Az állami vállalatok 21%-a tervezi információs rendszerének ilyen irányú modernizálását. (Az állami vállalatok 19%-ánál működő logisztikai költség modul egy kicsit meglepő eredmény, mivel interjútapasztalataink nem erősítették ezt meg. Kérdéses lehet a minősített információs rendszerek tényleges minősége és milyensége, illetve a vezetői igények és észlelések közötti kapcsolat.)

3.2.5. Az informatikai támogatottság versus költséggazdálkodás

A költséggazdálkodás számítógépes támogatottsága magasfokú a vállalati területek között: rendszerint a számvitel, a pénzügy, a bérlegzálkodás, a készletgazdálkodás után a költséggazdálkodás a számítógéppel leginkább támogatott terület.

3.10. táblázat: A vállalati területek számítógépes támogatottsága - tevékenységi körök szerint

A számítógépes támogatottság						
	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
számvitel	3,76	3,73	3,69	3,90	3,72	3,90
költséggazdálkodás	3,30	3,45	3,09	3,61	2,95	3,64
controlling	2,87	3,00	2,79	3,33	2,59	2,75

3.11. táblázat: A vállalati területek számítógépes támogatottsága - tulajdonosi jellemzők szerint

Milyen a számítógépes támogatottság...				
	Teljes	Állami (≥75%)	Belföldi (≥50%)	Külföldi (≥30%)
számvitel	3,76	4,00	3,57	3,86
költséggazdálkodás	3,30	3,56	2,94	3,45
controlling	2,87	2,63	2,59	3,39

Érdeemes azonban visszautalni arra, hogy a számítógépes támogatottság ténye ismételten nem jelenti, hogy a modern költségelszámolási követelményeknek megfelelő rendszerrel rendelkeznek vállalataink, sőt az integrált információs rendszerek bevezetésénél elkövethető hibákat általában el is követik. Az integrált információs rendszerek bevezetésével foglalkozó hazai cégek (pl. Dynasoft, IQSoft, Oracle, CADServer, Rolitron, Procont, Digital, IBM stb.) illetve a megbízást adó bevezető cégek bevezetés utáni nehézségei, tapasztalatai alapján a következő megállapítások tehetők:

- A nagy-, közép vállalatok egyaránt jelen vannak ezen a piacon, bár nyilvánvaló, hogy egészen más piaci szegmenst képviselnek.
- A vállalati integrált információs rendszerek - pénzügyi korlátok miatt - pusztán a vállalati funkcionális területek egy részét „integrálják”. E tekintetben - fontossági alapon - pénzügyi és az anyaggyártási területhez kötődő csomagok élveznek elsőbbséget.
- Az informatikai rendszerek bevezetésénél az ésszerűbb és egyszerűbb megoldások helyett gyakran a „bevált” vállalati információs utak és technikák informatikai leképezését várják a megbízók. A tényleges hatékonyságnövelés helyett a pusztán automatizáció játszik szerepet - „a járt utat járattanért...” elvnek és a belső erőviszonyoknak megfelelően.
- A tanácsadó cégek tevékenysége sem felel meg tökéletesen az integrációból adódó elvi követelményeknek: az informatikai cégek általában maguk sem törekcszenek komplett tanácsadó és szoftver-implementáló tevékenység végzésére, elsősorban a technikalizált implementációra súlyoznak. A megbízóval való konfliktus minimalizálása érdekében a rendszer bevezetésével kapcsolatban - csak az ahhoz szorosán kapcsolódó tevékenységek átalakítására tesznek javaslatot (elsősorban a rendszerben lévő előnyök kihasználása és a rendszerhez való alkalmazkodás érdekében). Ez nyilvánvalóan azt jelenti, hogy mindeközidáig ez volt a domináns a megbízói elvárások oldaláról.
- A közelmúltban azonban a keresleti oldalról megjelent az igény a „folyamat-átszabás és új információs rendszer implementáció” valamint a „folyamat-átszabás és létező információs rendszer reorganizáció” szolgáltatás-csomagok iránt, ami nagy kihívást jelent a tanácsadó cégek számára, hiszen tevékenységi körük bővítését igényli.

3.2.6. A költséggyártáskódással kapcsolatos tervek

A költséggyártáskódás vállalatban belüli szerepének jövőbeli alakulásáról adnak információt a következő táblázatok, amelyek a termelési és a pénzügyi vezető válaszait foglalja össze tevékenységi körönként.

3.12. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tevékenységi körönként - a termelési vezető szerint

Kell-e változtatás a következő területeken...(termelés)?						
	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgyárt.	Szolg.
költséggyártáskódás	3,30	3,09	3,29	3,37	3,26	3,31
információ-menedzsment	3,22	3,10	3,34	3,36	2,79	3,00
controlling	3,19	2,90	3,27	3,15	3,10	3,11
logisztika	3,08	2,89	3,07	3,26	3,05	3,00
készletgyártáskódás	2,99	3,09	3,00	3,37	2,74	2,86
pénzügy	2,64	2,45	2,67	2,71	2,46	2,67
számvitel	2,56	2,55	2,53	2,60	2,58	2,65

A költséggazdálkodás, az információmenedzsment, a controlling, azok a kiemelt vállalati területek, amelyeket a termelési vezetők a jövőbeli változtatás szempontjából preferálnak. A számvitel és a pénzügy területén kevésbé érzékelhetőek ilyen törekvések.

A kereskedelmi vállalatok a készletgazdálkodás és a logisztika fejlesztésének nagyobb figyelmet szentelnek, mint a többiek; a kitermelő ipar vállalatai ez utóbbira kisebb súlyt fektetnek.

A pénzügyi vezetők által adott válaszok némileg differenciáltabb képet mutatnak:

- A kitermelő iparban az információmenedzsment, controlling, logisztika, készletgazdálkodás tevékenységek is megelőzik a költséggazdálkodást, mely területtel úgy tűnik, hogy a válaszadók relatíve elégedettek.
- A feldolgozóiparban a controlling (3,3) és a készletgazdálkodás (3,13) előzi meg a költséggazdálkodás (3,1), információmenedzsment (3,1), logisztika (3,1) hármast.
- A kereskedelemben a logisztika áll a lista élén (3,26), amit a controlling követ (3,16). A költséggazdálkodás jövőbeli fejlesztése 2,9-es értékkel relatíve alulértékelt.
- A mezőgazdaságban viszont annál intenzívebben merül fel a tevékenységek controllingjának, ellenőrzésének jövőbeli megteremtésére vonatkozó igény (3,55), amit a költséggazdálkodás és a készletgazdálkodás követ - szintén magas értékekkel.
- A szolgáltató vállalatoknál hasonló a helyzet, mint a mezőgazdaságban.

Mindezek alapján levonhatjuk azt a következtetést, hogy a modern menedzsment eszközök alkalmazását eddig leginkább nélkülöző szféra, a mezőgazdaság és a szolgáltatás területén működő vállalatok körében is egyre erőteljesebb igény a folyamatos ellenőrzés és visszacsatolás képességének megteremtése, valamint a költségalapú hatékonyság fokozása. A kereskedelem területén ugyanezek a hatások érvényesülnek, de - a vállalkozás alaptevékenységének speciális volta miatt - a logisztikai tevékenység színvonalának emelése, költségtakarékos szervezése alapvető fontosságú a nyereséges és versenyképes működés szempontjából.

3.14. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tevékenységi körönként - a pénzügyi vezető szerint

Kell-e változtatás a következő területeken...(pénzügy)?						
	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
controlling	3,32	3,27	3,30	3,16	3,55	3,35
információmenedzsment	3,14	3,45	3,10	3,02	3,00	3,16
költséggazdálkodás	3,10	2,73	3,10	2,90	3,27	3,18
készletgazdálkodás	3,07	3,18	3,13	3,26	3,23	2,66
logisztika	2,90	3,22	3,09	2,88	2,45	2,50
pénzügy	2,46	2,36	2,52	2,34	2,40	2,48
számvitel	2,35	2,64	2,32	2,33	2,44	2,28

A szükséges változtatás mértékének tulajdonosi jellemzők alapján történő elemzése kimutatja, hogy az állami és a külföldi tulajdonban lévő vállalatok pénzügyi vezetői viszonylag több területen

tartanak szükségesnek további fejlesztéseket, mint a belföldi magántulajdonban lévő cégek vezetői. Különösen szembetűnő, hogy a belföldi magántulajdonban lévő cégek pénzügyesei a költséggazdálkodást olyan területnek tekintik, ahol a továbblépés szükséges mértéke kisebb mint más vállalatcsoportokban.

3.15. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tulajdonosi jellemzők alapján - a pénzügyi vezető szerint

Kell-e változtatás....(pénzügy)							
	controlling	információ	költséggazd.	készletgazd.	logisztika	pénzügy	számvitel
Teljes	3,32	3,14	3,10	3,07	2,90	2,46	2,35
Állami	3,45	3,13	3,25	3,00	3,02	2,55	2,31
Belföldi	3,37	3,02	2,96	2,90	3,09	2,45	2,26
Külföldi	3,25	3,40	3,04	3,10	2,85	2,39	2,35

3.16. táblázat: A szükséges változtatás mértéke tulajdonosi jellemzők alapján - a termelési vezető szerint

Kell-e változtatás....(termelés)							
	költséggazd.	információ	controlling	logisztika	készletgazd.	pénzügy	számvitel
Teljes	3,30	3,22	3,19	3,08	2,99	2,64	2,56
Állami	3,53	3,31	3,30	3,06	3,11	2,78	2,72
Belföldi	3,08	3,00	2,86	3,02	2,72	2,51	2,33
Külföldi	3,12	3,06	3,03	3,10	2,93	2,48	2,33

Annál inkább meglepő az előző megállapítás, mivel a belföldi magántulajdonban lévő vállalatok termelési vezetői viszont éppen a költséggazdálkodást tartják annak a területnek, ahol leginkább szükséges valamiféle „korszerűsítés”. További érdekesség, hogy a belföldi magáncégek vezetői „elégedettebbnek” tűnnek cégük helyzetével, mint akár az állami, akár a külföldi kategóriába sorolt cégek vezetői.

3.3. A teljesítménymérés szerepe a versenyképességben

A teljesítménymérés a vállalati versenyképesség javításának fontos eszköze, így ma már általánosan elfogadott, hogy a választott teljesítménymutatóknak is azokra a versenyelőny-forrásokra kell összpontosítaniuk, melyek a vállalat stratégiai céljainak középpontjában állnak.

A vállalatok hagyományos funkcionális felépítését és működését elsőként a marketing-szemlélet megjelenése törte át az ötvenes-hatvanas években. Az egyre gyorsuló technológiai fejlődés és a piaci verseny éleződése kényszerítette ki, hogy az üzleti folyamatok fő mozgatórugója egyre inkább a piacon megjelenő fizetőképes fogyasztói kereslet legyen. A hosszútávú piacon maradás érdekében tehát a gazdasági szervezetek tevékenységének középpontjában szükségszerűen fogyasztói igények mind teljesebb kielégítése áll, természetesen profit elérése mellett (Kotler, 1984). A kínálati piac kialakulása tette lehetővé és egyben szükségszerűvé az innováció-alapú integrációs filozófiák generációinak megszületését, a vállalati működés folyamaton és nem pedig egymástól elkülönült funkciókon alapuló megközelítését: e tekintetben kiemelésre érdemes a logisztikai szemléletmód

előretörése, valamint az ellátási lánc koncepció megjelenése és térhódítása (Bowersox, 1996; Christopher, 1992).

A vállalati tevékenységek értékelése során meg kell különböztetnünk a *"effectiveness"* és a *"efficiency"* fogalmát, amely a hatékonyság két dimenzióját jelöli: míg az első fogalom a fogyasztói igényeknek való megfelelést tükrözi, addig a második mérése arra ad választ, hogy adott kiszolgálási színvonal mellett milyen gazdaságosan használja fel a vállalat az erőforrásait.

A vállalati versenyképesség alakulásában kulcsszerepet játszó versenyelőny-források (költség, idő, minőség) mindegyikének vannak értékbeli következményei - nevezetesen megszerzett vagy elszalasztott árbevétel vagy eredmény - így a pénzügyi, mint mértékegység lehet számunkra a közös nevező. Ennek az összegnek a számszerűsítése azonban mind a mai napig jelentős nehézségekbe ütközik, a mikroökonómiai modellekből jól ismert kamatláb (vagy megtérülési ráta) becslése és a bizonytalansági fok igen magas volta miatt.

3.3.1. Kritikák és csapdák

Az elvesztett nyereség vagy árbevétel kvantifikálása, pontos számokba öntése a vezetői számvitel jelenlegi fejlettségi fokán egyelőre még nem teszi lehetővé, hogy teljeskörű költség-alapú teljesítménymérésre kerüljön sor. Az „üzlet-történelem” során természetesen számtalan ilyen jellegű kísérletnek lehettünk már tanúi: elegendő a legismertebb ROI (Return on Investment) modellre utalni, amelyet a sok-sok kritika ellenére még ma is széles körben használnak, vagy említhetjük a szállítóértékelésben használatos TCO (Total Cost of Ownership) megközelítést vagy az időbázisú számvitel (time-based accounting) kifejlődését is.

A hagyományos teljesítménymérés másik fontos jellegzetessége - amely független annak pénzügyi vagy nem-pénzügyi voltától -, az hogy a különböző hierarchikus szintekhez, valamint a funkciókhoz kötődő operatív és stratégiai teljesítménymutatók között nincs összhang, amely biztosítaná a dinamikus fejlődést.

A pénzügyi vagy költségbázisú teljesítményméréssel kapcsolatban a leggyakrabban emlegetett kritika, hogy a hosszabbtávú stratégiai célokkal szemben a rövidtávú profitabilitást helyezi előtérbe. Ez a követelmény természetesen a vállalat külső érintettjei, elsősorban a pénzügyi szféra (pl. bankok, hitelintézetek) vagy a tulajdonosok által megfogalmazott elvárásokból fakad, ami a gazdálkodó szervezetek „túlzott” rövidtávú profitabilitás igényében csapódik le. A gyors vezető-fluktuáció, az eredmények azonnali felmutatásának követelménye - a pozíció megőrzése érdekében -, szintén ebbe az irányba mozdítja el az érintetteket.

Mindezek alapján levonhatjuk a következtetést, hogy a megfelelően kiválasztott, stratégiai célokat tükröző teljesítménymutatók kiválasztása önmagában még nem elegendő, hiszen a rendszeresen figyelt mutatóknak konzisztens rendszert is kell alkotniuk, hogy ne csak közvetlenül a

költség-, hanem a teljesítménytényezők közötti átváltásokat is megmutassák. Összességében egy megfelelően kialakított vállalati teljesítménymérési rendszer a tapasztalatok szerint nagy mértékben hozzájárulhat az eredményes működéshez, a stratégiai célok teljesülésének nyomon követéséhez, a vezetői döntések támogatásához.

- A teljesítménymérésnek a vállalat egyedi jellemzőihez kell igazodnia, tükröznie a vállalati stratégiát, és megfelelnie a fizikai folyamatoknak.
- A rendszer sokoldalú legyen, ne csak pénzügyi mutatókra építsen, legyen alkalmas a kölcsönhatások vizsgálatára, rendezze egységes rendszerbe a vizsgált mutatókat.
- Gyors visszacsatolások biztosítása, hiszen a közelítő, de gyors eredmények jobban segíthetik a döntéshozást mint a pontos, de megkésett, utólagos kimutatások.

3.3.1.1. A vállalati gyakorlat elemzése

A vállalati szféra önértékelése szerint *jövedelmezősége* 1994-hez képest javult (111%). Drasztikusan megnövekedett a feldolgozóipari vállalatok jövedelmezősége (120%), miközben a kereskedelmi vállalatoké romlott ugyanezen időszak alatt (97%). A legjelentősebb javulást a jövedelmezőség területén a külföldi tulajdonú cégek mondhattak magukénak. A piaci részesedéssel kapcsolatban hasonló tendenciát lehet felfedezni.

Az interjúk során azt tapasztaltuk, hogy a rövidtávú jövedelmezőség és likviditás igénye - elsősorban a nem külföldi tulajdonú vállalatoknál - ma még erőteljesebben érezteti kedvezőtlen „stratégia-ellenes” hatását mint a nyugat-európai vagy amerikai vállalatoknál, hiszen a kevésbé hatékony működés és a külső forrásigény megköveteli a pozitív cash-flowt és a folyamatos likviditást (lásd tervezés). A dominánsan külföldi tulajdonban lévő cégek ezzel a korlátozó tényezővel nem feltétlenül szembesülnek.

- A költség-alapú mutatók mellett a nem pénzügyi - pl. a minőségen, a rugalmasságon, szállítási megbízhatóságon alapuló - mutatók stratégiai szerepe növekszik.
- A kvantitatív teljesítménymérés mellett nő a kvalitatív módszerek és információk felhasználásának gyakorisága.
- Nő a külső és a belső benchmarking jelentősége.

A kérdőíves adatbázisból a pénzügyi és a nem pénzügyi teljesítménymérési módszerek használatának elemzéséhez a pénzügyi valamint a termelési vezetők által adott válaszokat használtuk

fel. A válaszadók mindkét esetben ötfokozatú skálán értékelték a módszerek hasznosságát illetve fontosságát.

Az alkalmazott módszerek toplistáján megmutatkozik *a pénzügyi módszerek dominanciája, illetve használatának nagyobb elterjedtsége*. Ugyanakkor *a hasznosság megítélését tekintve a nem-pénzügyi mutatók kaptak jobb megítélést*, tehát az elterjedtségből még nem következik az adott módszer fontossága a vállalati szakemberek számára.

3.17. táblázat: A legtöbb vállalat által használt módszerek*

Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Válaszó	Típus		
Beszédési és fizetési idők együttes elemzése	82,2%	4,3	PÜ	Fin		
Cash-flow kimutatás	76,9%	4,3	PÜ	Fin/ Ktg		
Készletforgási mutatók elemzése	76,9%	3,9	PÜ	Fin	B	
Fix és változó költségek elkülönítése	72,6%	4,1	PÜ	Ktg		
Készletnyilvántartás pontossága	65,8%	4,5	T		B	Gazd
Fedezeti pont számítás	63,4%	4,0	PÜ	Ktg		
Költségérzékelési vizsgálatok	57,8%	3,8	PÜ	Ktg		
Készletszintek	57,8%	4,2	T		B	Fin.
Tevékenység-alapú termékköltség kalk.	53,3%	4,0	PÜ	Ktg		
Termelékenység	52,6%	4,4	T		B	Gazd
Késztermék minősége	52,0%	4,8	T		K	Min
Anyagjegyzék pontossága	48,6%	4,5	T		B	Gazd
Vevői reklamációk száma	46,5%	4,3	T		K	Min

*A táblázatban azokat a módszereket soroltuk fel, melyeket a megkérdezett vállalatok több mint fele használ. Az átlagos értékelés a nem-pénzügyi mutatók esetében is az adott mutatót használók által adott pontszámok átlaga.

A válaszadónál szereplő *PÜ* illetve *T rövidítés* azt jelzi, hogy az adott kérdés a pénzügyi vagy a termelési vezető által kitöltött kérdőívben szerepelt-e, de egyben az adott mutató illetve módszer pénzügyi illetve nem pénzügyi jellegét is mutatja.

A mutatók típusánál szereplő további rövidítések magyarázata:

Fin. - finanszírozáshoz, likviditáshoz kapcsolódó

Ktg. - költségelemzéshez kapcsolódó

K - külső, vagyis olyan tényező, amivel a fogyasztó közvetlenül találkozik

B - belső, a cég belső működéséhez kapcsolódó, olyan tényező, amit a fogyasztó közvetlenül nem észlel (viszont a következményeit észlelheti)

Min. - minőséghez kapcsolódó

Idő - időhöz kapcsolódó

Gazd - gazdálkodási, a belső működés pontosságához, jól szervezettségéhez, hatékonyságához kapcsolódó

3.18. táblázat: A leghasznosabbnak ítélt módszerek*

Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Válaszadó	Típus		
Késztermék minősége	52,0%	4,8	T		K	Min
Készletnyilvántartás pontossága	65,8%	4,5	T		B	Gazd
Anyagjegyzék pontossága	48,6%	4,5	T		B	Gazd
Nyersanyag minősége	42,8%	4,5	T		B	Min
Vásárlói elégedettség	31,7%	4,5	T		K	
Termelékenység	52,6%	4,4	T		B	Gazd
Reklamációk kezelésének ideje	36,0%	4,4	T		K	
Beszedési és fizetési idők együttes elemzése	82,2%	4,3	PÜ	Fin		
Cash-flow kimutatás	76,9%	4,3	PÜ	Fin/Ktg		
Vevői reklamációk száma	46,5%	4,3	T		K	Min
Rendelésteljesítés időtartama	37,2%	4,3	T		K	Idő
Rendelésteljesítés késése	34,8%	4,3	T		K	Idő
Befejezetlen termék minősége	31,4%	4,3	T		B	Min
Készletszintek	57,8%	4,2	T		B	Fin.
Gyártási útvonalak pontossága	22,8%	4,2	T		B	Gazd
Fix és változó költségek elkülönítése	72,6%	4,1	PÜ	Ktg		
Termelési átfutási idő	37,5%	4,1	T		B	Idő
Kereslet-előrejelzés pontossága	29,2%	4,1	T		B	Gazd

*A táblázatban azokat a módszereket soroltuk fel, melyeknél a megkérdezett vállalatok által adott átlagos pontszám 4-nél magasabb volt. A táblázat rövidítései megegyeznek az 1. táblázatban szereplő rövidítésekkel.

3.3.1.2. A pénzügyi és a nem pénzügyi mutatók használata és értékelése

Az eredmények azt mutatják, hogy a pénzügyi módszerek alkalmazására nagyobb a nyomás, részben a finanszírozási nehézségek, részben a folyamatos költségcsökkentési törekvések miatt. A pénzügyi módszerek közül is elsősorban a likviditáshoz illetve forgóeszköz-finanszírozáshoz kapcsolódó, valamint az ismertebb költség-elemzési módszerek - fix és változó költségek elemzése, fedezetszámítás - kerültek az élre. Ugyanakkor a vezetők - ez esetben a pénzügyi vezetők - nem mindig érzik elég hasznosnak az alkalmazott módszereket, ami egyrészt azt jelezheti, hogy ezek a módszerek nem támogatják megfelelően a vállalati vezetők munkáját, másrészt azonban az integrált szemlélet hiányára is utalhat, miszerint a pénzügyi vezető számára a más funkcionális területek számára hasznos információk előállítására csak kötelezettséget jelent. (A további kutatást e területen még szükségesnek tartjuk.)

A fizikai mutatók értékelése valamivel kedvezőbb: a hasznossági toplistára élre nem-pénzügyi mutatók kerültek. A legmagasabb átlagos értéket - az adott módszert használó termelési vezetők értékelése szerint - a késztermék minősége kapta (4,8), azonban a válaszadók alig több mint fele használja csak ezt a teljesítménymutatót. Az összes válaszadó értékelését figyelembe véve az átlag alacsonyabb (3,6), ami a nem-pénzügyi mutatók között a második legmagasabb érték a készletnyilvántartás pontossága után.

A hasznosságot tekintve az első tíz helyezett közé (4,3 és 4,8 közötti átlagos pontszám) mindössze két pénzügyi módszer került be, a cash-flow kimutatás valamint a beszedési és a fizetési

idők együttes elemzése - ezeknek a módszereknek az elfogadottságát jelzi, hogy a leggyakrabban használt módszerek a felmérés szerint, a vállalatok 77 illetve 81 százaléka jelezte, hogy alkalmazza ezeket az elemzéseket.

Megjegyezzük, hogy a nem pénzügyi és a pénzügyi elemzési illetve teljesítménymérési módszerek használatának értékelésénél azt is érdemes szem előtt tartanunk, hogy a vállalaton belül különböző pozíciót betöltő vezetők adták a válaszokat. Az eredmények magyarázatai a következők lehetnek:

- nagy a pénzügyi elemzési módszerek alkalmazására való nyomás;
- a korszerű költségvetési és pénzügyi módszerek gyorsabban terjednek;
- a pénzügyi vezetők a kérdőív kitöltése során hajlamosabbak voltak az "igen" válasz jelzésére az olyan módszerek esetében is, melyeknek esetleg csak csirái vannak jelen a cégnél⁶
- a kérdőívben nem adtunk definíciót a módszerek, „szakirodalmi” vagy „tudományos” elnevezése mellé, nem jelentek meg a tartalmi elemek, így az eltérő értelmezés erőteljesen torzíthatja az eredményeket.

Az egyes tényezők hatásának tisztázása további részletes kutatásokat (esettanulmány, kérdőív) igényel.

3.3.1.3. Az alkalmazott nem pénzügyi mutatók

A nem pénzügyi mutatók közül a felmérés tapasztalatai szerint nagyobb arányban használják a vállalatok a belső működéshez, hatékonysághoz kapcsolódó mutatókat - készletnyilvántartás pontossága, készletszintek, termelékenység, anyagjegyzék pontossága -, mint a fogyasztókhöz, a kiszolgálási színvonalhoz kötődőket (pl. késztermék minősége, vevői reklamációk száma, rendelésteljesítés időtartama, reklamáció kezelésének ideje stb.). Ugyanakkor az egyes mutatókat használók a fogyasztókhöz kapcsolódó mutatókat általában fontosabbnak értékelték a termelési vezetők. A minőséghez kapcsolódó mutatókat több vállalat használja, mint az idő-alapúakat (kiszolgálás, termelési átfutás), s fontosabbnak is tartják az előbbieket az adott mutatót használó és nem használó cégek egyaránt.

A felmérés tapasztalatai és az első eredmények értékelését követő klubrendezvényen elhangzottak is igazolták azt a feltevést, hogy a magyar vállalatok teljesítménymérési gyakorlatában

⁶ Különösen érvényes lehet ez azoknál a módszereknél, melyek külföldön is viszonylag újak számítanak illetve kevésbé elterjedtek - pl. az átmenőteljesítmény-számítás, de idesorolhatjuk a célköltség-számítást és a

is a pénzügyi kimutatásoknak elemzéseknek van elsődleges szerepe, ugyanakkor az is bebizonyosodott, hogy a vállalati szakemberek érzik a nem pénzügyi tényezők jelentőségét, s igyekeznek ezeket is becsatornázni az értékelési gyakorlatba.

A számvitel - és a teljesítménymérés - tehát elsődlegesen kifelé dolgozik, a vállalatok szempontjából meghatározó érintettek, a tulajdonosok, az adóhatóság, a bankok pedig a pénzügyi jelentéseket követelik meg.

A nem pénzügyi mutatók terjedésével kapcsolatban felmerült az a probléma, hogy nincs egységes megfogalmazás, nem egyértelmű, hogy pontosan mit és mihez képest kell mérni. Más oldalról nehézségekkel járhat az is, amikor a külföldi cégek - az új tulajdonos - behozza, mintegy 'rákényszerítik' saját controlling rendszerüket az általuk megvásárolt vállalatokra. Ez ugyan egyértelmű, egységes fogalomhasználatot biztosít, ugyanakkor a teljes átállás általában időigényes. Az új rendszer kialakításánál, használatánál pedig nem elhanyagolható az emberi tényező szerepe.

A pénzügyi teljesítménymérés, a költségek és a likviditás nyomon követése szükségszerűség a vállalatok számára, míg a döntéstámogatást szolgáló nem pénzügyi teljesítmény-mutatók sokszor nem formalizáltan jelennek meg a vállalati teljesítményértékelésben. Utóbbiaknál az egyes cégek tevékenységének eltérő jellegéből illetve eltérő versenyhelyzetéből következő különbségek is megmutatkoznak. A piaci jellemzők és a versenyhelyzet alakulása is megköveteli a külső információk növekvő felhasználását az értékelésnél, ideértve mind a vevőktől kapott visszajelzéseket, ami a szubjektív információk növekvő szerepét is jelenti, mind a versenytársakkal való illetve cégen vagy azonos tulajdonoshoz tartozó csoporton belüli összehasonlítást.

3.3.1.4. A termelési teljesítmények alakulása

- Az *átlagos gyártási egységköltség* mind a minta egészében, mind a különböző tevékenységi ágak szerint csökkent, tehát a termelési hatékonyság növekedett. Kivételt csak a külföldi tulajdonban lévő cégek jelentettek, akik összességében a termelési költségek növekedését jelezték (98%). A költségek csökkenésében a termelékenység általános javulása is szerepet játszhatott.
- A *készletforgási mutató javuló* (esetenként csak nem romló) tendenciája a készletezéshez kötődő költségek (pl. kamat, raktározás, anyagkezelés stb.) csökkenését hozta magával. A legjelentősebb készletcsökkenést a külföldi tulajdonú cégek jelezték (106%).
- A garanciális költségek némileg emelkedtek (99,92%), míg a vevői reklamációk száma (97,62%) és a reklamációk kezelésének ideje (99,16%) is növekedett.

tevékenység-alapú költség számítást is -, és a felmérésben magas a használatot jelzők aránya (az előbb felsoroltaknál rendre 20, 34 illetve 53 százalék).

- Az 1994-es teljesítményt alapul véve (1994=100%) tovább romlott a magyar gazdaság technológiai felkészültsége (átlagos életkor 99,83%, géphiba miatti állásidő 98,6%), ami vélhetően rontja a termelés költséghatékonyságát is.
- A fogyasztók által észlelt minőség minden vizsgált kategóriában javult 1994-hez képest.
- A vevői reklamációk száma minden vállalat típusnál növekedett.
- A termelési és a beszerzési átfutási idő jellemzően hosszabb, mint 1994-ben. Kivételt a mezőgazdasági vállalatok termelési átfutási ideje és a külföldi cégek beszerzési átfutási ideje képez. A cégek rugalmassága tehát csökkent.
- A rendelés teljesítéséhez kötődő pontosság azonban minden kategóriában javult. A legjelentősebb változást a belföldi magáncégek jelezték (109%).
- A vevői reklamációk kezelési ideje egyetlen vállalati csoportnál sem lett rövidebb mint 1994-ben volt (97-100%).

Az alaptevékenység teljesítményének értékelésére tehát célszerű több típusú teljesítménymérési eszközt felhasználni. A következőkben megvizsgáljuk, hogy a különböző eszközöket milyen mértékben használják vállalataink. A technikák között egyetlen költségalapú szerepel, a minőség költségeinek mérése.

3.19. táblázat: A termelésben használható technikák felhasználási jellemzői tevékenységi körök szerint

	Használják-e a következőket...?					
	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
készletnyilvántartás pontossága	67%	73%	67%	67%	79%	61%
készletszintek	59%	45%	64%	57%	61%	50%
anyagjegyzék pontossága	53%	45%	66%	27%	68%	38%
késztermék minősége	53%	64%	66%	27%	75%	35%
termelékenység	53%	45%	59%	43%	64%	43%
vevői reklamációk száma	53%	55%	50%	67%	36%	54%
alkalmazottak hiányzása	48%	55%	49%	43%	50%	46%
időnormák pontossága	43%	45%	58%	16%	32%	36%
nyersanyag minősége	43%	55%	59%	24%	50%	23%

A táblázat jól szemlélteti, hogy az egyes technikák alkalmazását illetően léteznek eltérések a különböző iparágak szerint, de azt világosan megmutatja, hogy az első 8-10 technika minden vállalatcsoport esetében közel állandó. Ennek ellenére jelentősek a különbségek, mivel egyes technikák alkalmazása - amely egyetlen vállalati kör esetén sem általános (pl. minőség költségei) -, gyakoribbak a privatizált vállalati kör esetében, mint az állami vállalatok között.

3.20. táblázat: A termelésben legfontosabbnak ítélt technikák tevékenységi körönként

A következők fontossága...						
	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
késztermék minősége	4,73	5,00	4,78	4,65	4,79	4,57
vásárlói elégedettség	4,49	5,00	4,37	4,58	4,41	4,61
termelékenység	4,33	4,89	4,27	4,34	4,62	4,24
készletnyilvántartás pontossága	4,26	4,18	4,24	4,54	4,48	4,06
nyersanyag minősége	4,24	4,38	4,29	4,00	4,22	4,17
anyagjegyzék pontossága	4,22	4,13	4,44	3,90	4,41	3,89
reklamáció kezelési ideje	4,21	5,00	4,21	3,97	4,06	4,29
rendelésteljesítés késése	4,16	4,00	4,12	4,15	4,38	4,23
vevői reklamációk száma	4,11	4,89	4,05	3,71	4,00	4,39
rendelésteljesítés időtartama	4,09	4,33	4,13	4,03	4,33	3,93
készletszintek	4,01	4,22	4,05	4,32	4,00	3,68

A különböző, vizsgált területek a legfontosabbnak ítélt területeket figyelembe véve nem mutatnak lényeges eltérést. A termelési célok között a költségcsökkentésre utaló törekvések hangsúlyosak tevékenységi körre, tulajdonos szerkezetre való tekintet nélkül.

A termelési teljesítmény megítélése szempontjából jól látható, hogy a klasszikus teljesítménykritériumok a legfontosabbak: gyártási minőség, egységköltség, általános költségek, pontosság, stb. Csupa olyan tényező, amely alapvetőnek tekinthető a modern ipari környezetben. Ezek a mutatók, teljesítménykritériumok is jelzik, hogy a termelés teljesítményrendszerét csak egy többdimenziós térben lehet ábrázolni, s semmiképpen nem lehet egy- vagy kétdimenziós problémává degradálni, fontos viszont hogy a kiemelt szempontok megfelelnek-e a vállalati stratégiai céloknak. (Az egyetlen alkalmazható közös dimenzió (vagy közös nevező) a különböző teljesítménykritériumok között a költség lehetne, de ennek közgazdasági és elméleti oldala még nem kellően kidolgozott a gyakorlati alkalmazás számára. Marad tehát a különböző teljesítménymutatók együttes alkalmazásának kérdésköre.)

3.21. táblázat: Kiemelt termelési célok tevékenységi körönként

	Teljes	Kiterm.	Feldolg.	Keresk.	Mezőgazd.	Szolg.
M - gyártási minőség javítása	4,48	4,45	4,58	3,89	4,50	4,56
K - egységköltség csökkentése	4,47	4,64	4,45	4,16	4,59	4,58
K - általános költségek csökkentése	4,40	4,64	4,39	4,31	4,46	4,36
I - rendelésteljesítés pontosságának növelése	4,25	4,45	4,32	4,00	4,16	4,25
K - munkatermelékenység növelése	4,21	4,64	4,21	4,06	4,37	4,21
I - kommunikáció javítása a partnerrel	4,16	4,27	4,14	3,93	4,22	4,26
I - kommunikáció javítása a funkciók között	3,93	4,30	3,85	3,50	4,00	4,21
K - készletek csökkentése	3,83	3,91	3,97	3,67	3,68	3,65
I - rendelésteljesítési idő csökkentése	3,75	3,82	3,84	3,54	3,68	3,67
I - termékváltási képesség javítása	3,69	3,73	3,73	3,63	3,44	3,71
K - gyártási átfutási költség csökkentése	3,62	3,09	3,78	3,13	3,17	3,65
I - átállási idő csökkentése	3,25	3,82	3,35	2,77	2,84	3,12

Jelölések: M=minőség, K=költség, I=idő

Ez a táblázat, s a teljes kutatás (kérdőívek, interjúk, esettanulmányok) világosan bizonyítja, hogy a nem-pénzügyi mutatók mindig is jelen voltak vállalati gyakorlatunkban, soha nem egyszerűsödött le a teljesítmény mérése a költség-alapú mutatószámokra. Az már egy másik kérdés, hogy a premizálás, a személyes erkölcsi és anyagi motiváció viszont gyakran olyan költség- és eredmény- (jövedelmezőség) mutatókon alapult, amelyekre a motiválandó félnek vagy feleknek nem nagyon volt érdemi ráhatása. Ha fel is ismerte, hogy hogyan tudná befolyásolni ezen mutatók alakulását személyes teljesítményével, meglehetősen ellenérdekelt volt annak tényleges megvalósítását illetően, mivel erőfeszítései a költséggazdálkodási rendszer struktúrájának és működésének jellegzetességei miatt szétterültek a szervezet egészén. Innen pedig már csak egy lépés a jó öreg fogoly-dilemma érvényesülésének felismerése, hogy „az egy mindenkiért” elv nem felel meg e tekintetben a gazdasági racionalitásnak.

3.3.1.5. A logisztikai teljesítmények mérése

A teljesítmények hierarchiája, egymásra épülése, valamint korunk stratégiai versenyelőnyök kimutatják a logisztikai teljesítmény stratégiai jelentőséggel bír, ezért a logisztikai teljesítménymérésnek - mint a vállalati teljesítménymérés egyik alkotóelemének - a logisztikai menedzsment mellett a vállalati top-menedzsment információs igényeit is ki kell elégítenie, vissza kell igazolni a logisztika teljesítményét a szervezet egésze számára. A logisztikai terület viszonylagos fejletlensége miatt a folyamat irányításához, teljesítményének méréséhez a kontrollerek számos eljárást, technikát vesznek át a termelés területéről, és formálják azt saját igényeik szerint. A logisztikai menedzsment döntéseihez szükséges információk biztosítása szempontjából kulcsszerepet tölt be a költség- és teljesítményszámítás kiterjesztése.

A logisztika teljesítmények mérése még a logisztikai költségelszámolás kérdésénél is bonyolultabb problémakör, mivel egyrészt a logisztika outputja annak szolgáltatás jellege miatt nehezen hozzáférhető másrészt a - már korábban említett - külső és belső hatékonyság miatt. Az összvállalati logisztika hatékonyságának mérése szempontjából nem könnyíti meg a helyzetet a logisztikai funkciók szétszórtsága az értéklánc mentén, így az esetek többségében párhuzamosan célszerű alkalmazni funkció- és folyamatbázisú mutatókat.

A logisztikai teljesítménymérésben a mutatószámok alkalmazása csak kevésbé terjedt el. A logisztikai folyamatok leképezésére jelenleg használt csekély számú mutató - pl. készletek forgási sebessége, vevőállomány és szállítóállomány átfutási ideje stb. - lehetetlenné teszi, hogy a részlegszintű tervszámok összegzésével vállalatunk a logisztika szintjén alkossanak egységes célhierarchiát. A szakirodalomban megjelenő mutatószámok általában nem képeznek kerek egész rendszert, többnyire csak lazán vagy alig kapcsolódó mutatók összegyűjtéséről van csak szó, hiszen azok a vezetői igények, a rendelkezésre álló adatbázis, az ágazati és a vállalati sajátosságoknak megfelelően változnak.

Ez a jellegzetesség meglehetősen kellemetlenül érinti a vállalatvezetőket, hiszen sokszor megfoghatatlannak érzik a fogyasztói kiszolgálási színvonalat, annak elemeire vonatkozóan - úgy érzik, hogy - nem kapnak megfelelő segítséget, fogódzót a szakirodalomtól.

A logisztikai mutatószámok következő típusait különböztetjük meg (Weber, 1990):

- *A logisztikai tevékenységek felépítése, főbb jellemzői:* pl. szállítási volumen, bejövő szállítmány, raktározandó cikkek száma, mennyisége, járművek száma, raktárfelület, raktárkötség stb.
- *A nem-pénzértékben kifejezett erőforrás-felhasználás és a teljesítményekhez köthető termelékenységet tükröző mutatószámok:* a beérkező küldeményekre jutó áruátvételi idő, szállítási eszközök kihasználtsága, egy dolgozóra jutó raktármozgások száma, egy megrendelés átlagos lebonyolítási ideje.
- *A kiadásokat a tevékenységgel kapcsolatba hozó gazdaságossági mutatók:* árutonna-kilométerre költése, készlettartási költség, megrendelések teljesítésének forgalomhoz viszonyított költése.
- *Az elvégzett tevékenységek minőségének mérőszámai a részleg elé kitűzött célok elérését tükrözik:* a határidők tartásának mértéke, a szolgáltatási színvonal, szállítási idő, tőkelekötés.

A logisztikai tevékenységek menedzselésére alkalmazható mutatószámok használatának alapfeltétele egy részletesen kidolgozott logisztikai költség- és teljesítménymérési rendszer megléte. A logisztikai terület fiatalosága - különösen, ha integrációs és keresztfunkciós megközelítést vesszük alapul - miatt a logisztikai teljesítménymérés, különösen a költség-, minőség- és időalapú teljesítménymérés meglehetősen fejletlen. A mennyiségi megközelítésnek - csakúgy, mint a termelés területén - jelentős hagyományai vannak, ez azonban már nem felel meg a kor piaci követelményeinek. Azon kevés vállalatunknál, ahol tudatosan építik ki a teljesítményértékelési rendszert, ott is számtalan problémával találjuk magunkat szembe: az értéklánc miatti széttagolódás miatt nem érvényesülnek maradéktalanul az integrációs követelmények. A vállalatok döntő többségénél logisztikáról, s vele együtt logisztikai szintű költséggazdálkodásról és teljesítménymérésről sem beszélhetünk, sőt sok esetben mindezek a logisztikai alrendszerek szintjén is hiányoznak. Úgy véljük tehát, hogy a logisztikai teljes költség koncepció kiterjesztése a teljesítmény-dimenziók közötti átváltásokra, szinte egyáltalán nem jelenik meg a magyar vállalati gyakorlatban.

A jelenlegi eseti logisztikai költség- és teljesítménymérésre el kellene jutni a logisztikai koncepció esetenkénti döntéstámogató költség-alátámasztásáig, a teljesítmény-költség átváltások elemzéséig. Amennyiben erre az egyedi vizsgálatra már képes a vállalat költséggazdálkodási avagy controlling rendszere, akkor - a tapasztalatok felhasználása révén sor kerülhet - a költségek és

teljesítmények folyamatos elemzésére, a teljes költség koncepció teljes logisztikai, majd egész vállalatra, esetleg egész ellátási láncra való kiterjesztésére.

3.3.2. A teljesítménymérés tanulságai

A vállalatvezetők rendszerint az eredménykimutatás adataiból indulnak ki a profitlehetőségek keresésekor, holott az egy sor döntés végeredményét tartalmazza arról, hogy a cég hogyan tervezte, állította elő és értékesítette a termékeit, milyen vevői voltak és azokat hogyan, milyen színvonalon szolgálta ki stb. A jövedelmezőség növeléséhez a napi, operatív szinten kell költségsökkentési és/vagy árbevétel-növelési lehetőségeket keresni és találni: a hierarchia azon szintjén, amelyiken a megvalósítás is múlik. Ez az a pont, ahol a logisztika szerepe előtérbe kerül - a magas költséghányada miatt. A vállalati stratégia ismeretében és azzal összhangban kell meghatározni az alkalmazandó eszközöket.

A különböző dimenziójú teljesítménymutatók alkalmazása minden vállalatnál megfigyelhető, miközben a külső finanszírozási nyomás miatt több vállalat nagyobb súlyt fektet a pénzügyi mutatóknak. A mutatók egységes teljesítménymérő rendszerként való alkalmazására (interfunkcionális és stratégiai versus operatív összhang) kevés példát tudnánk említeni. Úgy ítéljük meg azonban, hogy a költséggazdálkodással párhuzamosan a teljesítménymérési rendszerrel kapcsolatban is egyre inkább felmerül az az alapkövetelmény, hogy azt érdemes mérni és premizálni, amire stratégiánkban súlyozni szeretnénk.

Ezen területet illetően további kutatásokat tartunk szükségesnek a kontingencia-tényezők azonosítása érdekében.

3.4. A magyar gazdaság hatékonyság-szempon-tú sajátosságai

A következőkben sor kerül a gazdaság sajátosságainak elemzésére, valamint a PM GII adatbázisának hatékonyság-orientált elemzésére.

3.4.1. A gazdaság 1992-95 évi sajátosságai

A költséggazdálkodás és a teljesítménymérés azonban behelyezhető egy tágabb kontextusba, a hatékonyság kérdésébe. Az alábbi adatok elemzésekor előre kell bocsátani négy fontos ténytet:

- A rendszerváltás a gazdaságban már a '80-as években is lendületes folyt, noha végső "értelme" akkor aligha volt előre látható.
- 1989-től kezdve formálisan is megindult a piacgazdaság kiépülésének elősegítése, megszületett a Társasági Törvény 1.0, megindult a "spontán" privatizáció, ezért 1992 nem tekinthető ideális bázisévnek.

- A magyar statisztikai rendszer részint többször is "rendszert váltott" (TEÁOR, ITJ, törzsszámok), részint némiképp szétesett, ezért igazán releváns összehasonlításokat nem lehet a korábbi időszakokhoz képest megtenni. A politikai rendszerváltást kísérő gazdasági folyamatok ezért örök időre homályban maradnak.

Az alábbi adatok csak a kettős könyvelést végző cégekről állnak rendelkezésre, ez elvileg a kft-k és az rt-k világát jelenti, vagyis a "komoly" vállalkozásokat, mindazonáltal részleges információt hordoznak.

A gazdaság egészében kiesett 14.392 cég, született ennél háromszor több: 46.313. A csere tükrözi a hatékonyságkövetelmények erőteljesebb érvényesülését (igaz folyóáron), de az egy főre jutó GDP-je az új cégeknek 3,04-szerese a kiesetteknek. A növekedés forrása hármassal: az "új" cégcsoport kevesebb alkalmazottat foglalkoztat (kb. 10%-kal), az infláció hatása kb. 100% lehet, a nettó termelésnövekedés ezek szerint is 90-100%-os a vizsgált vállalati körökre nézve.

A fentiekből az is következik, hogy globálisan nézve egyenlőre a termelés további szétaprózódása az uralkodó tendencia, vagyis a menedzsment kérdések a kisebb vállalati méret okán egyenlőre kevésbé jellemzőek.

- A fentiek fényében nem meglepő, hogy az új vállalkozások sem mutatják magukat profit-orientáltak, átlagos árbevétel-arányos nyereségük -1%. Igaz ez sokkal jobb, mint a kiesett cégcsoport -17,2%-a. Minkét csoporton belül látható az is, hogy pozitív szaldót csak az átlag feletti GDP-t vagy tőkehatékonyt kimutató cégek vannak.
- A külföldi tőke szerepvállalása az új cégek között lényegesen magasabb: 36,3%, szemben a kiesett cégek 8,7%-ával.
- Az export orientációban nincs szignifikáns változás (14,7 versus 12,5%), ellenben a pénzügyi menedzsment az újonnan létrejött cégek esetében lényegesen hatékonyabb.
- Ezt mutatja az átlagos készletforgás 20%-os javulása, valamint a likviditási ráta értékének változása (114% versus 83%).
- Az új cégeket ezen túlmenően a személyi jellegű ráfordítások lényeges leszorítása jellemzi, ezek súlya 9,8%-ra csökkent a megszűnt cégek 18,4%-os átlagával szemben.
- Figyelemreméltó, hogy a csoportokon belüli magas értékeket az átlagnál kisebb tőkehatékonyt mutató vállalatok mutatják.

Általában is elmondható, hogy a hatékonyság-központú elemzéssel jobban le lehet írni, mind a megmaradt vállalatok átváltozását, mind pedig a vállalatcseréket - értve ez alatt régi cégek kiesését és az új cégek alakulását.

A PM GII által rendelkezésünkre bocsátott adatok szerint, az egy főre eső GDP szerint a vállalatok koncentrációja erős. Ez egybevág a túlcentralizált tervgazdaság maradványairól alkotott képpel.

3.23. táblázat: A megmaradt, megszűnt és új vállalatok koncentrációja az egy főre eső GDP szerint.⁷

	Stabil		Megszűnt		Új	
Összesen	42907	100%	14392	100%	46313	100%
GDP/fő > átlag	9265	21%	2548	18%	5387	12%
GDP/fő <= átlag	33642	79%	11844	82%	40926	88%

A táblázat mutatja a koncentráció oldását: az új vállalatok körében a nagyvállalatok aránya mérséklődött - akár a túlélő, akár a megszűnt cégekhez képest. Az egyetlen meglepetést a megszűnt cégek viszonylag elaprózottnak tűnő méretstruktúrája jelenti, ez ellentmond a fenti túlkonzentrálódási közhelyeknek. Ennek feltehető magyarázata az, hogy a hagyományos nagyipari komplexumok, a felszámolás előtt több fázisú osztódáson estek át (pl. MOM), így méretkoncentrációjuk csökkent.

Az elemzési tanulságot már megfogalmazzuk: az egy főre eső GDP a megmaradt erős koncentráció miatt nem alkalmas határvonal, ennek átlagértéke messze esik a módusztól, ezért oszlik két lényegesen eltérő darabszámú csoportra az e szerint vizsgált vállalatkör. Ha a fenti vállalatkört a tőkehatékonyság szerint bontjuk meg, jóval kiegyensúlyozottabb képet kapunk.

3.24. táblázat: A megmaradt, megszűnt és új vállalatok koncentrációja a tőkehatékonyság szerint

	Stabil		Megszűnt		Új	
Összesen	42907	100%	14392	100%	46313	100%
tőkehatékonyság > átlag	22055	51%	4457	31%	16647	36%
tőkehatékonyság <= átlag	20852	49%	9935	69%	29666	64%

A fenti táblázat világosan jelzi, hogy a megmaradás illetve a megszűnés tekintetében lényeges szerepet játszik a tőkehatékonyság kérdése. Mindez azonban nem mondható el az új vállalatok alapításáról. Ez utóbbi jelenség némileg ellentmond a piacgazdasági logikának, mert a szerint azt kellene mondanunk, hogy 4457 gyenge tőkehatékonyságú vállalat helyett hozzájutottunk négyszer ennyihez, miközben felszámoltunk közel tízezer átlagosnál hatékonyabb céget. A jelenség nyilvánvaló magyarázata az, hogy részben stratégiai, részben életgörbe okokból az éves

⁷ Az összes ezt követő elemzésnél figyelembe kell venni, hogy itt csak a kettős könyvelést vezető cégek adatairól van szó, tehát a kft és rt körben mozgunk.

mérlegbeszámoló nem hatékony elemzési eszköze a vállalatok életének, az átlagosnál gyengébb tőke (s bármely más) hatékonyság mutatójának kulcseleme a nyereség révén.

A továbbiakban két metszet szerint elemezzük a vállalati kör átalakulását - ágazati bontásban és globálisan - az elérhető pénzügyi mutatók szerint. Ismét emlékeztetni kell az elemzés két fontos korlátjára, csak a kettős könyvelést vezető cégek adatai állnak rendelkezésre, ami azt jelenti, hogy eleve csak a gazdaság "felsőbb régióiról" lehet beszélni. A másik, ennél fontosabb korlát pedig az, hogy a TEÁOR 1991-es lényeges változása miatt csak 1992-1995-ös összehasonlításokat lehet tenni. A fenti "technikai" változás miatt a rendszerváltás áttekintő elemzése a jelek szerint nem végezhető el, legalábbis ésszerű ráfordításokkal, ami rendkívül sajnálatos az elemző számára.

Az 1992-es bázison az egyes ágazatok szerkezetváltását a következőkben foglalhatjuk össze:

3.25. táblázat: A vállalatok szerkezetváltása 1992-es bázison

Ágazat	Vállalatok száma (db)	Kiesett %	Új %	Tárgyi eszközök változása Mrd Ft-ban	Tárgyi eszközök változása %-ban
Mezőgazdaság	2523	-27%	+108%	+3	+1%
Bányászat	98	-34%	+97%	+8	+53%
Élelmiszeripar	1143	-35%	+126%	+34	+18%
Feldolgozóipar	7491	-34%	+81%	+98	+13%
Villamos-energia	136	-20%	+126%	+22	+3%
Építőipar	3944	-40%	+94%	+39	+57%
kereskedelem	15779	-36%	+122%	+60	+21%
Száll., posta, távközlés	1643	-35%	+101%	+96	+25%
Egyéb	10150	-27%	+110%	+121	+42%
ÖSSZESEN	42907	-33%	+107%	+455	+15%

- A vállaltmegszünések részarányát tekintve nincs lényeges szórás az egyes ágazatok között, a lényegesebb szektorok közül az építőipar felfelé és az agrár szektor lefelé lóg ki.
- A vállaltalapítási hullám folyamatosan tart az időszakban, 1992-höz képest a piacon szereplő cégek száma - kevés kivétellel - valamennyi ágazatban legalábbis megduplázódott.
- A cégek számának gyors növekedése nem vezetett a tőkebefektetések hasonló növekedésére, a tartósan lekötött eszközök növekedése 1992-höz képest csak 15%, vagyis ez a cégfejlődési dinamika még mindig a szétaprózódásra épül. Ennek egyik - követhetetlen - kísérője lehet az állóeszköz-átértékelés, amit esetünkben felszámolás-kori leértékelésként valószínűsíthetünk. Lehet, hogy a tartósan lekötött eszközök szerény növekedésében ez is szerepet játszik.
- A mezőgazdaság, a vizsgált három évben egyértelműen pangó szféra. A vállaltcserélődés itt a legkisebb (kiesett 27%, belépett 108%), de e változások ellenére jóformán nem nőtt a tartósan lekötött eszközök állománya. A bányászat helyzete hasonló.

- A legnagyobb pezsgést az élelmiszeripar mutatja, a vállalat-fluktuáció itt a legmagasabb és ha nem is sokkal, de a nemzetgazdasági átlag feletti állóeszköz-növekedés is mutatkozik.
- Jól látható a feldolgozóipari és építőipari dekonjunkció is. Az utóbbit tekintve biztató jel lehet, hogy legalább az eszközállomány növekedése dinamikus, ami nyilván az ágazaton belüli hatalmas szórás jele.
- Mindenesetre a feldolgozóiparban is számottevő az új befektetések értéke (majdnem ötöde a nemzetgazdaságénak), ami szintén jelentős differenciálódást sejtet. A kereskedelem esetében szintén a jelentős beruházási aktivitás feltűnő.
- A posta, szállítás, távközlés "vegyes-hármas" dinamikus növekedését, feltehetően ez utóbbi okozza, a megnevezett szektorokban itt a legnagyobb a tartós eszközök növekedése, közel 100 Mrd forint, amit csak az "egyéb" tevékenységek szárnyalnak túl.

A gazdasági szerkezet változása nem követ ismert mintát:

- sem a túliparosított gazdaság vissza-agrárosodása nem látszik (ez a legkevésbé),
- sem az eredeti tőkefelhalmozás kereskedelmi és feldolgozóipari dominanciája,
- sem a múlt század végi kapitalizáció élelmiszeripari determinációja,
- bár e két utolsóra gyengén utaló jelek mutatkoznak.

A már ismerttetett korlátozások, s az erős aggregáció miatt nem lehet eldönteni, hogy e jelenségek a (világ egészéhez képest) megkésett kapitalizmus-fejlődésnek, avagy szinkron „informatikai-zalódásának” milyen keverékét képviselik, mindkét tényezőre utalnak jelek.

3.4.2. A vállalati kör változásának hatékonysági elemzése

Az elemzéseket a fenti hármas csoportosításban végezzük - vagyis túlélő, megszűnt és új cégek - mely megfogalmazások az 1992-95-ös periódushatárra vonatkoznak.

A munkanélküliség alakulásában az elemzés szerint a megmaradt cégek átformálódása szinte ugyanakkora szerepet játszott, mint a cégek megszűnése. Az "áramvonalasítás" ily módon a túlélés eszközeinek látszik.

3.26. táblázat: A személyi költségek alakulása (Mrd Ft-ban)

	Stabil	Megszűnt	Új
1992	756	150	0
1995	1149	0	223
Változás	+393	-150	223

Ebben az első csoport alakulása a meglepő: a létszám hatodának leépítése mellett az összes személyi jellegű ráfordítás több mint 50%-kal nő; igaz ez elmarad akár a GDP, akár a nettó árbevétel növekedésétől, tehát növeli a hatékonyságot. A két táblázat hányadosa, az egy főre jutó személyi ráfordítás, amelyet a következő táblázatban foglaltunk össze.

3.27. táblázat: Az egy főre jutó személyi ráfordítás (eFt/fő)

	Stabil	Megszűnt	Új
1992	415	387	0
1995	787	0	638

Ezek a számok a stabil vállalatcsoport relatív erejét mutatják. Az triviális, hogy 1992-ben - tehát már viszonylag versenyipiaci körülmények között -, megelőzték a felszámolásra került vállalatcsoportot (7%-kal), azonban az újonnan alapított cégekkel szembeni előnyük ennél is nagyobb (23%). Kérdés, hogy ez az új alapítású cégek gyengeségét avagy stratégiáját mutatja-e mindez.

Érdeemes megnézni az átlagkeresetek (a fenti értelemben) alakulását a tőkehatékonyság függvényében is.

3.28. táblázat: Átlagos személyi ráfordítások (eFt/fő)

	Stabil	Megszűnt	Új
átlag alatti hatékonyság			
1992	404	367	0
1995	605	0	605
átlag feletti hatékonyság			
1992	425	436	0
1995	803	0	677

A fentiek egyrészt megnyugtatóak abban az értelemben, hogy már 1992-ben sem fordult elő - legalábbis az aggregációnak ezen a szintjén - a tervgazdaság egyik jellegzetessége: kisebb hatékonysághoz nagyobb bért. A táblázatokból láthatóan az összes vizsgált esetre a dolgok normális rendje érvényesült: a kevésbé hatékony cégek kisebb béreket fizettek.

Úgy tűnik azonban, hogy a stabilként jelzett vállalkozók honorálja leginkább a hatékony működést. Ez nemcsak az abszolút értékben magas javadalmazásból látszik, hanem abból is, hogy az átlag alatti és átlag feletti hatékonysághoz nagyobb szóródás tartozik. Ebben a csoportban ez (803/605): 33%, az új cégeknél viszont csak 12%.

Ez azt sejteti, hogy az új cégek erősebben támaszkodnak a hatékonyságnövelésnek a bérek mérséklésén át való növelésére. Ezzel nagyjából ekvivalens módon az is mondható, hogy a stabil cégek kevésbé érzékeny a tőkehatékonyság maximalizálására.

Ez azt a kérdést veti fel, hogy vajon azért-e, mert a tulajdonosok a látható eredményesség helyett valami más maximalizálását célozzák, avagy pedig azért, mert nem elég erőteljesen kívánják maximalizálni nyereségüket.

A kérdésre a tulajdoni szerkezet elemzésével keressük a választ, elfogadva azt a közkeletű feltételezést, hogy a profitérdekeltség az állam esetében a leggyengébb (noha az osztalékon túl így még adót is szedhetne). A további sorrend egyenlőre nem világos.

Konkréten akár a magyar magántulajdonosok, akár a külföldi befektetők esetében ezer érv szólhat a mellett, hogy jólétükhöz szükséges erőforrásokat ne az osztalékágon vegyék ki a vállalatból, illetve hogy hosszútávú, illetve a globális versenyben való érintettségük révén nem a magyarországi profitjukat szeretnék maximalizálni.

Meg kell jegyezni azt a módszertani nehézséget is, hogy egy 100%-os állami tulajdonban lévő cég további üzletrészeit a statisztika már magánbefektetésként tartja nyilván.

3.29. táblázat: Az egyes vállalatcsoportok tulajdoni értékei a jegyzett tőkében (Mrd Ft)

	1992			1995		
	Stabil	Megszűnt	Új	Stabil	Megszűnt	Új
Állami	1693	205	0	1463	0	78
Belföldi magán	967	176	0	1226	0	322
Külföldi	300	36	0	970	0	227

A táblázatból látható az állami tulajdon gyors visszaszorulása: 1992-ben a vizsgált vállalati kör teljes, 3377 Mrd-Ft jegyzett tőkéjéből az állami tulajdon súlya 56%, három évvel később már csak 36%. A külföldi tulajdonosok szerepe a fenti időszakban 10%-ról 28%-ra nőtt, vagyis a belföldi magánbefektetők - a fenti korlátozással - 34%-ról 36%-ra növelték szerepüket.

Ez nem egy domináns növekedés, s további kérdés, hogy szigorúan véve szignifikánsnak minősül-e. Mindenesetre az tény, hogy a belföldi, nem állami tulajdon részaránya stabilizálódni látszik. Érdeemes megvizsgálni a tulajdonváltásokat a hatékonyság függvényében is.

3.30. táblázat: Az egyes vállalatcsoportok tulajdoni értékei (Mrd Ft) a jegyzett tőkében

	1992			1995		
	Stabil	Megszűnt	Új	Stabil	Megszűnt	Új
átlag alatti tőkehatékonyság						
Állami	1157	173	0	1122	0	68
Belföldi magán	650	140	0	819	0	129
Külföldi	146	28	0	466	0	195
átlag feletti tőkehatékonyság						
Állami	536	32	0	341	0	10
Belföldi magán	318	36	0	404	0	77
Külföldi	153	8	0	504	0	32

A táblázat megmutatja az állami tulajdon "beragadását" a kevésbé hatékony szférába, de azt is, hogy a vállalatok megszűnéséből eredő tőkevesztésnek, a fenti időszakban nem az állam a legnagyobb vesztese, azonos mértékű veszteség érte a többi befektetőt is. Érdekesebb az, hogy az állami tulajdon lebomlása nem elsősorban, avagy nem közvetlenül a külföldi értékesítést jelenti - eltekintve az azóta lezajlott dömpingről az energetikában.

3.31. táblázat: A belföldi magán- és a külföldi tőke részaránya az adott csoport jegyzett tőkéjéhez képest (%)

	1992			1995		
	Stabil	Megszűnt	Összesen	Stabil	Új	Összesen
Tőkehatékonyság > átlag						
Belföldi magán	29	14	43	30	5	35
Külföldi	14	1	15	36	3	39
Tőkehatékonyság < átlag						
Belföldi magán	28	6	34	28	8	36
Külföldi	6	2	8	16	7	23

Mint látható, a belföldi magántőke részaránya szinte sehol sem változott lényegesen, sőt, az újonnan alapított cégek esetében a belföldi részarány lépést is tart a külföldi befektetésekkel.

A külföldi tőke részarányának növekedése a három évben folyamatosan működő cégcsoportban számottevő. Az átlagnál kisebb hatékonyságú vállalatok esetén is mérsékelt 10 százalékos növekedés látszik. Az átlagosnál hatékonyabb cégek esetén a külföldi tőke tulajdoni aránya 18 százalékkal nőtt, ez a legnagyobb változás a fenti táblázatban.

3.4.3. A tőke-munka arány alakulása

Amint azt a fentiekből látni lehetett a magán, és ezen belül is elsősorban a külföldi tőke a magas hatékonyságú területeket preferálja, és ez a terjeszkedés, a külföldi tőkét illetően elsősorban "stabil", vagyis az elemzés időtávját tekintve folyamatosan működő cégek köré irányul. Ez racionális felfogást tükröz, a kockázat csökkentését, illetve ennek igényét mutatja.

Kérdés, hogy a vállalatkör fluktuációja kihat-e a termelés tőke-munka paramétereinek lényeges változására, vagyis modernizáló befektetés tanúi vagyunk-e vagy sem.

Az elemzéshez előre kell bocsátani, hogy a vizsgált kérdéskörökben hatalmas inercia mutatkozik a vizsgált paramétereknél, akár az erősen aggregált vállalatkör számosságát, akár a befektetett eszközök értékét nézzük, ezért nyilvánvaló, hogy gyengébb tendenciák alapján kényszerülünk következtetni.

3.32. táblázat: A vállalatok tárgyi eszközeinek alakulása

	1992			1995		
	Stabil	Megszűnt	Új	Stabil	Megszűnt	Új
Tárgyi eszköz / fő (millió)	1,6	0,9	0	2,9	0	2,3
Amortizáció / tárgyi eszköz (%)	8	8	0	8	0	7,2
Bér / Amortizáció	3,4	5,1	0	3,4	0	3,8

A fenti táblázatokból látható tendenciák a következők:

- Az amortizációs kulcs átlaga igen alacsony, alig valamivel haladja meg a tervgazdasági időket.
- Az időszakban megszűnt cégek elsősorban a munkaigényesebb területekről valók, ezt bizonyítja a gyenge gépi ellátottság és az átlagos amortizáció is (következésképpen pedig a magas bér / amortizáció arány).
- Az újonnan létrejött cégek (átlaga) nem mutatja a dinamikus struktúraváltás jeleit: eszközellátottságuk jobb, mint a megszűnt cégeké, de elmarad a stabil helyzetűektől, az eszközpark amortizációs átlaga szintén elmaradó.
- Ebből, valamint a már említett bértakarékos stratégiájukból az a sajnálatos következmény adódik, hogy ez a cégcsoport (összességében: 46 ezer vállalat) nem tekinthető a technológiai fejlesztés maradéktalan hívének, avagy követőjének.
- A vizsgált időszak, vizsgált vállaltcsoportjai között tehát nem látható áttörés a tőke / munka konverzió alakulásában, a legnagyobb haladás a három éven át folytonosan működő cégek körében mutatkozik, de ez is inkább csak "natúrális" értelemben.

3.4.4. A vállalatok finanszírozása

A pénzgazdálkodás szerepének megnövekedése, illetve az erre adott lassú, vagy elégtelen reakció viszonylag széles ipari kör ellehetetlenüléséhez vezetett az 1990-es évek elején. Ez a mechanizmus a vállalat likviditási helyzetének meggyengülésén, drága hitelek felvételén keresztül a hitelek felszaporodásában rejlő adósságcspda révén vezetett a tőke feléléséhez. A vizsgálható időszak e jelenségkör kulminálódása után kezdődik, a kérdés az, hogy az 1992-95 években az utóhatások, vagy a tanulóképesség jelei mutatkoznak-e erősebben.

3.33. táblázat: A vállalatok forrásstruktúrájának alakulása

Tőkehatékonyság > átlag	1992			1995		
	Stabil	Megszűnt	Stabil (%)	Stabil	Új	Stabil (%)
Tartozás	1002	139	64%	1849	419	84%
Saját tőke	1563	114		2192	249	
Tőkehatékonyság <= átlag						
Tartozás	854	413	39%	1472	781	67%
Saját tőke	2167	216		2167	464	

A táblázat adatai megrázóak, a megszűnt cégekre vonatkozó arányokon kívül.

- Ez esetekben az látszik, hogy a hatékonyabb vállalatok saját tőkéjükre vonatkozóan 122, a kevésbé hatékonyak 191%-ra eladósodtak, ami világossá teszi megszűnésük körülményeit.
- Aggasztó jeleket mutatnak a stabil vállalatok, három évet ugyan túléltek, de eladósodottságuk foka lényegesen nőtt, a saját tőkéhez képest a hatékony csoportban 64-ről 84%-ra, az átlag alatti hatékonyságúak estén 39-ről 67%-ra.
- Nagyon meglepő viszont az új cégek csoportjának rendkívül merész pénzügypolitikája, amit a megszűnteknél is jelentősebb eladósodás jellemez. Értéke, a fentiek szerinti két alcsoportban egyaránt: 168%.
- E merész tőkeáttétel sikeresnek tűnik, az új cégek csoportjában a saját / jegyzett tőke aránya 113%, ami nem sokkal rosszabb a stabilak 126%-ánál. A megszűnt cégek között (már 1992-ben) is csak 78% volt.

A fizetett kamatköltségek arányára két viszonyítási alap szerint a következő:

3.34. táblázat: A vállalatok által fizetett kamatköltségek 1992-ben

	Kamat (Mrd)	Kamat/Tartozás	Kamat/Amortizáció	Kamat (Mrd)	Kamat/Tartozás	Kamat/Amortizáció
Stabil	165	8,9%	74%	244	87,4%	72%
Megszűnt	50	9,1%	170%	0	0	0
Új	0	0	0	48	4,0%	83%

- Először is az látható, hogy a vizsgált vállalati kör egészére ma is ráférne egy alapos reorganizáció, a megújulás forrásául szolgáló amortizáció szinte teljes egészében le van kötve a kamattörlesztésre.
- Másfelől az is látszik, hogy az új cégek csoportja lényegesen olcsóbb eladósodási lehetőséggel rendelkezik, ami egyaránt jelenthet olcsóbb hitelforrásokat vagy erősebb piaci pozíciót (a szállítóállomány növelése révén).

- A stabil cégcsoport helyzete ilyen értelemben is stabil, az eladósodottság mértéke nőtt, "ára" valamelyest csökkent.

Ezen adatsorokból merész messzemenő következtetéseket levonni, de a fenti két tendencia közül az első tűnik erősebbnek, s ezért fenyegetőbbnek is.

4. A versenyképességre vonatkozó főbb megállapítások

4.1. A költséggazdálkodás vállalatban betöltött szerepei

- adóminimalizáló: teljes vállalati kör, de elsősorban kis- és multinacionális vállalatok.
- döntéstámogató: közepes és nagyvállalatok.

4.1.1. Az adóminimalizáló szerepkör

Multinacionális cégek: A kimutatott eredmény negatív, mintha nem bíznának eléggé az adómentesség gyakorlati realizációjában. A magyar statisztikai rendszer inkonzisztenciája miatt nem sikerült szignifikáns adatsorral bizonyítani, de erősen valószínűsíthető, hogy e cégcsoport magyarországi beruházási dinamikája nagyobb, mint ahogy arra a kimutatott nyereség alapján erre következtethetnénk.

Kis magáncégek: A költséggazdálkodás funkciója itt a tulajdonos helyzetének optimalizálása akár a "cég" kárára is. A költséggazdálkodás a számviteli szabályozás kategóriái között igyekszik optimumot találni, melyek mellett a vállalkozásból "húzható" tulajdonosi jólét maximalizálható. Az efféle költséggazdálkodás tehát a számviteli és adózási kategóriákban mozog: a kétféle szabályozás számos ponton eltér, az adózási szempontú jogosítványok lényegesen szűkebb mozgásteret adnak mint a számviteliek (pl. céltartalék-képzés, gyorsított amortizáció stb.). Az utóbbi hat év fejleményei azonban azt mutatják, hogy a tervgazdaságban kialakult adóztatási mechanizmusok élnek tovább: az adószedés központjában a látható rétegek, csoportok állnak, s ezek adóterhelése növekszik, miközben alig történik erőfeszítés a ténylegesen gazdálkodók és adózók körének közelítésére. E költséggazdálkodás további jellemzője, hogy mindig kényes területeken mozog. Az adóellenőr versus céggel szembeni kérdéskör pusztán a konvencióhoz kötődik, bizonyos árucikkek (pl. aktatáska, öltöny, zokni) illetően megkülönböztetésének semmiféle jogszabályi alapja nincs. A jelen helyzetben ebben a körben működő kiscégek esetében a figyelem középpontjában álló kérdések a személyi fogyasztáshoz és a költségelszámoláshoz kötődnek.

Közepes és nagyméretű cégeknél sem nélkülözi az adóminimalizáló funkciót. A költséggazdálkodástól elvárt feladat az, hogy az adóhivatal "kárára" optimalizáljon akkor is, ha az adózók - a menedzsment - személyes haszna ez által nem növekszik.

4.1.2. **Döntéstámogatás**

A közepes és nagyvállalatok között a tulajdonos külföldi, belföldi vagy állami volta úgy tűnik, hogy nem mutat lényeges különbségeket. Az adatbázis nem igazolja, hogy a külföldi tulajdonban lévő cégek gyakorlatának általános magas színvonalú fölényét. Sokkal inkább azt a megállapítást támasztja alá, hogy azok a cégek, amelyek a rendszerváltás után is átlagosnál nagyobb hatékonysággal, szakmai tudással, felkészültséggel bírtak, a privatizáció után - esetlegesen a külföldi tulajdonos tapasztalatait, elvárásait is adaptálva - megőrizték ebbéli előnyüket.

A versenyképesség-kutatás adatbázisának elemzése alapján levonható következtetés, hogy a vállalatok a kérdőívek tanúsága szerint döntéseikben nem hangsúlyozzák túl a költség-vonatkozású információkat. Ez önmagában még nem lenne jelentős probléma, hiszen világviszonylatban a költség-mutatók mellett mind gyakrabban helyeződik a hangsúly a nem-költség dimenziókra. *E tekintetben viszont feltételezhetően nem arról van szó, hogy az illetékes vezető tisztában van döntései költségkihatásaival, de tudatosan más minőségi, mennyiségi vagy idődimenziókra összpontosítja figyelmét.* Ezt a hipotézist megerősítik az információs rendszer támogató funkciójával kapcsolatos válaszok, látható hogy a válaszok átlaga igen alacsony értéket mutat mind a teljes mintára, mind a feldolgozóipari vállalatok egészére nézve.

- A termékszintű költségkalkuláció a jövedelmezőségi számításokat és az árképzési döntéseket támogatja leginkább. A feldolgozóipari vállalatok vezetői által adott válaszok ugyanezt a megoszlást mutatják. A tulajdonosi struktúrát alapul véve az egyetlen lényeges különbség, hogy az 50%-ban belföldi magántulajdonban lévő cégek a jövedelmezőség számításban lényegesen kisebb jelentőséget tulajdonítanak a termékszintű költségkalkulációnak, mint az állami vagy a külföldi cégek.
- A belső elszámoló árak kialakításában nem játszik lényeges szerepet a termékköltség-kalkuláció. A feldolgozóipari vállalatok között az állami vállalatoknál - a válaszok szerint - relatíve nagyobb jelentősége van a termékköltség-kalkulációnak, mint a belföldi magán- vagy külföldi tulajdonban lévő cégeknél.
- A klasszikus stratégiai és nem rutinszerű döntések (termékösszetétel, venni vagy gyártani, stb.) termékszintű költségkalkulációval való támogatása nem jelentős. A feldolgozóipari vállalatoknál sem támogatja ezeket a döntési területeket részben a termékköltség-kalkuláció.

4.1.2.1. **Költségszerkezet megváltozása**

A kereslet jellegének átalakulása - differenciálódó és szolgáltatás-orientált igények - maga után vonta a költségszerkezet megváltozását. Interjútapasztalataink egyértelműen alátámasztják, hogy

- költségnemek közötti arányok megváltoztak,

- a közvetlen és általános költségek aránya eltolódott (pl. logisztikai, átállási, elosztási költségek növekedése).

4.1.2.2. Költségallokáció

A vetítési alapok használata átlagosan a költségek 15%-ára terjed ki. Az költségek felosztása a költségviselőre egyetlen vetítési alap segítségével történik a lekérdezett teljes vállalati kör 61%-ánál. Az egyetlen vetítési alap használata nem jelent feltétlenül kedvezőtlen gyakorlatot, ha érvényesül az a feltétel, hogy a felmerült költségek keletkezése arányosan (még hozzá lineárisan!) együtt változik a választott vetítési alappal. Ez azonban a gyakorlatban nem érvényesül. Ez torz költséginformációk felhasználását jelentheti mind a stratégiai, mind az operatív döntések során.

Ebből a szempontból a legkevésbé kedvező képet a belföldi magántulajdonban lévő vállalatok mutatják, hiszen a válaszadók 73%-a egységes vetítési alapot használ közvetett költségeinek felosztásánál. A differenciált vetítési alapok használata a legalább 90%-ban állami tulajdonban lévő állami és a legalább 30%-ban külföldi tulajdonban lévő cégek körében a leggyakoribb. A több vetítési alap használata ágazatonként is jelentős szóródást mutat, használata a mezőgazdaságban (74%) és a feldolgozóiparban (66%) a legmagasabb. E tekintetben a feldolgozóipari vállalatok válaszai is figyelemre méltóak, hiszen a termelési sorozatok nagyságának változása éppen e szférában éreztette leginkább hatását - a költségstruktúrában bekövetkezett változásokkal. Az interjúk során mindenki beszámolt ennek a jelenségnek az észleléséről, sok helyen napirenden van a költségelszámolási rendszer korszerűsítése.

Önmagában az a tény, hogy bizonyos vállalatok differenciáltan osztják fel a költségeiket, még nem jelenti azt, hogy a használt vetítési alap valóban kötődik a költségek felmerüléséhez, s ténylegesen hozzájárul a valódi költségek kimutatásához. Interjútapasztalataink alapján leszögezhetjük, hogy ez a torzítás igen gyakori a költségek felosztásánál, s ez mind belföldi, mind külföldi tulajdonban lévő vállalatnál gyakran előfordult.

4.1.2.3. Költségek nyilvántartása

A vizsgált vállalati körben egyelőre még igen erőteljesen tartja magát a „hagyományos” számviteli megközelítés, tehát a költségeket elsősorban termékekre és üzemekre vagy tevékenységekre osztják szét.

- A legalább 30%-ban külföldi tulajdonban lévő cégek gyakrabban említették, hogy a közvetlen költségek nagyobb részét számolják el és gyűjtik projectekre: 36 szemben a 14-15%-os említési arányt az egyéb vállalatoknál.
- Az 90%-ban állami tulajdonban lévő vállalatok 70%-a gyűjti közvetett költségeit üzemekre, szemben a belföldi és külföldi magántulajdonban lévő 53-56%-os említési aránnyal.

Az anyagi folyamatokhoz kötődő költségek nyilvántartása elmarad a nemzetközi színvonaltól.

- Az esetek jelentős részében nincs mód arra, hogy gazdaságos sorozatnagyságot kalkuláljanak, mivel sorozat-, sarzs-szintű költségek sem az analitikából, sem a szintetikából nem nyerhetők.
- Az esetek döntő többségében nem követhetők a logisztikai költségek, melyek az általános költségek növekedéséhez és a versenyképesség fenntartásához fontosak lennének.
- Az elosztási csatornák jövedelmezőségéről széles vállalati körben nincsenek megfelelő információk.

4.1.2.4. Informatikai támogatottság

A költséggazdálkodás számítógépes támogatottsága relatíve magas fokú a vállalati területek között: rendszerint a számvitel, a pénzügy, a bér-gazdálkodás, a készletgazdálkodás után a költséggazdálkodás a számítógéppel leginkább támogatott terület. Ez azonban még így is elmarad a versenyképes működés biztosításához szükséges szinttől. Annál is inkább, mert a számítógépes támogatottság ténye nem jelent, hogy a modern költségelszámolási követelményeknek megfelelő rendszert.

A világszínvonalat képviselő integrált információs rendszerek bevezetése is számos gyermekbetegséget hordoz:

- A vállalati integrált információs rendszerek - pénzügyi korlátok miatt - pusztán a vállalati funkcionális területek egy részét „integrálják”. E tekintetben - fontossági alapon - pénzügyi és az anyag-gazdálkodási területhez kötődő csomagok élveznek elsőséget.
- Az informatikai rendszerek bevezetésénél az ésszerűbb és egyszerűbb megoldások helyett gyakran a „bevált” vállalati információs utak és technikák informatikai leképezését várják a megbízók. A tényleges hatékonyságnövelés helyett a pusztán automatizáció játszik szerepet - „a járt utat járatanért...” elvnek és a belső erőviszonyoknak megfelelően.
- Az informatikai cégek általában nem törekszenek komplett tanácsadó és szoftver-implementáló tevékenység végzésére, elsősorban a technikalizált implementációra súlyoznak. Ez nyilvánvalóan azt jelenti, hogy mindeközéig ez volt a domináns a megbízói elvárások oldaláról.
- A közelmúlt keresleti oldalról megjelent az igény a „folyamat-átszabás és új információs rendszer implementáció” valamint a „folyamat-átszabás és létező információs rendszer reorganizáció” szolgáltatás-csomagoknak, ami nagy kihívást jelent a tanácsadó cégek számára, hiszen tevékenységi körük bővítését igényli.

4.1.2.5. Költséggazdálkodást érintő jövőbeli tervek

A költséggazdálkodás területén komoly tervek nem kerültek megfogalmazásra, tehát úgy tűnik vállalatunk elégedettek a pénzügyi-információs rendszerükkel, s más területek fejlesztését tartják szükségesnek. Ez a vállalati versenyképesség és a magas költségszint ténye miatt negatívan érinti a vállalati versenyképességet.

A modern menedzsment eszközök alkalmazását eddig leginkább nélkülöző szféra, a mezőgazdaság és a szolgáltatás területén működő vállalatok körében is egyre erőteljesebb igény a folyamatos ellenőrzés és visszacsatolás képességének megteremtése, valamint a költségalapú hatékonyság fokozása. A kereskedelem területén ugyanezek a hatások érvényesülnek, de - a vállalkozás alaptevékenységének speciális volta miatt - a logisztikai tevékenység színvonalának emelése, költségtakarékos szervezése alapvető fontosságú a nyereséges és versenyképes működés szempontjából.

4.2. Teljesítménymérés

A vállalati teljesítménymérés hagyományosan pénzügyi mutatókra épül, azonban a versenykörnyezet megváltozása és a modern termelési filozófiák és menedzsment módszerek terjedése arra ösztönözték a vállalatokat, hogy differenciáltabb képet adó teljesítménymérési rendszereket alakítsanak ki, melyek a vállalati stratégiát és a fizikai folyamatokat egyaránt tükrözik. A jó teljesítménymérési rendszer a vállalati döntéstámogatás fontos eszköze, s a versenyelőny megszerzésének és megőrzésének is eszköze lehet.

Kutatásunk tapasztalatai szerint a magyar vállalatok gyakorlatában is a pénzügyi és költség-alapú mutatók dominálnak, amiben - ezek rendelkezésre állása, kötelező elkészítése mellett - nagy szerepe van a vállalatokra nehezedő finanszírozási nyomásnak. A kutatás során igazolódott az a feltevés, hogy a magyar vállalatok teljesítménymérési gyakorlatában is a pénzügyi kimutatásoknak elemzéseknek van elsődleges szerepe, de a vállalati szakemberek érzik a nem pénzügyi tényezők jelentőségét, s igyekeznek ezeket is becsatornázni az értékelési gyakorlatba.

A felmérés ugyanakkor azt is megmutatta, hogy a nem-pénzügyi - pl. minőséghez, kiszolgálási szinthez kapcsolódó - mutatókat bár kevésbé használják, de fontosabbnak értékelik a cégek. Hasonló a helyzet a külső, fogyasztói véleményekhez kapcsolódó információkkal. A teljesítményértékelés rendszerének kialakításában a vállalati tevékenység jellege és a stratégiai elemek mellett vélhetően fontos szerepe van a külföldi tulajdonosok által hozott módszereknek.

A nem pénzügyi mutatók terjedésével kapcsolatban felmerült az a probléma, hogy nincs egységes megfogalmazás, nem egyértelmű, hogy pontosan mit és mihez képest kell mérni. Más oldalról nehézségekkel járhat az is, amikor a külföldi cégek - az új tulajdonos - behozza, mintegy 'rákényszerítik' saját controlling rendszerüket az általuk megvásárolt vállalatokra.

4.3. Mérlegadatokban megjelenő hatékonyság

A PM GII adatbázisa a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásokról alapján megállapíthatjuk, hogy a mérlegadatok elemzése alapján a vállalatok tényleges jövedelmezőségéről, költséggazdálkodásának fejlettségéről direkt megállapítás nem tehető. A mérlegadatok tanúsága szerint a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásoknál a költséggazdálkodás elsőrendű funkciója az adóminimalizálás. A tevékenység adóminimalizáló fókusza a vállalatok nemzetközi versenyképességének fokozásához nem járul hozzá.

5. Az alprojekt kutatási eredményeinek további hasznosítása

Az alprojekt kutatási eredményei az egyetemi és a szakoktatásba közvetlenül becsatornázzhatók a vállalati esettanulmányok, esettanulmányok oktatási verziójának átdolgozása révén. Ennek egy része már folyamatban van (Anyagi folyamatok pénzügyi elemzése, V. évfolyam, Termelésmenedzsment szakirány).

A kutatási tapasztalatok és a nemzetközi tendenciák ismeretében lehetséges vállalati szaktanfolyamok szervezése - akár egy-két napos specializált témában, akár általános ismeretterjesztő jelleggel. Elsősorban a szakirányú felsővezetők, valamint a top-menedzsment képzését tartjuk szükségesnek. Szerencsés lehet a magyar esettanulmányok megoldására épülő egyhetes vagy csak néhány napos tréning jellegű továbbképzési forma.

A kutatás további folytatását mindenképpen szükségesnek tartjuk, mivel a téma közel nincs kimerítve. A vállalati esettanulmányok és interjúk számának bővítése és mélységének növelése révén további általánosítások, vállalattípusok válhatnak lehetővé. Megfontolásra érdemes a kvantitatív esettanulmány-technika bevetése ezen a területen.

A nyitva maradt kutatási kérdések megválaszolásával párhuzamosan lehetőség adódik angol nyelvű „working paper”-ek publikálására, a hazai konferenciákon való megjelenésre. A hazai szakfolyóiratokban való publikációt kívánatosnak tartjuk.

Megfontolandó lehet egy két-három napos VERSENYKÉPESSÉG-konferencia szervezése, amelyen nemcsak az általunk szervezett tanulmányok jelennek meg, hanem felkért hozzászólók is jelen vannak a nevesebb gazdaságkutató intézetekből, tudományos központokból. Elképzelhető a műhelytanulmány-vita ilyen megrendezésére is, mint rendezvénysorozat.

6. Nyitva maradt kutatási kérdések

- A) Az eredmények azt mutatják, hogy *a pénzügyi módszerek alkalmazására nagyobb a nyomás*, részben a finanszírozási nehézségek, részben a folyamatos költségcsökkentési törekvések miatt. A pénzügyi módszerek közül is elsősorban a likviditáshoz illetve forgóeszköz-finanszírozáshoz kapcsolódó, valamint az ismertebb költség-elemzési módszerek - fix és változó költségek elemzése, fedezetszámítás - kerültek az élre. Ugyanakkor a vezetők - ez esetben a pénzügyi vezetők - nem mindig érzik elég hasznosnak az alkalmazott módszereket, ami egyrészt azt jelezheti, hogy ezek a módszerek nem támogatják megfelelően a vállalati vezetők munkáját, másrészt azonban az integrált szemlélet hiányára is utalhat, miszerint a pénzügyi vezető számára a más funkcionális területek számára hasznos információk előállítása csak kötelezettséget jelent. A további kutatást ezen a téren szükségesnek tartjuk.
- B) A nem pénzügyi és a pénzügyi elemzési illetve teljesítménymérési módszerek használatáról, hasznosságáról kapott válaszokat több szempontból kritikusan és fenntartásokkal kezeljük a következők részletesebb megvizsgálása szempontjából:
- a korszerű költség-számítási és pénzügyi módszerek gyorsabban terjednek;
 - a pénzügyi vezetők a kérdőív kitöltése során hajlamosabbak voltak az "igen" válasz jelzésére az olyan módszerek esetében is, melyeknek esetleg csak csirái vannak jelen a cégnél⁸
 - a kérdőívben nem adtunk definíciót a módszerek, „szakirodalmi” vagy „tudományos” elnevezése mellé, nem jelentek meg a tartalmi elemek, így az eltérő értelmezés erőteljesen torzíthatja az eredményeket.

A későbbiekben újabb, részletesebb kérdőíves lekérdezéssel, további részletes esettanulmányokkal folytatni kívánjuk az ilyen irányú elemzéseket. Annál is inkább, mert az ipar versenyképtelensége a költséggazdálkodás és a teljesítménymérés terén lényegesen kedvezőtlenebb, mint amit a kérdőív kitöltése után kaptunk.

- C) Szükségesnek tartjuk a stratégia és a teljesítménymérés, a költséggazdálkodás közötti kapcsolat elemzését, mi mitől és hogyan függ. A kutatás eddig szakaszáig az egyes technikák kérdőíves gyakorisága, az eseti alkalmazás létének vagy nem-létének konstatálása még nem elegendő. Elengedhetetlen a költséggazdálkodás és a teljesítménymérés kontingencia-tényezők azonosítása.

⁸ Különösen érvényes lehet ez azoknál a módszereknél, melyek külföldön is viszonylag újak számítanak illetve kevésbé elterjedtek - pl. az átmenőteljesítmény-számítás, de idesorolhatjuk a célköltség-számítást és a tevékenység-alapú költség-számítást is -, és a felmérésben magas a használatot jelzők aránya (az előbb felsoroltaknál rendre 20, 34 illetve 53 százalék).

7. A kutatásban közreműködők

Csányi Tamás, egyetemi adjunktus, BKE Vállalatgazdaságtan Tanszék

Dolgos Olga, egyetemi tanársegéd, BKE Vállalatgazdaságtan Tanszék

Kelemen Gábor, demonstrátor, BKE Vállalatgazdaságtan Tanszék

Kovács Zoltán, V. évf. Termelésmenedzsment szakirányos hallgató, BKE

Tóth Erika, V. évf. Termelésmenedzsment szakirányos hallgató, BKE

Wimmer Ágnes, egyetemi tanársegéd, BKE Vállalatgazdaságtan Tanszék

8. Kutatási anyagok, rendezvények

Csányi Tamás - Dolgos Olga - Wimmer Ágnes: Teljesítménymérés, költséggazdálkodás és hatékonyság a vállalati gyakorlatban, Zárótanulmány, 1997. április 7.

Csányi Tamás: A vállalati hatékonyság elemzése 1992-95, Háttér tanulmány: mérlegelemzés és kérdőívelemzés, 1997. március 28.

Dolgos Olga - Wimmer Ágnes: A költséggazdálkodás helye és szerepe a kereskedelmi szektorban, Esettanulmány, 1997. március 28.

Dolgos Olga: A költséggazdálkodás és a vállalati versenyképesség kapcsolata, Háttér tanulmány: kérdőívelemzés és eseleírások, 1997. március 28.

Dolgos Olga: Költségelszámolás és versenyképesség, Esettanulmány, 1997. március 28.

Kelemen Gábor: A SCHÖN KAÉV Eger Kft. költséggazdálkodási rendszere, Esettanulmány, 1997. március 28.

Kovács Zoltán: A LEHEL Hűtőgépgyár Kft. költséggazdálkodási rendszere, Esettanulmány, 1997. március 28.

Tóth Erika: Költséggazdálkodás és logisztika, Esettanulmány, 1997. március 28.

Wimmer Ágnes: A vállalati versenyképesség és az alkalmazott teljesítménymérési módszerek kapcsolatáról Háttér tanulmány: interjúk, kérdőívelemzés, 1997. március 28., Klubrendezvény, Vítairat, 1997. február 12.

Konferenciák:

Dolgos Olga: A termelési és a logisztika folyamatok controllingja, Veszprémi Egyetem, 1997. április

Wimmer Ágnes: A pénzügyi és nem pénzügyi információk szerepe a teljesítmények értékelésében, Miskolci Egyetem, 1996. szeptember, MLBKT, 1996. október

9. Irodalomjegyzék

- Bowersox, D. - Closs:* Logistical Management, McGraw-Hill, 1996
- Caplice, C. - Sheffi, Y.:* A Review and Evaluation of Logistics Metrics, The International Journal of Logistics Management, Vol. 5, No. 2, 1994
- Caplice, C. - Sheffi, Y.:* A Review and Evaluation of Logistics Performance Measurement Systems, The International Journal of Logistics Management, Vol. 6, No. 1, 1995
- Chiapello, E. - Delmond, M. H.:* Les tableau de bord de gestion, outils d'introduction du management, Revue Française de Gestion, janvier-février 1994. pp. 49-59.
- Christopher, M.:* Logistics and Supply Chain Management - Strategies for Reducing Costs and Improving Services, Pitman Publishing, 1993.
- Ghalayini, A. M. - Noble, J. S.:* The Changing Basis of Performance Measurement, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 16. No. 8. 1996.
- Goldratt, E.:* A cél, Tulipán Kiadó, Budapest, 1992.
- Horngren, C. T. - Foster, G. - Datar, S. M.:* Cost Accounting - A Managerial Emphasis, Prentice Hall International, 1996.
- Horváth, P.:* Controlling, a sikeres vezetés eszköze Budapest, 1990
- Kaplan, R. - Norton, D.:* Putting the Balanced Scorecard to Work, Harvard Business Review, September-October 1993
- Kaplan, R. S. (ed.):* Measures for Manufacturing Excellence, Harvard Business School Press, 1990.
- Kaplan, R. S. - Norton, D. P.:* The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 70. No. 1, 1992. pp. 71-79.
- Kotler, P.:* Marketing menedzsment, Műszaki Könyvkiadó, Budapest
- Lebas, M.:* Comptabilité de gestion: les défis de la prochaine décennie, Revue Française de Comptabilité, mars 1995. pp. 35-48.
- Lebas, M.:* Oui, il faut définir la performance, Revue Française de Comptabilité, juillet-août 1995. pp. 66-71.
- Lynch, R. - Cross, K.:* Measure up!, Blackwell Business, Cambridge, 1991
- Neely, A. - Gregory, M. - Platts, K.:* Performance Measurement System Design - A Literature Review and Research Agenda, International Journal of Operations & Production Management, 1995/4.
- White, G. P.:* A Survey and Taxonomy of Strategy-related Performance Measures for manufacturing, International Journal of Operations & Production Management, 1996/3.

Zimmerman, J. L.: Accounting for Decision Making and Control, Irwin, 1995.

A program kiemelt támogatói:

Center for International Private Enterprise,
Washington, US

Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Rt.
Országos Műszaki Fejlesztési Bizottság
Országos Tudományos Kutatási Alap

További támogatók:

Magyar Menedzsment Intézet

és tagvállalatai:

MOL Rt., Dunaferr Rt., Antenna Hungária Rt.,
MATÁV Rt. MALÉV Rt.

Ipari, Kereskedelmi és Idegenforgalmi
Minisztérium

Magyar Nemzeti Bank