

Motivációs illúziók (érdekeltség a vállalatoknál)¹

Laáb Ágnes*

Összefoglalás

A szerző azt a széles körben elterjedt gyakorlatot vizsgálja meg, miszerint a vállalatvezetők a vállalati belső érdekeltségi rendszerét különböző pénzügyi mutatókhoz kötik, amelyek mérhetősége a cégnél kiépített mindenkor belső elszámolási rendszer függvénye. Kronológiai sorrendben bemutatja a különféle belső elszámolási megoldásokat, előnyeiket és problémáikat, majd egy érdekes empirikus felmérés eredményeit, és az abból adódó következtetéseket ismerteti.

Illusions in motivation (interests at companies) Summary

The author examines the overall management practice of applying financial indicators for the appraisal of performance, while the measurability of these indicators is dependent on the actual internal reporting systems. Several internal solutions, advantages and disadvantages are listed in chronological order, and makes an interesting analysis on them with a final conclusion.

Célt ér-e a felelősségelvű érdekeltség?

A felelősségi elvű számvitel a belső önelszámoló egységek teljesítményének elszámolási és beszámoltatási információs rendszere, ahol a termelési tényezők vállalkozáson belüli felhasználását követjük felelősségi elv érvényesítése mellett. A felelősség adott feladatok ellátását jelenti, míg az elszámolás tárgya az önelszámoló egység működésének a vállalati eredményben megmutatkozó hatása. Végző célja, hogy a viszonylag nagy önállósággal működtetett vállalati egységek tevékenységét összhangba hozzák egymással és a vállalati pénzügyi eredménnyel.

A vezetést támogató belső információs rendszer alatt napjainkig a felelősségi elven felépített vezetési számvitelt értettük, ám egyre inkább szükséges a vezetési számvitel továbbfejlesztése a stratégiai számvitel irányába. A vezetést támogató belső információs rendszernek az a legfontosabb feladata, hogy oszlassa az információhiányból származó bizonytalanságot, legyen képes időben, releváns adatokat szolgáltatni a vezetői döntésekhez. Fontos feladata továbbá, hogy segítségével lemérhessük döntéseink hatását is. Ezeket a vezetői elvárásokat a jól működő belső elszámolási rendszer képes teljesíteni.

¹ Jelen írás a korábbi „Motivációs illúziók (érdekeltség a vállalatoknál)”. Cégvezetés 1999. november című cikkem, „Motivációs tévutak”. Ünnepi kiadvány az "50 éves a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Jubileumi tudományos ülésszak 1998. Október 1-3" elhangzott előadásokból. 3. kötet pp.1946-1964. című felszólalásom és Varsányi Judittal írt közös cikkünk „Csődmenedzselés a gyakorlatban. Marketing, Budapest, 1993. április p.163-167.” újragondolt, letisztultabb összefoglalása. Megírásakor az alábbi forrásmunkákra támaszkodtam, amelyeket szívesen ajánlok a téma iránt érdeklő olvasó figyelmébe:

1. Robert S. Kaplan - David P. Norton: Balanced Scorecard - Kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszer (KJK, 1998)
2. Bodnár Viktória: Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és gyakorlat - hazai tapasztalatok (Vezetéstudomány 1997/6-7-8-9)
3. Kopátsy Sándor: A közgazdaságtan válságának áttekintése. Megjelent: "A fogyasztói társadalom közgazdaságtana" c. kiadványban. Privatizációs Kutatóintézet, 1993. 31-34.o.)

* PhD, kandidátus, egyetemi docens, BME GTK Pénzügy- és Számvitel Tanszék email: laabagnes@gmail.com

A felelősségi elven kialakított vezetői számviteli információs rendszerek lehetőséget adnak arra is, hogy a vezetés az erőforrások elosztását és az egységek vezetőinek ösztönzését is egységes szempontrendszer szerint érvényesítené. Minden vezető álma egy olyan jól kiépített érdekeltségi rendszer működtetése, amely világos, elfogadható elveivel a vállalat fontos értékeit állítja célkeresztjébe, elszámolása egyszerű és gyors. Segítségével folyamatosan a kívánt irányba terelhetők a vállalati teljesítmények, mivel az érdekeltségre képződő jutalomkeret részint ösztönző mértékű, részint kellő időben rendelkezésre is áll. A vezetőnek nincs is más dolga, mint szétosztani az érdekeltségi rendszer alapjául szolgáló keretösszeget az érintett vezetők között, ezt követően nincs félreértés, sértődés, vita: a vezetők számára egyértelmű, hogy mutatóik alapján mire számíthatnak, és azt zokszó nélkül elfogadják.

Röviden olyan belső érdekeltségi rendszerre vágyunk, amely valóban ösztönöz és nem frusztrál. Megkíméli az érintetteket a vég nélküli egymásra mutogatástól, árulkodástól, panaszkodástól, fenyegetőzéstől. A gyakorlatban azonban ilyen ideális ösztönzési rendszer nem létezik, és valószínűleg soha, egyetlen cégnél, kivételképpen sem valósítható meg. És ez nem a szándék nemessége miatt van így.

A legtöbb vezető meggyőződéssel vallja, hogy jól működő érdekeltségi rendszer csak egy jól kiépített belső elszámolási rendszer bázisán hozható létre. A belső elszámolási és érdekeltségi rendszer alkalmazását összekapcsolják a felelősségi és elszámolási egységek kialakításával, a tervezési, teljesítménymérési és -értékelési tevékenység megszervezésével és a folyamatos visszacsatolás biztosításával. A várt siker helyett azonban azt kell tapasztalniuk, hogy a különböző felelősségi szintekre kiépített belső érdekeltségi mechanizmusok korántsem működnek problémamentesen, bár kétségtelen, hogy a későbbi lépcsőfokon állók a korábbiak legzavaróbb hibáit kiszűrik.

Jó lenne megfejtetni, hogy a felmerülő problémák inkább az elszámolási rendszer vagy inkább a belső érdekeltség rovására írhatók? Problémát okoz, hogy a tisztánlátás igényének felmerülése, és az ehhez szükséges feltételek megteremtése között a gyakorlatban hosszú idő telhet el, ami igencsak elfedheti a lényeges összefüggéseket; az érdekeltségi rendszer a többi között ezért sem képes betölteni ösztönző funkcióját. A továbbiakban tekintsük át időrendben először a felelősségi elven nyugvó belső elszámolási megoldások lényegét, nézzük meg, hogyan működnek az ezekre alapozott belső érdekeltségi megoldások!

Költségeközpontok: Faragjuk le a felesleges költségeket!

A költségek csökkentésére irányuló ösztönzés egyszerű és gyorsan megvalósítható módszer. Nincs másra szükség, mint a bevezetés elhatározására, az ösztönzési elvek meghatározására és az ezekhez igazodó belső elszámolási rendszer kialakítására. A módszer lényege, hogy a költségeket jellegük szerint költséggazdák kezelésébe adják, akik ilyenkor meghatározott költségkeretek utalványozási jogát kapják meg a hozzá kapcsolódó egyértelművé tett felelősséggel együtt. A költségekhez kapcsolódó érdekeltségi rendszer kétségtelen pozitívuma, hogy a „rendcsinálás” a költségfelhasználások racionalizálásával érhető el a leggyorsabban, és leglátványosabban. Azért nevezhető ez a rendcsinálás látványos szakaszának, mert egy olyan cégnél, ahol korábban az egyes költségfajták fölött bárki diszponálhatott, már az

is nagy előrelépés, ha jól áttekinthetően szabályozzák az utalványozást, a költségkeretek lebontását.

Milyen veszélyeket rejt magában a költségközpontok költségracionalizálására irányuló belső érdekeltség?

- *A túlzott egységesítés igénye* azt a veszélyt hordozza, hogy a költséggazdálkodást egységes elvek szerint akarják szabályozni. Azzal, hogy a vezető az igazságosság jegyében elutasítja a kivételezést, a költségek jellegének megfelelő egyedi szabályozást, végzetes hibát követhet el. Fontos feladat éppen ezért a költségek súlyozása, és a legnagyobb odafigyelést igénylő költségcsoport meghatározása. A költséggazdálkodás racionalizálásakor tehát érdemes erőinket és figyelmünket néhány kiemelt költségtétel egyedi szabályozására fordítani, miközben a többi tételnél jól érvényesíthető az általános szabályozás.
- *A szűklátókörű alkalmazás* legnagyobb veszélyét a mindenre kiterjedő költségtakarékosság téves igénye szokta jelenteni. Egyes költségek megtakarítása hosszabb távon megbosszulja magát és sokkal nagyobb pótlólagos költséget ró a cégre, mint amennyit megspóroltunk. Milyen következményekkel lehet számolni a hibás gyakorlat nyomán? Az ésszerűtlen költséggazdálkodás egész egyszerűen megbéníthatja a cég mindennapi tevékenységét, miközben ez a fajta kisztílúság a cég imázsát is rombolja. Képzeljük el például, hogy külföldi partnerünk képviselője tárgyalás közben kimegy a mellékhelyiségbe, ahol költségtakarékossági megfontolásokból nincsen WC papír, szappan és kéztörölő! Vagy az üzemben egy jelentéktelen összegű ragasztóanyaggal való takarékoskodás miatt a nagyértékű gépsoron a délelőtti műszakban kénytelenek leállni, amíg az üzletek kinyitnak és a hiányzó anyagot beszerzik. (Feltéve, hogy a ragasztóanyag utalványozása az üzemvezető hatáskörébe tartozik. Mi van azonban, ha mondjuk a gondnokság vezetője a felelős érte, aki a kérdéses időpontban szabadságon van?)

A költségtakarékosságnak általában azok a költségek esnek elsőként áldozatul, amelyek nem ma okoznak problémát. Ilyenek a karbantartási, a kutatás-fejlesztési, a marketing és az oktatási költségek. Szinte biztosra vehető, hogy ezekkel próbálnak meg a költséggazdák takarékoskodni. Ha például a novemberi nagyjavítást sikerül elodáznia anélkül, hogy ez decemberben üzemeleállást okozna, akkor már nem ennek az évnek a költséggazdálkodási problémája lesz az, ha februárban a gép kileheli a lelkét és emiatt az egész üzem két hétig leállásra kényszerül. A manőver viszont hozzásegíti a karbantartókat az előirányzott megtakarításhoz.

A kutatás-fejlesztési, a marketing vagy az oktatási költségek még mostohább elbánásra számíthatnak, hiszen ezek az adott évben ráfordítást eredményeznek, miközben a belőlük származó haszon általában a következő évek nyereségében jelenik meg áttételes hatásként. Ez a problémakör elvezet a már unalomig ismételtetett – ám a mai napig megoldatlan kérdéshez –, hogy miért jelenik meg költségként az, ami valójában befektetés? Amíg a jövő befektetései az év ráfordításai között, árbevétel-ellentételezés nélkül jelennek meg, addig csak rövidtávú érdekeket szem előtt tartó, jövőfelé döntések várható el a vezetőktől.

Végezetül talán a legnagyobb veszély e módszernél a keretgazdálkodásból adódik.

Mindenki ismeri azt a jelenséget, hogy decemberben a cégek – különösen a költségvetési intézmények – mennyivel könnyebben vásárolnak, költenek, mint az év többi hónapja során, ha van elkölthető költségkeretük. A költségkeretek meghatározása azzal jár, hogy a keretek betartása, illetve a keretből való megtakarítás válik a pozitív megítélés mércéjévé. A keret meghatározása magában hordozza a tervalku összes ismert negatív jelenségét. A kialakított keretösszeget a költséggazdák akkor is elköltik az ösztönzés szempontjából még elfogadható mértékig, ha erre egyáltalán nem lenne szükségük, hiszen nem akarnak egy év látványos megtakarítása miatt a következő évben hátrányos helyzetből indulni. Mindez elvezethet ahhoz az anomáliához, hogy ésszerűtlen pazarlás jelenik meg abban a rendszerben, amelynek egyértelműen a legfontosabb célja a költségek visszafogása.

A költségtakarékosságra ösztönző érdekeltségi rendszer a rendcsinálás kezdeti, látványos sikerei után hamar kimutatja immanens gyenge pontját. Ez abból a sajátosságából fakad, hogy a költséggazda és az őt ellenőrző cégvezető számára sincs biztos és egyértelmű válasz arra, hogy melyik költség szükséges, melyik felesleges. Szükségesnek/vagy feleslegesnek ítélt költségek egyaránt okozhatnak látványos veszteségeket cégszinten. Előbbiek azért, mert később kiderül, hogy mégsem voltak indokoltak, utóbbiak lefaragása pedig a konkrét megtakarítás sokszorosába kerülhet egy későbbi időpontban.

Árbevétel-központok: Növeljük a bevételt!

Kulcskérdés a vállalkezési *eredmény* másik összetevője: az árbevétel, mert ennek alakításában sokkal nagyobb az egyes önelszámoló egységek mozgástere. A piacon elérhető eladási árakat és mennyiségeket jó termékminőséggel és piacpolitikával, továbbá aktív marketingmunkával lehet realizálni. Ezek alakítása pedig a versenyképesség megtartásának tartós eszközei közé tartozik. Ezért a másik szintén gyorsan és könnyen megvalósítható érdekeltségi megoldás az, amikor az árbevétel alakításában közreműködő termelő és szolgáltató részlegeknél az ösztönzés az árbevétel-terv teljesítésére, illetve túlteljesítésére irányul. Az árbevétel-követelmény teljesítésén és túlteljesítésén alapuló érdekeltségi rendszer egyik legfőbb kritikájaként azt szokták felhozni, hogy az egyes árbevétel-centrumok eltérő piaci környezetben működve igen eltérő erőfeszítések mellett érik el teljesítményeiket. Tekintsünk át néhány olyan jellemző problémát, ami szinte azonnal felszínre kerül ennél a megoldásnál!

Itt is igen erős a késztetés, hogy az érdekeltség alapjául szolgáló árbevétel-követelményt az egység minél könnyebben képes legyen teljesíteni. Amelyik egység a tervalkuban előnyösebb tervszámot tud magának biztosítani, az már az induláskor zsebében tudhatja a jutalmát. Az is tény, hogy az árbevétel nem akkor jelentkezik tömegesen, amikor annak megszerzésére a legnagyobb erőfeszítések történnek (bevezetési szakasz), hanem akkor, amikor az adott termék/szolgáltatás már keresett a piacon (lefölözési szakasz). Előfordulhat, hogy egy részlegnél a tevékenység leépítését határozzák el, valamint az is, hogy a gyártott terméktől vagy szolgáltatástól a piaci verseny következtében elfordulnak a vásárlók. Jöhetnek olyan valós vis majorok, amelyek meghiúsítják egyik-másik részleg erőfeszítéseit, és az árbevétel-tervet önhibájukon kívül nem tudják teljesíteni. A vezető hamar

rákényszerül, hogy színt valljon: vajon az erőfeszítés (izzadságszag) vagy a tehetség jelenti számára jutalmazandó értéket, mivel a kettő ritkán jár párban. A színvallás azonban nagyon kényes kérdés:

- Mi van akkor, ha az értékesítési előadó egy félórás tárgyalás eredményeként nagyobb árbevétel növekményt ér el az üzem számára, mint az ott dolgozó összeszokott gárda a selejtarány jelentős javításával.
- Vagy mit tegyen a vezető, amikor a cég hangyaszorgalmú „közkatonaí” beállítanak hozzá bepanaszolni a tehetséges számítástechnikust, hogy az nem dolgozik. A hangyák folyamatosan erejük felső határán, túlmunkában dolgoznak, ám munkájukból nem születik jelentős eredmény. A számítástechnikus a kapott feladata láttán először – saját bevallása szerint lustaságból – több napot, akár heteket méltáz a feladaton, majd létrehozza azt a programot, amellyel a feladat tömeges mennyiségben a másodperc törtrésze alatt kezelhetővé válik. Ha csak az árbevétel-tömeget tekintjük mércének, belátható, hogy az elbírálás nem a hangyaszorgalmúaknak fog kedvezni. Melyik vajon az elismerésre méltóbb teljesítmény? Egy vezérigazgató többször hangoztatta, hogy egy magára adó cég kiválósága azzal is mérhető, hogy hány fejlesztőmérnököt „tart el”, hiszen a fejlesztés a cég luxuskiadásának tekintendő, amelyről azonban nem mondhat le...

A kilencvenes években a fizetési morál folyamatos romlása miatt – túl az ebből fakadó folyamatos likviditási problémákon – a megtermelt árbevétel jelentős része soha nem érkezett meg a cégekhez. Természetesen ez óvatossá tette a vezetőket és nagyon sok cégnél azóta is ragaszkodnak ahhoz az elvhez, hogy csakis olyan árbevétel kerülhet az érdekeltség alapjánál számbavételre, amely pénzforgásban is a cég rendelkezésére áll. Ekkor azonban több probléma kerül a felszínre, amit elég nehéz az érintettek számára megnyugtatóan kezelni.

Az elv egyik szépséghibája az, hogy általában nem azok a vezetők a felelősek az árbevétel pénzügyi realizálásáért, akik a teljesítést megvalósítják. Így sokszor nincs ráhatásuk sem a számlázási folyamatra, sem az árbevétel behajtási folyamat meggyorsítására. A pénzügyi területen viszont – ahol ezért felelhetnének – számos árbevétel-centrum sok-sok számlája gyűlhet össze. A számlázó napi teljesítménye x db számla elkészítésével mérhető, s ezen belül számára közömbös, hogy a számla tartalma vajon pár száz forintot vagy milliós értéket képvisel. Ám itt még nem érnek vége a visszasságok:

- Megtörtént, hogy egy cég több millió forintnyi árbevételt tartalmazó, de kilókban is tetemes mennyiségű számlahegyét azért nem lehetett késedelem nélkül kiküldeni, mert nem volt ehhez szükséges méretű boríték. A cég érdeke azt kíváná, hogy az anyagbeszerzés – ha már ilyen fiaskó előfordulhatott – minden mást félretéve a boríték beszerzésére koncentráljon. Ám a beszerzésnek – a saját látóköréből megítélve – sokkal fontosabb feladatai voltak, s így szemrebbenés nélkül azt füllentették, hogy az egész országban nem lehet a kérdéses méretű borítékot beszerezni. (Ez ma már elég hihetetlen, de a hiánygazdaság éveiben közel sem számított kirívó esetnek.) Nos, kinek róható fel egy ilyen kiélezett esetben, hogy az árbevétel nem érkezik meg az érdekeltségi ciklus zárónapjáig?
- A másik probléma ilyenkor az elszámolás áttekinthetetlenségéből fakad. Minden vezető vágya az, hogy az érdekeltség elszámolásához olyan belső nyilvántartások kapcsolódjanak, amelyek minden érintett számára eligazítást nyújtanak. Az

árbevétel keletkezéséhez kapcsolódó elszámolásnál ez általában nem is jelent gondot, mivel az érdekeltségbe beszámító árbevétel a könyvvitelből² nyert adat. Ha az érdekeltség a pénzügyileg is realizált árbevételhez kapcsolódik, akkor ez az információ a pénzügyi nyilvántartásokból követhető nyomon, de kombinálni kell az előző évekről áthúzódó tételeivel. Mivel ez az elszámolási megoldás már elszakad a könyvviteli adatoktól, idővel a tényszerű ellenőrzés helyett jórészt csak bízni lehet abban, hogy az egység egyik-másik teljesítménye nem sikkad el két elszámolási időszak között.

Az árbevétel-követelmény teljesítésére és túlteljesítésére ösztönző érdekeltségi rendszernél a vezetők többnyire a teljesítmény tényadatain túlmutató, számos egyéb körülmény mérlegelésére is rákényszerülnek. Az érdekeltség alapjául szolgáló elszámolás ráadásul már nem minden érintett vezető számára követhető. Érdemes megfontolni, hogy – amennyiben e problémák kezelése nagyobb energiát követel, mint a rendszer bevezetésétől remélt teljesítmény-növekedés – szabad-e ezt a megoldást erőltetni?

Nyereség vagy fedezetközpont: Legyen minél nagyobb fedezetünk!

A következő felelősségi szint a cégen belüli nyereségközpontok (profitcentrumok), pontosabban fedezetközpontok létrehozása. Azért helyesebb a fedezetközpont elnevezés, mivel az elszámolás általában csak egy bizonyos fedezeti szintig kerül felelősségi körbe, és ez az egységeknél képződő fedezet összesített értéke kivételként sem szokott egybeesni az üzemi szintű nyereséggel. A fedezethez kapcsolódó érdekeltség kiküszöböli az előbbi érdekeltségi rendszerek néhány gyenge pontját. Ennél a rendszernél jelentős költségtúllépés is megengedhető, ha az árbevétel növekményhez kapcsolódik. Ugyanakkor lehetséges az árbevétel jelentős csökkenése mellett is a fedezet növelése, ha a költségeknél sikerül jelentős megtakarítást elérni. Mindez azonban nem igényel központi beavatkozást: mivel a profitcentrum vezetője az árbevétel és a ráfordítás különbözetéért felelős, saját hatáskörben dönthet költségnövelésről vagy az árbevétel kiesés miatti fedezetcsökkenés más módon történő kompenzálásáról. A teljesítménymérés az elszámolásba becsolt árbevételelemek és ráfordítások eredőjeként kialakuló fedezethez kapcsolódik. Vegyük sorra a rendszer várható gyenge pontjait, veszélyforrásait!

Mire irányuljon az ösztönzés, a fedezettömegre vagy a fedezeti hányadra, a túlteljesítés tömegére vagy százalékos értékére? Mi a garancia arra, hogy – még ha a belső elszámolás megbízható, egyeztetett adatokra épül is – az adatok tükrében legmagasabb fedezetet produkáló egység valóban a legjobb-e?

- A tapasztalatok azt mutatják, hogy a mesterségesen kialakított belső elszámoló árak sem a vállalatvezetés, sem az egységek számára nem jelentenek olyan megbízható elszámolási alapot, amelyhez megnyugtatóan hozzá lehetne kapcsolni a vállalati érdekeltséget.

² Ez az állítás a kettős könyvvitelt vezető vállalkozásokra igaz, ahol az árbevétel keletkezése a fizikai teljesítéshez kapcsolódik, ami nem jelenti feltétlenül azt, hogy az így elszámolt árbevételt a vevő ki is fizeti. A kettős könyvvitelt vezető költségvetési intézményeknél és az egyszeres könyvvitelt vezetőknél csak a pénzügyileg realizált bevétel jelenik meg „árbevételként”, függetlenül attól, hogy a fizikai teljesítés megtörtént-e vagy sem.

-
- A profitcentrumok hatás- és felelősségi körébe nem tartozó árbevétel és ráfordítás-elemeket illetlenség náluk elszámolni. Illetlenség ide vagy oda, nagy a kísértés, hogy megterheljék ilyenekkel az egységeket, mondván, hogy valakinek ezeket a költségeket is ki kell gazdálkodni. Előfordul például, hogy a cég likviditási zavarai miatti hitelkamatot, késedelmi kamatot ráosztják a produktív egységekre, annak ellenére, hogy a fizetések időbeli teljesítésére semmi ráhatásuk nincs. Az amortizációs költségeket is szívesen kitermeltetik ezen egységekkel, noha a cégek többségénél az új beruházásokra vonatkozó döntéseket centralizálják.
 - Amikor a központi költségeket valamilyen felosztási elven a produktív területekre terhelik, a vetítési alap megválasztása önmagában jelentős teljesítményeltérítést tesz lehetővé. Ilyenkor nem lehet csodálkozni azon, hogy a „tudományos” körültekintéssel kimunkált belső érdekeltségi rendszer miért működik meglehetősen alacsony hatásfokkal. Bármi legyen is a költségfelosztás választott módjának közgazdasági indoka, példák sorával bizonyítható, hogy amennyiben az így nyert adatok szolgálnak az érdekeltségi rendszer alapjául, akkor a belső egységek több energiát fordítanak a rendszer igazságtalansága melletti érvelésre, mint saját teljesítményük növelésére! Az egységek hatékonysági mutatóit a központi költségek átterhelése szükségszerűen eltéríti a ténylegestől. Az eltérítés – a vetítési alap megválasztásának függvényében – nyereséges egységet is fel tud tüntetni veszteségesnek, illetve olyan mértékben lefölözheti az adott üzleti egység eredményességét, hogy ezzel az ott realizálódott extra mértékű fedezetet a vállalati átlagos érték alá szorítja.
 - E folyamatnak szinte kikerülhetetlen „köztes terméke” az egyes önelszámoló egységek fellázadása és önállósodási törekvése, ami érdekérvényesítési esélyeik növelését célozza meg. Mivel azt tapasztalják, hogy üzleti egységük teljesítménye lényegesen nagyobb, mint amit a központ elismer és honorál, egyre öntudatosabbá válnak abbéli meggyőződésükben, hogy a központ nélkül is képesek boldogulni. Jobb megoldást jelent, ha az eredeti mutatókat nem, csak az érdekeltség alapjául szolgáló összeg nagyságát befolyásolná a központi részlegek működtetése miatt fellépő költségteher. Természetesen ez csak addig érvényesíthető, amíg az egységek által megtermelt eredmény és a központi költségek különbözeteként egyáltalán marad felosztható érdekeltségi keret, és amíg a fennmaradó összeg nagyságrendje még mozgósító erejű. E témakört jól aláfesti Menenius Agrippa tanmeséje a fellázadt testrészekről. A hagyomány szerint a mese így hangzott:

„Egykoron, igen-igen régen az emberi test részei még önálló élőlények voltak, szabad akarattal; mindegyik tudott gondolkodni és gondolatait ki is tudta fejezni; megértették egymást, mint egy család tagjai. Nos, ebben az ősi időben történt egyszer, hogy az emberi test részei fellázadtak a gyomor ellen. „Nem igazság, hogy mi mindig csak dolgozunk, fáradozunk, a kéz kapát fog, a láb hordja a testet, a száj és a fogak rágnak, és így tovább, a gyomor pedig tétlenül élvez munkánk és fáradságunk gyümölcsét. Nincs gondja semmire, mégis szó nélkül befalja mindazt a jót, amit mi többiek verejtékes munkával megszerzünk.” Fogadalmat tettek, hogy a kéz nem visz a szájhoz egyetlen falatot sem, de ha vinne is, a száj ne fogadja el, de ha el is fogadná, a fogak ne rágják meg, és így tovább... Fogadalmát mindegyik testrész meg is tartotta... És mit gondoltok, mi történt? Egyszerre csak észreveszik ám, hogy a kéznek már mintha nem is lenne ereje, hogy felemelkedjék a szájig, a száj a kapott falatot nem képes befogadni, de ha befogadná is, a fogaknak már nincs erejük megrágni. Valamennyit titkos kór gyötörte, meggémberedtek, elgyengültek. Most derült csak ki, milyen fontos a gyomor szolgálata. Hogy az sem henyél ám,

hanem feldolgozza a sok jó falatot, azután igazságosan elosztja azt: továbbadja a test részeinek. „Mert ugyan mi tenne bennünket elevenné, mi táplálná tagjainkat – mondták a végtagok – ha nem az a vér, melyet éppen a gyomor frissít fel újra meg újra? Belátták ennek igazságát a test részei, nem is lázadoztak többé, hanem végezte mindegyik a maga dolgát, mert rájöttek, hogy egy test, egy szervezet az, amit közösen alkotnak. Ebben a testben pedig mindegyiküknek megvan a maga feladata, amit el kell látnia. Nem irigykedtek hát tovább egymásra, s nagy egyetértésben élnek ma is, az idők végeztéig.”³

A fedezeti elven működtetett ún. nyereségközpontok a nyolcvanas évektől gomba módra elterjedtek Magyarországon. Legfőbb hasznuk az volt, hogy kemény versenypiaci feltételek között kellett megmérettetniük, miközben nem veszítették el teljesen a cég, mint egész, által nyújtott előnyöket. Az így működtetett profitcentrumok többsége dinamikus eredményjavulást mutatott fel. A kilencvenes évek elején megfigyelhető volt sok vállalaton belüli profitcentrum „öntudatra ébredése” és nagy számban váltak le az anyavállalatokról. A privatizáció sodrában még keményebb piaci versenyfeltételek alakultak ki, amelyek részint újból az erőseknek, nagyoknak kedveztek a kicsikkel szemben, részint a vállalati eredményadatokban pro és kontra megjelentek olyan hatások, amelyek már nem voltak köszönőviszonyban a profitcentrumok tényleges teljesítményeivel.

Befektetésközpont: A befektetett tőkének meg kell térülnie!

A felelősségi elven működtetett üzleti számadások legfejlettebb változatainak a minél több erőforráselem felelősségi körbe vonásával kiépített befektetési központok számítanak, amelyek

- az éves operatív előrejelzési alrendszerük (forecast system) segítségével vetik össze az egyes felelősségi központok operatív előirányzatait a felső vezetés eredménycéljaival.
- folyamatosan szolgáltatják az árbevételről szóló beszámolókat, valamint a tényleges kapacitáskihasználtság alapján összeállított úgynevezett rugalmas kereteket (flexible budget), amelyek azonnal megmutatják, ha a tényleges eredmény eltér a tervezettől.
- lehetőséget adnak arra is, hogy a vezetés az erőforrások elosztását és az egységek vezetőinek ösztönzését is egységes szempontrendszer alapján tegye meg.

A fedezeti elven alapuló érdekeltségnél az egység valódi teljesítőképességének megítélését az akadályozza meg, hogy az így felépített érdekeltségi rendszer nem számol azzal, hogy az adott eredmény realizálásához mekkora tőkét kell lekötni az egységnek. Tételezzük fel, hogy két üzleti egység fedezete azonos: 100-100, ám az egyik ezt 20 lekötött tőke mellett produkálja, míg a másikinál a befektetett tőke nagysága 150. Belátható, hogy a két egység megítélése így már nem egyformán pozitív, hiszen az elsőnél a befektetett tőke hatékonysági mutatója 500 százalék, míg a másiké 66,67 százalék!

A hazai vállalatoknál ez az elszámolási és érdekeltségi rendszer még meglehetősen gyerekcipőben jár, bár néhány – elsősorban külföldi érdekeltségű – cégnél már

³ Római regék és mondák /Boronkay Iván feldolgozásában/ (Móra, 1961. 182-183.o.)

törtétek lépések a bevezetésre, nézzük meg, melyek azok a problémák, amelyek a ROIC mutatón alapuló érdekeltségi rendszer bevezetését követően várhatóan felszínre törnek?

- A hazai cégek eredményadataiban számos befektetési jellegű, illetve kvázi osztalék elem szerepel a ráfordítások között elszámolva. Ehhez fűződhetnek tulajdonosi vagy cégérdekek, ám az ilyen nyereségcsökkentő elemekért illetlenség a befektetési központot elmarasztalni.
- Tudnunk kell, hogy a nevezőben csak a jelenlegi számviteli gyakorlatunkban befektetésként kimutatható elemek szerepelnek, így nem jelennek meg az élők munkával kapcsolatos tőkeelemek. Ezért a mutató torz információt közöl a befektetés hatékonyságáról, hiszen csak a holt tőke elemeket vizsgálja.
- A cégen belül működő önelszámoló egységek általában különböző piacokon, más és más termékekkel és szolgáltatásokkal versenyeznek. Tevékenységük eltérő befektetési kockázata azonban az ROIC mutatóval kapcsolatos elvárásnál ritkán kerül érvényesítésre. Éppen ezért a módszer nem ad választ arra, hogy végső soron az adott divíziónál az alapvető képességek fejlesztése vagy gyengítése megy-e végbe, illetve arra sem, hogy a tulajdonos szempontjából értékteremtés vagy értékrombolás történik-e?

A befektetett tőke megtérülését célkeresztbe állító érdekeltség kiküszöböli a fedezetelvtű érdekeltség főbb hibáit, de újakat is termel. A megtérülési mutató számításához szükséges belső elszámolási rendszer kialakítása nem egyszerű, és – ha valóban használható adatokat akarunk kapni az egységek tényleges teljesítményéről, akkor az elsődleges, számviteli adatokat csak kiindulásként lehet használni. Ez a rendszert meglehetősen bonyolulttá teszi, ezért azt csak a beavatottak képesek követni. A megtérülési mutató hasznos eszköz a cégvezetés kezében, hogy segítségével jó döntéseket hozzanak a holt tőke hatékonyságának növelésére, eszközök átcsoportosítására, az eszközforgás gyorsítására stb. Ugyanakkor nehézkesen használható az élők munkájának megítéléséhez, részben azért, mert az érintettek nem tudják a mutató valamennyi összetevőjét befolyásolni, így a mutató nem elsősorban az ő munkájuk minősítésére alkalmas.

Fókuszáljunk a gazdasági hozzáadott értékre

Ha a vállalat önelszámoló egységeinek szintjén az ROIC mutató számítására van lehetőség, továbbléphetünk a gazdasági hozzáadott érték EVA (Economic Value Added) irányába. Ez a mutató is igyekszik kiküszöbölni a ROIC mutató hiányosságait. A gazdasági hozzáadott érték mutató abban segít, hogy megmutassa, vajon a cég egésze vagy valamely önelszámoló egysége termel-e értéket a tulajdonos számára.

A hazai vállalatoknál ez az elszámolási és érdekeltségi rendszer még szinte ismeretlen, ám vélelmezhető, hogy ennél a módszernél sem úszhatjuk meg a fáradságos tanulási folyamatot, számolnunk kell új problémák megjelenésével. Melyek ezek?

- A mutató bevezetésének vannak módszertani nehézségei. A tőke költség meghatározásakor évekig korlátot szabtak az irreális kamatelvárások. További probléma, hogy a számításhoz szükségünk van a tőkepiaci árfolyamok

modelljéből (CAPM)⁴ ismert ún. béta szorzóra, amely a hazai vállalatoknál ma még csak elvétve áll rendelkezésre.

- A belső tisztánlátás érdekében szükséges eredmény- és mérleg tisztítás külföldön bevett gyakorlata ma még szokatlan a hazai cégeknél. E tisztítás nélkül viszont semmitmondóak mind az adózás utáni üzleti eredményre (ROIC), mind a tőke összköltségére (C) vonatkozó információk.
- Ez a mutató már végképp elszakad attól a felelősségi és hatáskörtől, amit az önelszámoló egységek vezetőihez delegálunk. Nem lenne helyes az egységvezetőtől számon kérni a cég részvényeinek esetét, például egy tőzsdekrach idején.
- A legnagyobb problémát az jelenti, hogy mind a ROIC, mind az EVA mutató fókuszában a pénzügyi eredmény áll, miközben az értékteremtés többi formája kiesik a látómezejéből.

Az EVA mutató alkalmazása ma még fehér holló Magyarországon, miközben sok mértékadó cég eredményesen használja. Elterjedését akadályozza tőzsdei tapasztalatlanságunk, a még mindig magas pénzügyi kamatlábak, és azok gyakori változása, valamint módszertani bizonytalanságok. Erről a módszerről is elmondható, hogy bevezetésével a cégvezetők árnyaltabb információkat kaphatnának a tulajdonosi elvárásokról, számítása nagyban hozzájárulhatna a vezetői tisztánlátáshoz. Ugyanakkor erre a módszerre is igaz, hogy amennyire fontos lenne a belső elszámolási rendszer részévé tenni, annyira veszélyes az így kapott információkhoz érdekeltséget kapcsolni!

Ösztönzési anomáliák (esetjáték, nem várt tanulsággal)

Most, hogy áttekintettük, mit várhatunk az egyes érdekeltségi megoldásoktól, megállapítható, hogy mindegyik belső elszámolási gyakorlatnak van olyan pozitívuma, ami mozgósító erejű. Ugyanakkor az is látható, hogy – amennyiben ösztönzési célra kívánjuk ezeket az elszámolási rendszereket hasznosítani – egyik sem ígér ellentmondásmentes, mindenki számára elfogadható, egyszerű és feszültségmentes ösztönzési gyakorlatot.

Az érdekeltséggel való kísérletezgetés eléggé kockázatos vállalkozás. Az ilyen problémamegoldásra szokták mondani, hogy papíron kell az esélyeket latolgatni, nem hús-vér embereken próbálkozni. A problémát lehet modellezni. Egy érdekeltségi esetjáték alkalmas eszköz arra, hogy – nem éles körülmények között – tapasztalatokat gyűjtsünk, vitatkozzunk, érveljünk az egyes megoldások mellett és ellen. Nézzük meg, hogy egy, a menedzserképzésben résztvevő 40 fős csoport milyen megoldásra jutott az alábbi esetjáték feldolgozása során!

Az esetjátékban ugyanazon vállalat három egységére és a központi szervezetre vonatkozó adatok szerepelnek. (A résztvevők ezt nem tudják.) Minden modellnél csak azok az adatok jelennek meg, amelyek az adott érdekeltségi rendszerhez szükségesek. Így például a költség központokra épülő érdekeltségnél csak a költségelőirányzatok és azok teljesítése, a fedezetelví érdekeltségnél az egyes egységek árbevétel és ráfordítás

⁴ Capital Asset Pricing Model, CAPM

adatai, illetve a fedezet elvárások és azok teljesítése stb. A feladat az, hogy a különböző filozófián felépített érdekeltségi megoldások esetében a rendelkezésre álló információk birtokában osszanak szét 21millió forint jutalmat az egységek között és támasszák alá döntésüket szakmai érvekkel. Az esetjátéknak eredetileg az volt a funkciója, hogy felismertesse: ugyanazok a teljesítmények mennyire más megítélést kapnak, attól függően, hogy az érdekeltséget mire fókuszáljuk. Modellszinten mindenképpen egyértelmű, magukért beszélő adatokat kaptak a menedzserhallgatók. Nézzük meg tehát, hogyan döntöttek! Összegezve a 40 menedzserhallgató javaslatát a 21 millió forint jutalomkeret elosztására az alábbi átlagértékek jöttek ki az egyes érdekeltségi megoldások vonatkozásában:

9. táblázat: 40 vezető javaslatainak összesített eredménye

ÉRDEKELTSÉGI MEGOLDÁS	A	B	C	KÖZPONT
Árbevétel	7.3	5.6	1.8	6.3
Költség	4.2	8.4	6.7	1.1
Fedezet	4.2	6.2	6.7	3.5
ROIC %	3.6	6.3	8.1	2.6
Átlag	4	7.3	6.1	3.3

A vélemények átlagából kirajzolódik az esettanulmány eredeti tanulsága: Jól látható, hogy árbevételelvű érdekeltség az A egységet hozza előnyös helyzetbe, a költségelvű kiugróan a B-nek kedvez, a fedezet elvű érdekeltségben némileg tompultak a különbségek, de már a C egység a favorit, az ROIC-elvű is a C egységet honorálja leginkább. Az 5*40 vélemény átlagából az látszik, hogy a négy egység sorrendje a különböző mutatók alapján B, C, A, Központ.

A hallgatók véleményeiből készített összegzésnek egy további, igen meglepő eredménye is van. A 40 menedzserhallgató – tehát olyan szakemberek, akik jelenleg is cégvezetők, vezető beosztásúak vagy rövidesen azok lesznek, – ugyanazon „egyértelmű” információkból 5*40 egymástól eltérő javaslatot állított elő! A vélemények egy-egy hallgató 5 döntési helyzeténél is alaposan eltérnek, ám a 40 hallgató összesített csoportvéleményében is szélsőségesen szórnak. A szórás 1.5 és 4.1 között mozog! Ennél is félelmetesebb azonban az egyes vélemények szöveges indoklása: Kérlelhetetlen érvanyaggal támasztja alá az a hallgató is a véleményét, aki például a költségelvű érdekeltségnél A:2, B:9, C:0, Központ 10, és az is, aki A:8, B:3, C:6, Központ 4 jutalmat ad.

Tegyük hozzá, hogy az esetjáték pártatlan, a személyes érintettség nem áll fenn, hiszen az elosztást számukra ismeretlen és nem a saját cégüknél kellett végrehajtani. A szélsőséges különbségek azonban mégis azt mutatják, hogy döntésükbe számos szubjektív elem került. Nem a számok „objektív” információira támaszkodtak, hanem kivetítették múltbéli tapasztalataikat, jelenlegi pozíciójukból fakadó vélt és valós meggyőződéseiket (erre mondják, hogy a mindenkori üléspont határozza meg az álláspontot...), preconcepciókat és további feltételeket, amelyek nem szerepeltek az eredeti feladatban.

Ha ezek közül a hagyományos érdekeltségi megoldások közül a tökemegtérülési mutatón alapuló ösztönzést tekintjük a legmegbízhatóbbnak, akkor a játék közbenső eredményei több mint elgondolkodtatóak...

Feltételezve, hogy a belső elszámolási rendszer olyan mindenre kiterjedő kidolgozása, ami alkalmassá teszi egység szinten az tökemegtérülési mutató számítását, mondjuk hat évig tart, akkor a hosszú és vesződéses tanulási folyamat azoktól követeli a legtöbb áldozatot, akik a legjobbak és azok lapíthatnak ez idő alatt, akik pusztítják a cég értékeit. Közben persze évente kiéleződnek az egységek között a feszültségek, amit – és ez már nem csak az esetjátékban van így – azzal lehet valamelyest csillapítani, hogy a belső elszámolás tökéletesebbé tétele majd megoldja az ellentmondásokat, megteremtve az érdekeltség objektív alapját. Vagyis a feltételek hiánya és az arra való hivatkozási lehetőségek elfedik a valódi problémát.

Az empirikus vizsgálat meghökkenítő eredményei jól érzékeltetik, miért illuzórikus az olyan vezetői törekvés, amely a fenti vágyálom megvalósítására fordítja hasznos energiáit. Milyen következtetések adódnak számunkra a belső önelszámoló egységek információi és az azokhoz kapcsolt érdekeltség vonatkozásában?

- A jutalomkeretek elosztásának szélsőségesen eltérő megítélése egyáltalán nem kivételes! Bármely cég vezetőinek fejében hasonló véleményeltérések vannak a saját és a másik terület teljesítménye eredményességét illetően. Már pedig szélsőségesen eltérő vélemények esetén nem jöhet létre konszenzus a vezetők között. Ha viszont nincs konszenzus, akkor az érdekeltségi rendszer nem ösztönöz, hanem frusztrál!
- A cégvezetők többsége valóban komolyan hisz abban, hogy az érdekeltségi rendszernek objektív belső elszámolási rendszerre kell támaszkodnia. Ha évente kiújulnak a feszültségek az ösztönzési keretek szétosztásakor képesek saját magukat is megnyugtatni, hogy nem a koncepció a rossz, hanem csak a kivitelezés hiányosságai miatt csikorognak a rendszerben fogaskerekek. Honnan származik ez a mély meggyőződés? Onnan, hogy mágikusan hiszünk a számokban, hiszen azok mentesek mindenféle szubjektív előítélettől, emóciótól. Akarjuk hinni, hogy a teljesítmény mérhető adatai valóban feketén fehéren tükrözik az egységek teljesítményét, és az objektív valóságot mindenkinek – még ha fogcsikorgatva is – tudomásul kell venni. Hiába hisszük, és hiába hitegetünk másokat arról, hogy a jó belső érdekeltség jó elszámolási mechanizmuson alapszik, attól még ez az állítás nem állja meg a helyét a gyakorlatban.
- Mire is használható a belső elszámolási rendszer? Jó vezetői döntések megalapozására, ellenőrzésére az erőforrás-befektetéshez, a szűkösen rendelkezésre álló pénzforrások elosztásához. Nem alkalmas azonban arra, hogy segítségével a szubjektív véleményünket az objektivitás köntösébe burkoljuk, és magunkat is becsapva erre hivatkozva döntsük el, ki a jó, ki a rossz, kit jutalmazunk, kit büntessünk. Le kellene végre számolni azzal az illúzióval, hogy az ösztönzést a pénzügyi mutatókra és az azokhoz szükséges belső elszámolási rendszerre kell (szabad) alapozni! A pénzügyi mutatók feladata az, hogy segítsenek a vállalat igazgatásában (napjainkban már erre is egyre kevésbé alkalmasak) és nem az, hogy a szubjektumok felé a szubjektív megítélésünket objektív módon és elidegenedve közvetítsék.

-
- Nagyon is szubjektív vezetői megítélés kérdése az, hogy ki és mennyit kapjon, ki ne kapjon, és miért ne kapjon. A vezető egyik legfontosabb feladata vezetőtársai és munkatársai értékelése, elismerése, bátorítása, megdorgálása vagy bírálata. Ez népszerűtlen feladat, amit a legtöbb vezető igyekszik elkerülni. Inkább megpróbál személytelenül, valamilyen objektív elszámolási rendszer védőbástyái mögé bújni, és a kérlelhetetlen számok igazságosságában bízva osztogatni a jutalmat és a szankciót.
 - A vezetői értékelést azonban végső soron nem lehet megúszni, mint ahogy azt minden vezető saját személyes tapasztalatából jól tudja. Ha pedig ez így van, miért nem lehet saját arccal felvállalni az értékelés óhatatlan szubjektívizmusát, és a környezet valamint a saját véleményt, személyesen közvetíteni az érintettek felé?!

[1]