

# A KONTROLLING FEJLŐDÉSE A 20. SZÁZADTÓL NAPJAINKIG

Bagdács Péter

**Abstract:** A kontrolling tudományterülete az elmúlt évtizedekben jelentős fejlődésen ment keresztül. A pénzügyi számvitelhez kapcsolódóan kialakult a vezetői számviteli tevékenység, mely összefogta a költségek, valamint az eredmények elszámolásáért, tervezéséért felelős területeket, ezáltal átszöve a teljes vállalati tevékenységet, a pénzügyi területtől egészen a termelési, értékesítési, marketing, humán erőforrás folyamatokig, kielégítve a menedzsment egyre inkább növekvő információs igényét. A kontrolling tevékenység fejlődése tekintetében különbséget kell tennünk az angolszász, valamint a német nyelvterületre jellemző irányzatok között. Az alapvető különbség a kontrolling szervezeti kereteken belüli elhelyezkedéséhez köthető, az angolszász irányzat szerint a kontrolling a vezetés szerves része, fő feladata a vezetés segítése abban, hogy képessé váljon az erőforrások hatékony allokációjára. Ezzel szemben a német irányvonal a kontrollingot tulajdonképpen egy olyan információ előállító eszközrendszernek tekintette, különálló szervezeti egységként, amely alapján a vezető a különböző tervezési és kontroll folyamatokat meg tudta valósítani. A két irányzatban azonban közös, hogy az operatív vezetési területeken túl egyre inkább kiterjed a kontrolling tevékenység a stratégiai szintekre is, így szolgálva a vállalati teljesítmény hatékony javítását.

**Abstract:** The scientific field of controlling has undergone great development in recent decades. In connection with financial accounting the management accounting activity was developed, which gathered it together the areas responsible for costs and results accounting and for planning, thus interweaving the entire company's activities, from the financial area to the production, sales, marketing, and human resources processes satisfying the management's ever-increasing need for information. Regarding the development of the controlling activity, we have to make difference between the Anglo-Saxon and the German trends. The fundamental difference is related to the location of controlling within the organizational framework, according to the English trend, controlling is an integral part of management, its main task is to help management to become capable of efficient allocation of resources. On the other hand, the German approach regarded controlling as an information-producing tool system as a separate organizational unit on the basis of which the manager was able to implement the various planning and control processes. However, the two trends have in common that, beyond the operational management areas controlling activities also extend to strategic levels, thus serving to effectively improve company performance.

*Kulcsszavak:* kontrolling, pénzügyi számvitel, vezetői számvitel, vezetés

*Keywords:* control, financial accounting, management accounting, management

## 1. Bevezetés

Az egyre inkább globalizálódó gazdasági környezet szükségszerűen együtt jár a gazdasági szervezetek növekvő információs igényével. Ez az információs igény operatív és stratégiai szinten egyaránt megjelenik (Nagy, 2016; Lakatos et al., 2020). A megfelelő minőségű, mennyiségű, aktuális információ rendelkezésre állása valamennyi hierarchiai szint esetében elengedhetetlen, a kapcsolódó tevékenységek, folyamatok tervezése, hatékonyságának ellenőrzése szempontjából egyaránt. A kontrolling legfontosabb feladata éppen ez, annak biztosítása, hogy a megfelelő helyen és időben, megfelelő mennyiségű és minőségű, aktuális információ álljon rendelkezésre a megfelelő döntés meghozatala érdekében.

Kezdetben a növekvő információs igény és annak kielégítése leginkább a pénzügyi számvitel területéhez kapcsolódott, majd kialakult a vezetői számvitel területe, egyre nagyobb teret nyerve a vezetés- és szervezéstudományi területen, mely fejlődés szükségszerűen jelentette a kontrolling módszertanának, eljárásainak fejlődését is, ami által a vezetői döntéstámogatás még hatékonyabbá vált.

## 2. A kontrolling fejlődésének főbb mérföldkövei

Ahogy arról már volt szó, a kontrolling számára szükséges információk legnagyobb része a számviteli információs rendszerből származik, így kiemelkedően fontos Luca Bartolomeo de Pacioli, a kettős könyvvezetés, így a pénzügyi számvitel alapjait lefektető matematikus 1494-ben megjelenő, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Propotionalita* című tudományos művének megemlézése. Ezt megelőzően a számvitel nem rendelkezett kimunkált módszertannal, tulajdonképpen a gazdasági események nyilvántartási tevékenységét jelentette csupán (Baricz–Róth, 1994).

A következő jelentősebb mérföldkő a számvitel történetének fejlődésében a 18. századhoz köthető, amikor megjelentek a számlaelméletek. Ennek az évszázadnak a végére megjelent a kontrolling, a kontroller feladatai is definiálásra kerültek. Már az 1776-os amerikai alkotmányban is megjelenik a kontroller feladata, mely a közigazgatás kiadásait és bevételeit felügyelte volt, a gazdaságosság szem előtt tartásával (Horváth, 2003).

Majd pedig a 19. század elején megjelentek a mérlegelméletek, amelyek a számviteli mérleg összeállításának részletszabályait tartalmazták, ezzel párhuzamosan a kontrolling területén is jelentős fejlődés történt, kialakult a mai értelemben vett vállalati kontrolling az ipari forradalom nyomán az Amerikai Egyesült Államokban. Ebben az időszakban jelentek meg a divíziós szervezetek, melyekre jellemzőek voltak az irányítási problémák, mely problémákat a vállalati kontrolling volt hivatott megoldani, a vállalati tevékenységek részekre bontásával, a koordináció, irányítás és ellenőrzés egyaránt könnyebbé vált (Körmendi–Tóth, 1998). Emellett azonban a kontrolling az aggregálást is megkönnyítette a pénz dimenzióján keresztül. A vállalati kontrolling igazi elterjedése az Amerikai Egyesült Államokban a megjelenő gazdasági válságokhoz volt köthető a 19. század végén, 20. század elején. Nyugat-Európában a 20. század közepén, az 1950-es évektől kezdődően vett lendületet a kontrolling tudományterület fejlődése és terjedt el egyre inkább a vállalati alkalmazása, hazánkban pedig mintegy három évtizeddel később, az 1980-as években (Zéman, 2016).

A kontrolling fejlődéstörténetében Mészáros (1995) négy meghatározó jellemzőt azonosított:

- különböző vállalati területeken való elterjedés;
- ágazatspecifikus kontrolling rendszerek;
- az operatív és stratégiai kontrolling elválása;
- különböző fejlődéstörténeti sajátosságok az angolszász és a német területeken.

A kontrolling a pénzügyi területről kiindulva valamennyi vállalati területet érint, a beszerzés, gyártás, logisztika, értékesítés, marketing, k+f, és a humánerőforrás gazdálkodás területét is, valamint kialakultak ágazatspecifikus kontrolling rendszerek is, például eltérő sajátosságokkal rendelkezik egy bank kontrolling rendszere és egy kereskedelemmel foglalkozó vállalkozásé (Kalmár et al., 2015). A funkcióorientált és ágazatspecifikus sajátosságok mellett különbséget kell tennünk az operatív és a stratégiai kontrolling között, mely utóbbi később alakult ki. Az operatív kontrolling jellemzően kiszámíthatóbb környezet esetén biztosít megfelelő információellátást, azonban a gazdasági környezet dinamikus változása a stratégiai kontrollingra helyezte a hangsúlyt. A kontrolling különböző fejlődéstörténeti sajátosságokkal rendelkezik az angolszász és a német területeken. Az Amerikai Egyesült Államokban például a stratégiai kontrolling később került előtérbe, míg a német nyelvterületeken már az 1980-as években nagyobb hangsúlyt kapott, e tekintetben természetesen a két nyelvterületen folyamatos közeledés történik, egyre nagyobb jelentőséget kap az angolszász nyelvterületen is a stratégiai szemlélet (Hágen–Méhesné, 2014). További, alapvető különbség a kontrolling szervezeti kereteken belüli elhelyezkedéséhez köthető, az angolszász irányzat szerint a kontrolling a vezetés szerves része, ezzel szemben a német irányvonal a kontrollingot tulajdonképpen egy olyan információ előállító eszközrendszernek tekintette, különálló szervezeti egységként, amely alapján a vezető a különböző tervezési és kontroll folyamatokat meg tudta valósítani (Hanyecz, 2011). Közös jellemző azonban, hogy mindkét irányzat a sikeres gazdálkodás kulcsának tekinti a kontrollingot, mely segíti a vezetést annak elérésében, hogy a vállalat hatékonyan allokálja a rendelkezésre álló erőforrásokat a gyártás és az egyéb tevékenységek során. Kiemelt fontosságú a terv-tény adatok dokumentálása, a vállalati folyamatok ellenőrzése, az esetleges terv-tény adatok közötti eltérések okainak feltárása (Böcskei et al., 2015).

Ahogy arról korábban már volt szó, hazánkban a kontrolling vállalati alkalmazása az 1980-as években terjedt el, ekkor vezették be az első kontrolling rendszereket a divízióális szervezetfejlesztést végrehajtó, irányítási problémákkal küzdő nagyvállalatok. A felmerülő irányítási gondok mellett a folyamatos piacnyitásnak köszönhetően élesedő verseny, a multinacionális vállalatok hazai piacon való megjelenése is szükségessé tette a vállalati kontrolling rendszerek bevezetését, illetve a multinacionális vállalatok magyarországi leányvállalatai is természetesen alkalmazták az anyavállalatuk kontrolling rendszerét. Magyarországon a német irányvonal a meghatározó, máig jellemzően lekülönítetten jelenik meg a szervezeti kereteken belül (Bodnár–Vida, 2008). Kiemelendő azonban, hogy az IGC (International Group of Controlling) a 2013. januárjában tartott ülése alkalmával módosította a kontrolling küldetésének definícióját, eltörölve a különbségeket az angolszász és a német irányvonal között, középpontba állítva a szervezeti teljesítmény javításának célját (Blumné–Zéman, 2014).

### 3. A kontrolling fogalma

A kontrolling kifejezés az angol „to control” igéből származtatható, melynek jelentése az irányítani, szabályozni, felügyelni, ellenőrizni. Sokan máig így azonosítják a kontrollingot, az ellenőrzési funkcióját helyezve a középpontba, hangsúlyozandó azonban, hogy a kontrolling jóval több ennél (Schmalen, 2002).

A kontrolling fogalmi meghatározása igen sokrétű. Több definíció is a kontrolling navigátor szerepét emeli ki, szemléletesen a vállalat hajóján a kontroller a révész vagy más hasonlat szerint a kontroller a robotpilóta, amely számításokkal alátámasztott különböző tervezési és ellenőrzési módszerekkel a vállalat vezetésének akcióit megfelelő minőségű és mennyiségű, aktuális információkkal támogatja a gyors és megfelelő döntés meghozatala érdekében, segítve ezzel a kitűzött célhoz igazodó irányítást (Horváth, 1993).

Schmalen kontrolling definíciója nem a visszacsatolási funkciót emeli ki, hanem a kontrolling előre jelző szerepét hangsúlyozza, azaz megfogalmazásában a kontrolling egyik fő feladata a működésre ható zavaró tényezők feltérképezése és a vezetők figyelmének felhívása ezekre, illetve a megfelelő válaszreakciók kikényszerítése (Schmalen, 2002). Az említett definíciókban közös, hogy a kontrollert vállalati tanácsadóként azonosítják és egyaránt hangsúlyozzák a vezetés és kontrolling között fennálló rendkívül szoros kapcsolatot.

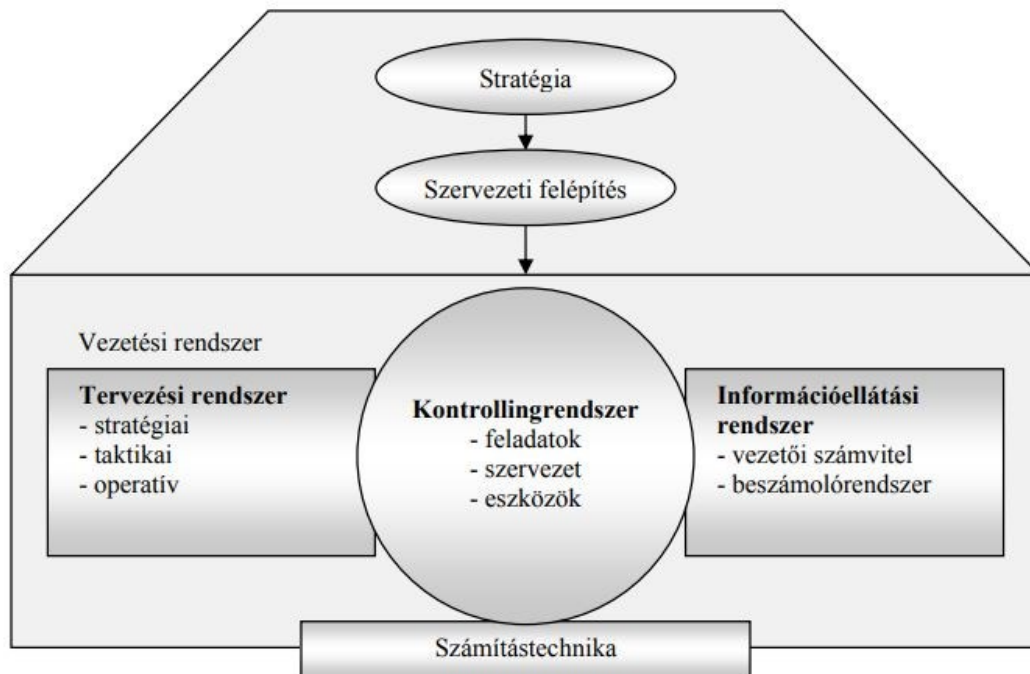
A kontrolling definíciók közötti legfőbb különbségek a szervezeti keretrendszeren belüli elhelyezkedéshez kapcsolhatók, az angolszász nyelvterületen, az úgynevezett menedzsment kontroll felfogás terjedt el, a vezetés szerves részét jelentve. Ezek a definíciók inkább a kontrolling szervezethez és a környezethez való alkalmazkodását emelik ki. Ezzel szemben a német felfogás szerint a kontrolling feladata egy olyan eszközrendszer létrehozása, mely támogatja a vezetés a megfelelő döntés meghozatalában, illetve az, hogy támogassa az eredményorientált vállalatvezetést (Horváth, 1993). Látható tehát, hogy a két felfogás közötti különbség inkább szemléletmódbeli és kevésbé tartalmi.

### 4. A kontrolling rendszere és folyamata

A kontrolling összetettségéből adódóan mindenképpen szükséges annak rendszerszintű összekapcsolása. Ez az összekapcsolás támogatja a bonyolult vállalati folyamatok megértését, elemzését, világosan mutatva például a tervezés, ellenőrzés, valamint az információellátás között fennálló logikai kapcsolatot, ahogyan azt Chikán (2003) is kiemeli.

A kontrolling rendszer, mint koordinációs rendszer van jelen a vállalati működésben, így hozva létre összhangot a tervezés, ellenőrzés, és az információellátás összefüggésében. Az *1. ábra* mutatja a kontrollingrendszer szervezeten belüli elhelyezkedését.

## 1. ábra: A kontrolling rendszerének szervezeten belüli elhelyezkedése

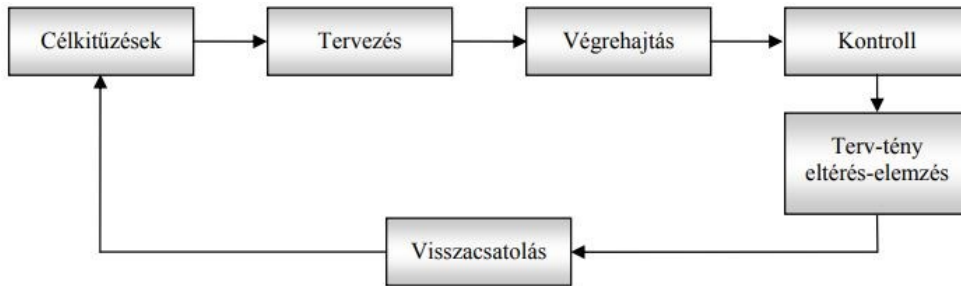


Forrás: Horváth–Partner (1997)

Ahogy az *1. ábra* is szemlélteti, a kontrolling rendszere a szervezeti kereten belül a stratégiai, taktikai és operatív tervezési rendszert kapcsolja össze az információellátási rendszerrel, mely magában foglalja a vezetői számvitelt és a pénzügyi számvitel által támogatott beszámolórendszerrel is. Az *1. ábra* azt is jól szemlélteti, hogy a kontrollingrendszer biztosítja a megfelelő koordinációhoz a szükséges eszközöket, valamint konkrét feladatok elvégzését is jelenti. A kontrolling eszközszerének vonatkozásában kiemelendő, hogy a kontrolling a vállalat gazdasági teljesítményének emelésére fókuszál, így alakítja ki eszközszerét. Legfőbb információs bázisa pedig maga a számviteli rendszer, felhasználva a pénzügyi számviteli információkat vezetői számviteli információk előállítására (Körmendi–Tóth, 1998). A kontrolling kiemelten támaszkodik a számítástechnikai háttérre. A támogató szoftver jellemzően egy számítógépes információs rendszer, ERP (Enterprise Resource Planning). Ezek a számítógépes információs rendszerek egységesen, integráltan kezelik valamennyi vállalati folyamathoz kapcsolódó elszámolásokat, így biztosítva hatalmas információs bázist a kontrolling számára.

A kontrolling rendszer egyfajta körforgásos tevékenységsorozat megvalósítását jelenti, melyet a *2. ábra* szemléltet.

## 2. ábra: A kontrolling rendszerének szervezeten belüli elhelyezkedése



Forrás: Schmalen (2002)

Schmalen ábrája kiválóan szemelteti a kontrolling tevékenységének folyamat jellegét. A tervezés alapja a célkitűzések felállítása, mely során a kontrolling feladata, hogy megfelelő, megvalósítható célok kerüljenek kitűzésre. A kontrolling feladatkörében az egyik hangsúly a tervezésen van, a kontrolling jelentős szerepet vállal a módszertani megalapozásban, valamint a szakmai ellenőrzésben, összehangolja az elkészített tervek egyes fejezeteit, valamint előterjeszti a terveket a felső vezetés számára operatív, taktikai és stratégiai szinten egyaránt. Természetesen a kontrolling szerepe nem csak a tervezés során jelentős, hanem a tervek megvalósítása során is, megfelelő teljesítménymutatók segítségével ellenőrzi a tervek megvalósulásának sikerességét, elemzi a terv-tény eltéréseket, illetve szükség esetén javaslatokat fogalmaz meg a szükséges korrekcióra vonatkozóan, egyfajta visszacsatolást végez (Chikán, 2003).

Ezekon a bemutatott alapfunkciókon túl a kontrollereknek fontos feladata az új módszerek megismerése, értékelése, illetve az adaptálás lehetőségének vizsgálata, esetleges bevezetése, fejlesztve ezáltal a kontrolling szervezetet (Hahn, 2005). A külön kontrolling szervezet létrehozása természetesen nem minden vállalati méret esetén célszerű, közepes és nagyvállalatok esetén azonban szükségessé válhat a szervezeti felépítés bonyolultsága, a tevékenységek összetettsége miatt.

## 4. Összegzés

A kontrolling tudományterülete az elmúlt évtizedekben töretlen fejlődésen ment keresztül, megfelelő választ adva az ipari forradalom, a globalizáció jelentette kihívásokra. A mai, dinamikusan változó gazdasági környezetben elképzelhetetlen a sikeres működés az alapvető kontrolling funkciók alkalmazása nélkül, sőt a nagyobb vállalati méretek esetén külön kontrolling szervezet működtetése is indokolt a vállalati működésen belül. A kisebb vállalati méret esetén azonban gyakran problémákat okoz, hogy a szervezeten belül ugyanaz a személy látja el a menedzseri és a kontroller funkciókat, így kontrolling igazi koordináló szerepe nem tud megvalósulni. Egy jól kialakított számviteli és ERP rendszer, valamint az ezekre épülő kontrolling rendszer azonban nem garancia a sikerre, nem jelent önmagában versenyelőnyt, alapvetően szükséges, hogy az adott vállalat a piac számára megfelelő terméket, szolgáltatást állítson elő egy hatékony termelési, előállítási folyamaton keresztül.

## Irodalomjegyzék

- Baricz R., Róth J. (1994): *Könyvvitelten*. Aula Kiadó, Budapest.
- Blumné Bán E., Zéman Z. (2014): Controlling a vezetés szolgálatában. Történeti fejlődés, perspektívák. *Gazdálkodás- és szervezéstudományi folyóirat*, 6 (1-2): 439–447.
- Bodnár V., Vida G. (2008): *Folyamatmenedzsment a gyakorlatban - Árbevétel-növelés és költségcsökkenés tartósan jó folyamatteljesítménnyel*. IFUA Horváth & Partners, Budapest.
- Böcskei E., Bács Z., Fenyves V., Tarnóczy T. (2015): Kockázati tényezők lehetséges előrejelzése, a gazdálkodás felelősségének kérdése a számviteli beszámolóból nyerhető adatok tükrében. *Controller Info*, 3 (3): 7–14.
- Chikán A. (2003): *Vállalatgazdaságtan*. Aula Kiadó, Budapest.
- Hahn, A. (2005): Der Controller als Sparringpartner. Manager und Controller als Gespann. *ControllerNews*, 15 (1): 71–89.
- Hanyecz L. (2011): *A modern vezetői controlling*. Saldo Kiadó, Budapest.
- Hágen I. Zs., Méhesné B. Sz. (2014): A vállalati kontrolling alkalmazásának jelentősége. *Controller Info*, 2 (1): 33–38.
- Horváth P. (1993): *Controlling: a sikeres vezetés eszköze*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest.
- Horváth P. (2003): *A Controller: a vezetés navigátora*, Menedzsment Fórum.
- Horváth és Partner (1997): *Controlling*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 212 p.
- Kalmár P., Zéman Z., Lukács J. (2015): Bankkontrolling marketingszemléletben – alkalmazott statisztika a kontrolling szolgálatában. *Hitelintézeti Szemle*, 14 (4): 108–123.
- Körmendi L., Tóth, A. (1998): *Controlling a hazai szervezetek gazdálkodási gyakorlatában*. WEKA Szakkönyvtár Kft., Budapest.
- Lakatos V., Béresné Mártha B., Tömöri G. (2020): Controlling módszerek ismerete és alkalmazásuk az Észak-alföldi régió kis- és középvállalkozásainak gyakorlatában. *Int. J. Eng. Manag. Sci.*, 5 (1): 441–452. <https://doi.org/10.21791/IJEMS.2020.1.37>
- Mészáros Á. (1995): A controlling sajátosságai a magyar konzern- és holdingszervezetekben. *Vezetéstudomány*, 26 (3): 25–37.
- Nagy T. (2016): A Lean menedzsment és a controlling kapcsolati rendszere. *Controller Info*, 4 (1): 38–42.
- Schmalen H. (2002): *Általános üzleti gazdaságtan*. Axel Springer Budapest Kiadó, Budapest.
- Zéman Z. (2016): A kontrolling fejlődéstörténetének főbb irányzatai. *Gazdaság és társadalom*, 8 (2): 77–91. <https://doi.org/10.21637/GT.2016.2.04>.