



# Alapvetés

Internationaler Controller Verein (ICV)  
International Group of Controlling (IGC)

# A controlling kulcselemei – az ICV és az IGC értelmezésében

## Az állásfoglalás megírását motiváló tényezők

A controlling a vállalatok egyik fontos sikertényezője. Ennek ellenére sokszor nem teljesen egyértelmű, hogy valójában mit is takar ez a fogalom. Jelen állásfoglalás elkészítésének legfőbb célja ezért az volt, hogy rögzítse a controlling és a controlleri szerepkör értelmezésének legújabb megközelítését – az Internationaler Controller Verein (ICV) és az International Group of Controlling (IGC) álláspontja szerint.

Kiindulási alapként a controlling Albrecht Deyhle által több mint fél évszázada megfogalmazott értelmezését használjuk. Deyhle szerint a controlling fogalma három lényeges jellemzőt foglal magában: a célorientált irányítást, a controller és a vállalatvezető folyamatos együttműködését, valamint az analitikus módszerek és a soft (puha) tényezők együttes alkalmazását. Ezen hármas értelmezés lefektetése óta a vállalati gyakorlat jelentős mértékben kiszélesítette, átformálta és továbbfejlesztette a controlling terjedelmét. Így volt ez az Alapvetésünk első változatának megjelenését követő, legutóbbi tíz esztendőben is. A változás napjainkban főleg a bővülő feladatok (digitalizáció, fenntarthatóság, stratégia, változásvezetés), a jövőorientáltság és alkalmazkodóképesség (pl. korai figyelmeztető rendszer, reziliencia, agilitás), továbbá a controlleri szerepkörök differenciálódása mentén tapasztalható. Emellett – legalábbis a nagyobb vállalatoknál – egyre komolyabb jelentőségre tesz szert a controlling területet egységesen, "controlleri közösség"-ként (controller community) kezelő szemlélet.

Jelen tanulmány az Albrecht Deyhle által megfogalmazott gondolatokat veszi alapul, melyeket – az imént említett, a gyakorlatban gyökerező változások, illetve a controlling tudományos irányultságú megközelítésének együttes tekintetbe vételével – aktualizálja.

## A controlling fogalma

A controlling irányítási tevékenység, ami azt jelenti, hogy a döntéseket a célokból kiindulva, az általuk eredményezett hatás függvényében hozzák meg.

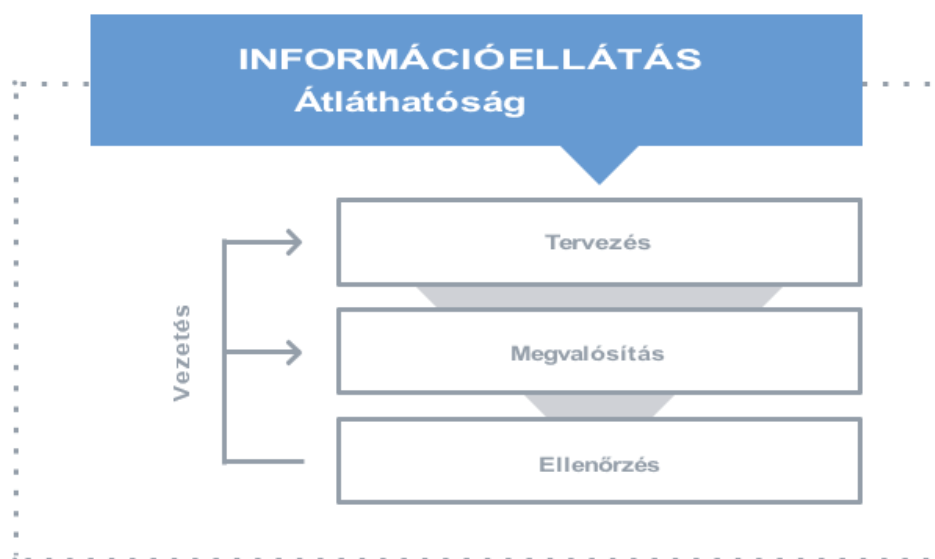
Ennek következtében a controllingban a tervezési, elemzési és kalkulációs („calculative practices“), valamint az ellenőrzési és irányítási tevékenységek központi szerepet játszanak. Ez egyaránt érvényes minden egyes vezetői döntésre, valamint a vállalatok irányítására általában is. Sőt, érvényessége nem függ attól sem, hogy a szervezet működését előre kidolgozott tervek segítségével koordinálják, vagy agilis formában működik.

Minden esetben lényeges szempont, hogy biztosítani kell az információellátási, tervezési és ellenőrzési folyamatok összehangolt működését a vállalatirányítás keretében:

- 1) A releváns pénzügyi és nem pénzügyi információkkal való ellátás szolgál alapul ahhoz, hogy a tervezés, megvalósítás és ellenőrzés zárt irányítási ciklusként működjön.
- 2) A stratégiaalkotás és tervezés során meghozott döntések jelölik ki a vállalati célokat és az azok eléréséhez szükséges eszközöket. A jövővel való foglalkozás abban is segít, hogy úrrá legyünk azokon a helyzeteken, amikor a dolgok egészen másképp alakulnak, mint ahogyan terveztük.
- 3) A kontrollfolyamatok keretében azt vizsgáljuk meg, hogy teljesültek-e a kitűzött célok – és ha nem, mik voltak az okok. Az így nyert tapasztalatokat érdemes minél előbb felhasználni, hogy ellenintézkedéseket tegyünk, továbbá hogy javítsunk a végrehajtáson és a tervezési folyamatokon.
- 4) A tervezés és kontroll együttesen határokat szabnak a vállalaton belül az egyes különálló szervezeti egységeknek, de egyben lehetővé is teszik a decentralizált működést és az önálló kezdeményezéseket.

Az utóbbi években változékony, bizonytalan, bonyolult és többértelmű (volatile, uncertain, complex, ambiguous, VUCA) környezetben kellett a vállalatokat irányítani. Emiatt hamarabb és rugalmasabban szükséges visszacsatolni az ellenőrzés, a tervezés és a megvalósítás között, mint amit a pusztán terveken keresztül történő koordinálás megkövetel(t). Ráadásul a controllingnak nemcsak az érintett folyamatokat és eszközöket kell áthatnia, hanem sajátos szemléletmódként minden egyes dolgozónak is magáévá kell tenni azt ("a munkatársakat meg kell győzni és lelkesíteni kell őket, hogy felvegyék a kesztyűt").

1. ábra:  
Irányítási ciklus



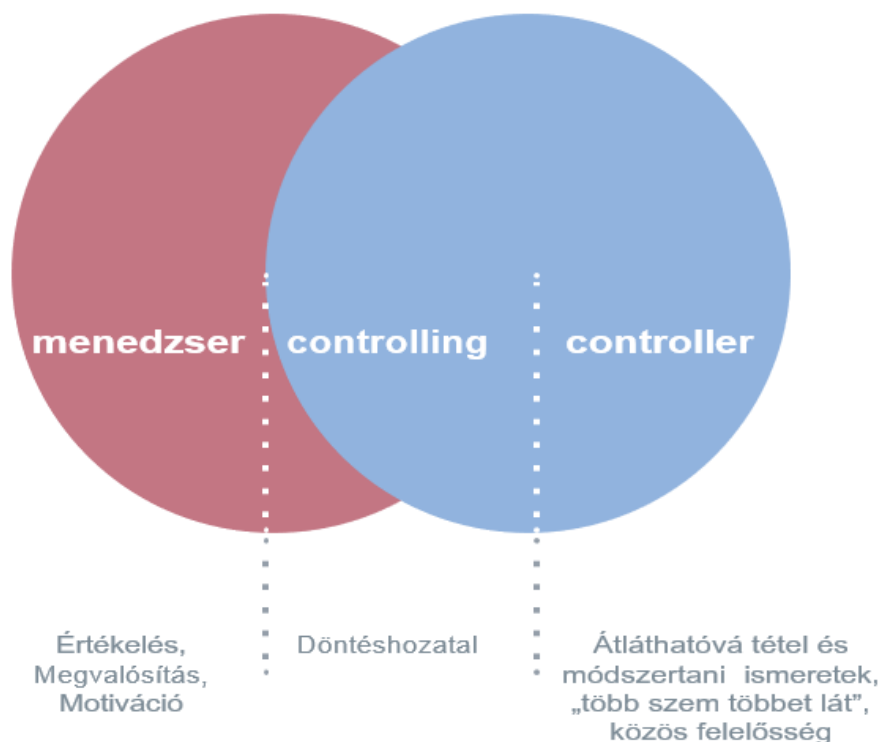
A controllingnak minden olyan esetben szerepet kell kapnia, amikor valamilyen elérendő célról van szó. Következésképpen a controlling nem csak a nyereségorientált vállalatoknál, hanem a nonprofit szektorban és a közsférában is releváns. Ráadásul a működése nem korlátozódik a terveken keresztüli koordinálás esetére, hanem központi szerepet kell kapnia a teamekre épülő és a hálózatos struktúrákban is. Azzal a különbséggel, hogy a controlling sajátosan tölti be szerepét ezekben a különböző helyzetekben.

Emellett a controlling alapjául szolgáló, a célokból kiinduló szemlélet olyan hosszútávú, átfogó nézőpont kialakítását és érvényesítését követeli meg, mely a célérés fenntarthatóságára fókuszál. Ennek megfelelően mind a pénzügyi és nem pénzügyi szempontok, mind a vállalat-irányítás összes releváns érintettje (stakeholderek) nagy jelentőséggel bírnak – hiszen támogatják (kvázi eszközként) a hosszú távú siker elérését.

A célokból kiinduló megközelítés, valamint a célokra gyakorolt hatás alapján történő döntéshozatal a racionális vállalatirányítás magja és minden vezető elengedhetetlen feladata. Ebből kifolyólag a controlling nem olyan tevékenység, amely kizárólag a controller, vagy más, a vezetőket támogató specialista feladatkörére korlátozódik. Épp ellenkezőleg: a controlling olyan fontos és komplex, hogy célszerű, ha a vállalatvezetők és a funkciókat átfogó teamek más tagjai támogatást kapnak ebben. Ezen támogatás jelentős részét a controllerek nyújtják. Így a controllinghoz a menedzser és a controller együttműködésére van szükség

– mint ahogyan az lentebb, Albrecht Deyhle klasszikus halmazábráján látható. Még ha nem is feleltethető meg minden vállalatvezető és a keresztfunkcionális csapatok minden tagja a Deyhle által feltételezett, jellemzően „intuitív módon” döntést hozó vállalkozói képének, mégis minden vezető profitálhat abból, ha egy, a munkáját kiegészítő partner időnként rámutat erősségeire és gyengeségeire.

2. ábra: Ábrázolás  
részben átfedő  
halmazokkal (Albrecht  
Deyhle nyomán)



## A controller vezetéstámogató szerepe

A controllerek különféle módon támogatják a vállalatvezetőket és a keresztfunkcionális teameket. Terhet vesznek le a vállalkozásról azáltal, hogy bizonyos feladatokat (pl. a tervezési folyamat megszervezése, információk rendelkezésre bocsátása és rendszerezése) saját maguk végezzék el. Kiegészítik a vezetők és a keresztfunkcionális teamek munkáját azzal, hogy vállalatgazdasági szakértőként támogatják őket. De egyben korlátozzák is őket abban, hogy gazdaságilag nem megtérülő, kizárólag egyéni vagy szervezeti egység szintű érdekeket szolgáló döntéseket hozzanak. A controller különböző feladatcsomagjainak elvégzése ugyanakkor kölcsönösen feltételezi is egymást, hiszen például a korlátozó és kiegészítő szerepét nem tudja sikeresen ellátni azok nélkül az ismeretek nélkül, amelyeket az ezeken kívüli feladatainak elvégzése során szerez meg. A controllerek ezzel a háromfajta tevékenységgel összességében arra törekcsenek, hogy biztosítsák a vállalatirányítás racionális alapjait.

Fontosnak tartjuk rögzíteni, hogy nem minden controllernek kell valamennyi feladattal foglalkoznia. Sokkal célravezetőbb különböző controlleri szerepeket megkülönböztetni. A tanácsadó, kritikusan rákérdező és a lehetőségeket proaktívan felvető, ún. üzleti partneri szerep (business partner) mellett további fontos controlleri feladatokat és szerepeket nevesíthetünk:

- 1) A hagyományos elemző (akit scorekeeper-ként is említenek) rutinfeladatokat végez az operatív controllingfolyamatokban.
- 2) A szakértő szolgáltató (service expert) fókuszában az operatív controllingfolyamatok végrehajtása, koordinálása és folyamatos javítása áll.
- 3) Az adatmérnök (data engineer) biztosítja az adatok jó minőségét és a megfelelő adatkezelést. Beszámolási, elemzési és tervezési megoldásokat dolgoz ki és vezet be.
- 4) A funkcionális szakértő (functional expert) controllingstratégiákat és –irányelveket dolgoz ki és kommunikál. Módszertani és szakmai szakértelmét bocsátja a többiek rendelkezésére.
- 5) A felügyelő (guardian) őrködik a pénzügyi célok elérésén, továbbá szemmel tartja a lehetőségeket és veszélyeket. Gondoskodik az irányelvek betartásáról.
- 6) Az adattudós (data scientist) elemzéseket végez a big datán. Fejleszti és gondozza a statisztikai módszereket és a gépi tanulást alkalmazó megoldásokat.
- 7) A döntéstámogató guru (decision scientist) arra figyel oda, hogy az adattudomány segítségével válaszolják meg az arra alkalmas kérdéseket, továbbá hogy ezen elemzések eredményei valóban megjelenjenek vállalati kezdeményezések formájában.
- 8) A változásvezetési ügynök (change vagy transformation agent) katalizálja a változtatási folyamatokat, az új technológiák alkalmazását, valamint újszerű, akár digitális üzleti modellek kidolgozását.

Ezt a kilenc szerepet a WHU – Otto Beisheim School of Management ún. Delphi-tanulmánya tárta fel. Mindegyik szerepet felfoghatjuk olyan lehetséges controlleri feladatcsomagnak, amely egyaránt tartalmaz tehermentesítő, kiegészítő és korlátozó feladatokat. A feladatok ellátását bízhatják különböző szereplőkre, de ez nem feltétlenül szükséges. Sokkal gyakrabban tapasztaljuk azt, hogy a controllerek és a vezetést támogató más szereplők is többet magukra vállalnak ezek közül a feladatcsomagok közül.

Ugyanakkor az is lényeges, hogy a controller támogatása minden vezető és minden keresztfunkcionális team számára „testre szabott” legyen, ne pedig egységes sémák szerint történjen, figyelembe véve a szereplők eltérő vállalatgazdasági tudását, eltérő preferenciáit és eltérő tapasztalatait. Erre a differenciálásra megfelelően fel kell készülniük a controllereknek.

A controllerek átfogó támogatást nyújtanak, azaz a controller és a vezető (vagy a teamtagok) közötti interakció alapvetően a vezetői feladatok összességére vonatkozik. Mivel minden vezetői cselekvésnek vannak gazdasági hatásai, azok közül néhányat kizárni, „vakfolt”-ként kezelni nem lenne racionális. A controller feladata jóval túlterjed a pusztá szám adatokon: motivációs és ösztönzési szempontokat éppúgy figyelembe kell vennie, mint a vállalati stratégiát, a szervezetet és a szervezeti kultúrát illető kérdéseket. A vezetés támogatását tehát szélességében öleli fel a controller, és éppen ez a szélesség az, aminek terjedelme jelentősen növekedett az elmúlt években - a „vezetők átfogó támogatójának” képében csúcsonodva ki, amit a „menedzsment partnere” vagy „business partner” elnevezéssel szoktak kifejezni. Dinamikus szemléletben ugyanerről szól a controller változásvezetési ügynök szerepe (change vagy transformation agent).

3. ábra: A vállalatvezetés támogatása a controlleri funkción keresztül (Weber/Schäffer alapján)



A controller és a vállalatvezető business partneri együttműködésének „azonos szemmagasságban” kell megvalósulnia. Ugyan elsősorban a menedzserek véleménye irányadó a döntés szempontjából, de a controllerek is felelősséget vállalnak a kitűzött célok teljesítéséért. Éppen ezért a controllerek, proaktív, kiegészítő partnerei a vezetőknek, valamint proaktív teamtagként kell tevékenykedniük - ahelyett, hogy passzívan várnák az utasításokat. Ez egyaránt érvényes a mindennapos, rutinszerű feladatokra és a nagy újdonságtartalmú fejlesztésekre – például a digitalizációra, valamint a fenntarthatóságnak és az alkalmazkodóképességnek a vállalatirányításban történő meghonosítására. Az ehhez hasonló témák felismerése és változásvezetési ügynökként való előmozdítása a controllerek egyik fontos feladata. Emellett egyre inkább jelentőségre tesz szert a controller azon kettős funkciója, hogy egyrészt aktívan, saját ötleteinek hozzáadásával részt vegyen a vállalatirányítási folyamatban, másrészt pedig betöltse azt a korlátozó szerepet, mellyel a vállalati érdekek őrzőjeként egyfajta kritikai ellenpontot képez („involvement“ vs. „independence“). A controllernek képesnek kell lennie arra, hogy egy időben két lovat üljön meg.

## A vezetési tevékenység támogatásának lényeges tartalmi kérdései

Tartalmi szempontból a controller a munkája során azokra a fő területekre koncentrál, amelyeket az International Group of Controlling (IGC) a controlleri jövőképpen, illetve az immár 2.0 számozást viselő controlling folyamatmodellben megfogalmazott.

A controller mindenekelőtt a gazdasági átláthatóság megteremtéséért felelős. Ehhez azonban nemcsak az irányításhoz szükséges számok gyűjtéséről és feldolgozásáról, hanem azok megfelelő kommunikálásáról is gondoskodnia kell. Nem elegendő, ha egyszerűen „leszállítja” a számokat a vezetők számára vagy részt vesz a vállalati információrendszerek interaktív interfészeinek (az ún. dashboardoknak) a létrehozásában. A controllernek ezen túlmenően meg kell bizonyosodnia afelől, hogy az irányításhoz és a döntéshozatalhoz szükséges információkat a vezetők helyesen értelmezik, és azokat megfelelő módon használják fel. Ezáltal a controlling szakemberek a gazdasági mutatók őrei („az igazság egyetlen forrása”), illetve a pénzügyi és nem pénzügyi információkhoz kapcsolódó minőség és jelentéstartalom felelősei is egyben. Mindezen túl nekik kell gondoskodniuk arról is, hogy nyílt kommunikációs kultúra alakuljon ki, az információk áramlását pedig ne korlátozzák sem funkcionális, sem hierarchikus adatátadási pontok.

A controllerek felelnek a vállalatirányításban használt valamennyi eszköz megfelelő kialakításáért és gördülékeny együttes használatukért („a menedzsmentkontroll-rendszerek egységes csomagot alkotnak”). Ők fejlesztik tovább az eszköztárat („A controllerek fejlesztik és gondozzák a controllingrendszereket. Biztosítják a kiváló adatminőséget és a döntésekhez szükséges információkat.”). Ezek olyan összetett, komoly elemzést igénylő vezetői feladatok, amelyek elvégzésére a menedzsereknek általában nincsen sem idejük, sem ambíciójuk, sem pedig megfelelő szakmai felkészültségük.





A controllerek jelentős mértékben hozzájárulnak a célorientált, racionális alapokon nyugvó vállalatvezetéshez ("A controllerek oly módon alakítják ki és támogatják a célkitűzés, tervezés és irányítás folyamatait, hogy minden döntéshozó a vállalati célokkal összhangban végezze tevékenységét."). A tervezési folyamat során két fő feladatuk van: egyrészt magának a tervezési folyamatnak a menedzselése (a folyamat megtervezésétől az eredmények dokumentálásáig), másrészt a tervezés tartalmi kérdéseiben való közreműködés: a tervek előkészítésétől kezdve azok kritikai szemléletű átbeszéléseig, revíziójáig. Különösen nagy kihívást jelent az egyeztetés a folyamatban részt vevő különböző vállalati területekkel, illetve az azokért felelős vezetőkkel; nem kevésbé a tervezési szintek közötti összehangolás – a stratégiai és középtávú tervezéstől kezdődően, a beruházási terv megalkotásán át a kerettervezésig ("A controllerek integrálják az érintettek céljait és terveit egyetlen, összehangolt, egységes egészé"). Különböző feladatokkal szembesülnek a controlling szakemberek az ellenőrzési funkciót tekintve is: ez a terv- és tényadatok közötti eltérések kommunikálásától egészen a szükséges tanulási folyamatig és a lehető leghamarabbi beavatkozás biztosításáig terjed.

Az eddigiekben említett, folyamatosan elvégzendő teendők mellett a controllerek egyre gyakrabban találkoznak olyan eseti feladatokkal, amelyek egyedi döntésekhez, illetve projektekkel kapcsolatos tanácsadáshoz kapcsolódnak. Mivel a szokásos irányítás egyre több elemét automatizálják, ezért a controlling jövőjében egyre nagyobb jelentőségre tesznek majd szert az egyedi döntésekkel és a projektekkel kapcsolatos tanácsadási feladatok. Utóbbiak egyrészt alkalmanként eltérőek, másrészt a legkülönbözőbb témaköröket érintik, a piaci és gazdaságossági elemzésektől kezdve egészen az új üzleti folyamatok bevezetésének támogatásáig. A controllerek ezekben az esetekben is a gazdasági átláthatóságra, valamint az egyedi döntések gazdasági racionalitásának biztosítására törekuszenek.

A vezetés támogatásának összes, említett területén fontos a tevékenységek jövőorientáltsága. A múltra visszatekintő kérdések nem sokat segítenek, hiszen a controllingnak – mind a tervezés, mind pedig az ellenőrzés során – arra kell választ keresnie, hogy mit kellene a jövőben tenni.

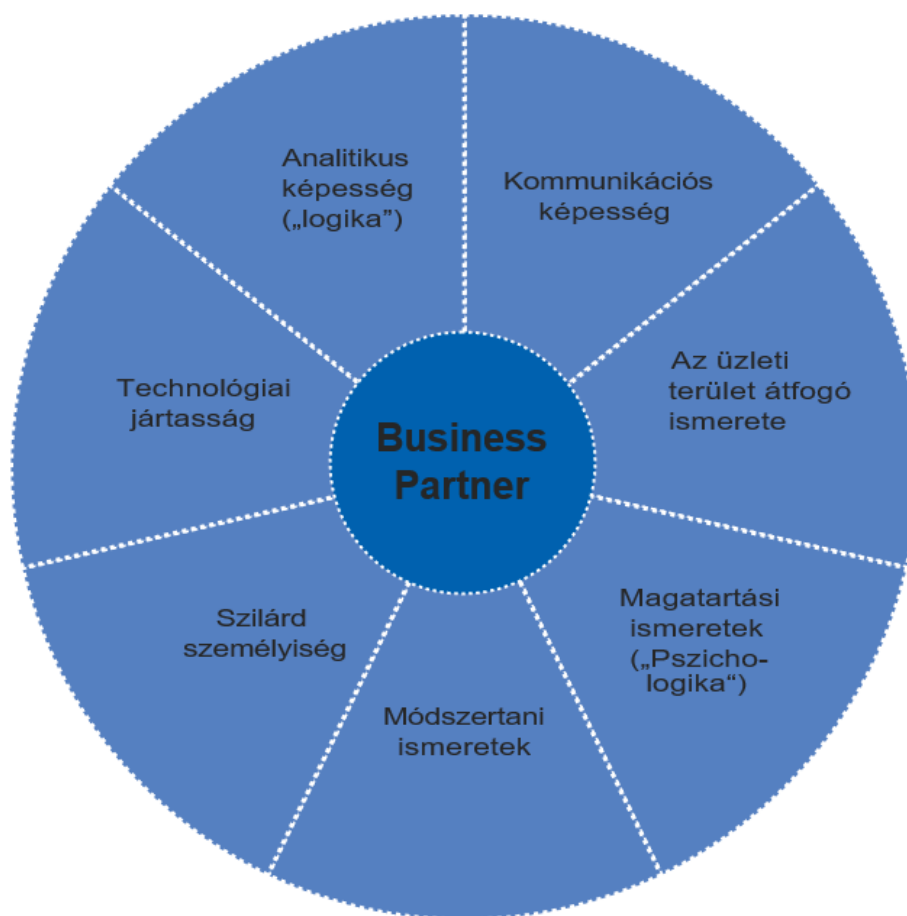
Mivel a jövőt alapvetően nagy változékonyság, bizonytalanság, bonyolultság és többértelműség (VUCA) jellemzi, ezért a vezetés üzleti partnereként dolgozó controllerre és szerepére egyre inkább érvényesek a következő megállapítások:

- 1) A controlling eszköztárát még inkább hozzá kell igazítani ehhez a környezethez: a korai előrejelzést biztosító pénzügyi és nem pénzügyi indikátorok, a prognózisok és különösen a gördülő előrejelzések, a szimulációk és a tűréshatárok figyelembe vétele, a kockázati cockpit-ek, valamint a forgatókönyv-készítés különösen fontos szerepet játszik.
- 2) A controlling- és irányítási rendszereket minél karcsúbbá, egyúttal rugalmasabbá kell tenni: a tervezés és kerettervezés részletezettségét (behatolási mélységét) korlátok között kell tartani, valamint az irányításhoz használt, pénzügyi és nem pénzügyi mutatószámokat szorosan a stratégiai célokhoz kell kötni. Továbbá fontos szerephez kell jutniuk az agilis szervezeti formáknak, valamint a "beyond budgeting" kapcsán tárgyalt, a vállalatirányítást rugalmasává tevő elveknek.
- 3) Elő kell mozdítani a strukturális költségek rugalmasabbá tételét, illetve növelni kell az alapul szolgáló üzleti modellek rugalmasságát.

## A controllerrel szembeni követelmények

Ha a controlling szakemberek átfogóan kívánják támogatni a vállalatvezetőket, képességek széles skálájával kell rendelkezniük, melyek alapvetően hét lényeges kompetenciát érintenek. Ezek a képességek már Albrecht Deyhle klasszikus megközelítésében is szerepelnek, azonban az idők során továbbfejlesztették őket a business partneri szerephez igazodva:

4. ábra: A controllerek legfontosabb kompetenciái



- 1) A controlling szakembereknek megfelelő analitikus képességekkel kell rendelkezniük. Az elképzelések számok nyelvére történő lefordításától az összetett tervek és bonyolult projektek értelmezésén át a fellépő terv-tény eltérések okainak elemzéséig számos helyzet teheti próbára a controllerek elemzési képességeit. Különösen fontos mindez az intuitív, megérzésre alapozva döntést hozó vezetőkkel való együttműködés során.
- 2) Elengedhetetlen, hogy a controllerek az értékelési és vállalatirányítási módszer- és eszköztár teljes spektrumát ismerjék, illetve azokat alkalmazni is képesek legyenek. Közülük külön is kiemeljük a projekt- és változásvezetésben, valamint az agilis módszertanokban való jártasságot. Ez az elvárás egyaránt érvényes az egyes eszközökre külön-külön, valamint azok együttes hatásának ismeretére.
- 3) Otthonosan kell mozognia a technológiák között és ismernie kell az elemzéseket. Régi elvárás az adatok kinyerésében, feldolgozásában és vizualizálásában való jártasság. Ezekhez társulva egyre nagyobb jelentőségre tesznek szert a statisztikai modellek összeállításához és értelmezéséhez szükséges képességek, az üzletiintelligencia-eszközök kezeléséhez kellő szakértelem, valamint a digitális technológiák megfelelő ismerete.
- 4) A controllereknek fel kell mérniük a vezetőket – ez egyaránt vonatkozik szakmai képességeikre és preferenciáikra, illetve beállítódásukra -, és ennek megfelelően kell segíteniük őket. Ehhez azonban nem elegendők az analitikus képességek – a „logika és pszicho-logika (pszichológia)“ együttes alkalmazására van szükség.
- 5) Aki a vállalatvezetőket azonos szemmagasságban, partnerként kívánja támogatni, annak részleteiben is ismernie kell a követett üzleti modellt és az annak sikerességét befolyásoló tényezőket. Ki kell ismernie magát a piacon és a termékek között - ellenkező esetben a számok tartalom nélküliek, „vérszegények“ lesznek.
- 6) A controllereknek képesnek kell lenniük megfelelően kommunikálni. „El kell tudni mesélni a történetet” – aki nem képes üzenetét megfelelően eljuttatni az érintettekhez, elbukik.
- 7) Végső soron a controllernek állóképességre van szüksége. A partneri szerep ellenére semlegesnek kell lennie az egyes vezetőkkel szemben, konfliktusok esetén pedig elveikhez hútnak kell maradnia. Nehéz helyzetekben is ki kell tűnnie bizonytalanságtűrővel, kitartással és állhatatossággal.

Még egyszer hangsúlyozzuk, hogy egy-egy controller egyedül nem képes ellátni az összes feladatot, és így nem is kell teljeskörűen rendelkeznie valamennyi felsorolt képességgel. Ehelyett a controller által betöltendő szerepkör(ök)höz érdemes igazítani a kompetencia-elvárásokat, majd pedig kialakítani az együttműködés megfelelői formáit más, a vállalatirányítást szintén támogató funkciókkal (pl. informatika, számvitel, fenntarthatósági felelősök, valamint a controlling területén kívül dolgozó adattudósok), beleértve más controllereket is. A többi támogató funkcióval szoros együttműködésre van szükség, a versengés minden résztvevő kárára válik. Csak a kooperáció teszi sikeressé a controllert.

## A controlling szerepe

Társadalmunk óriási kihívásokkal néz szembe. Csak akkor leszünk képesek ezeket leküzdeni, ha a vállalatok és más nagy szervezetek racionálisan működnek és gyorsan igazodnak a bonyolult, gyorsan változó környezethez. S éppen ehhez van szükség a controllingra, amely átfogó és hosszú távra tekintő szemléletmódjával gondoskodik arról, hogy a célkitűzéseket fenntartható módon ériék el. Aki azt szeretné, hogy a vállalat helytállóan a változó, bizonytalan, bonyolult és többértelmű gazdasági környezetből származó kihívások között, aki fel kívánja venni a harcot az irracionális és rövidlátó viselkedéssel szemben és éppen ezért komolyabban vett fenntarthatóságra, magasabb fokú digitalizációra, jobb alkalmazkodó- és ellenállóképességre törekszik, az nem kerülheti meg, hogy fenntartható és racionális vállalatirányításként szintetizálja az összes, fent említett elemet. S ebben egyetlen segítségre számíthat: a jelen tanulmányban röviden bemutatott controllingra! A jól működő és magát folyamatosan továbbfejlesztő controllingra minden korábbinál nagyobb szükség van ma.

Átdolgozott kiadás, 2023. március