

## II. RÉSZ

# A menedzsmentkontroll folyamata

A gyakorlatban a **menedzsmentkontroll-folyamat** a viselkedésben, a vezetők, illetve a vezetők és alárendeltjeik közötti interakcióban testesül meg. Mivel a vezetők különböznek egymástól szaktudásukban, vezetési stílusukban, személyes kapcsolataikat formáló képességeikben, tapasztalataikban, mások a döntéshozatali módszereik, eltérő a számokhoz való viszonyuk és még sok egyéb, a menedzsmentkontroll-folyamat részletei vállalatról vállalatra és egy adott vállalat felelősségi egységei között is eltérnek. A különbségek a kontrollrendszer használatának mikéntjében mutatkoznak meg. A hatékony működéshez ugyanakkor elengedhetetlen, hogy a **formális menedzsmentkontroll-rendszer** alapvetően azonos módon érvényesüljön a szervezet minden területén.

A II. részben – a gyakorlati megvalósítással megegyező szellemiségen – sorra vesszük a menedzsmentkontroll-folyamat egymást követő lépésein: a stratégiai tervezést (8. fejezet); a kerettervezést (9. fejezet); a pénzügyi teljesítmény elemzését (10. fejezet); illetve a pénzügyi és nem pénzügyi mutatókat is magába foglaló balanced scorecard kialakítását (11. fejezet). A 12. fejezetben a menedzsmentkontroll-folyamat tükrében végiggondoljuk a vezetők javadalmazását.

## Stratégiai tervezés

A 8. fejezet az első a menedzsmentkontroll folyamatát tárgyaló öt fejezetből. E fejezet a stratégiai tervezést mutatja be, mely időrendben a folyamat első lépése. A 8.1. alfejezet a stratégiai tervezés természetről és jellemzőiről szól. A 8.2. alfejezet az új programjavaslatok elemzésének módszereit és a róluk való döntés technikáit tárgyalja. A 8.3. alfejezet a már futó programok elemzésében hasznos nyújtó eljárásokat ismertet. Végül a 8.4. alfejezetben a stratégiai tervezési folyamat lépései kerülnek terítékre.

A téma kifejtése során a közepesen nagy szervezeteket tekintjük mintának, amelyek jellemzően egy központból és néhány decentralizált üzleti egységből (divízióból) épülnek fel. Egy ilyen szervezetben a stratégiai tervezés egyaránt zajlik a központban és a divíziókban. Ha a szervezet kicsi – s különösen, ha nincsenek divíziói –, akkor a folyamatban csak a felsővezetés és egy tervezőgárda vesz részt. A nagyon kis szervezetekben előfordulhat, hogy a vezérigazgató egyedül végzi a stratégiai tervezést.

### 8.1. A stratégiai tervezés természete és jellemzői

A legtöbb hozzáértő vezető tetemes időt tölt azzal, hogy a jövőről gondolkodik. A töprengés eredménye lehet a cégszerű jövőbeli irányultságának informális megértése, de lehet részletes tervek formális gyűjteménye is arra nézve, hogy miként lehet a kívánt célokhoz eljutni. A tervek ilyen formális gyűjteményét *stratégiai tervnek*, a terv összeállításának és ellenörzésének folyamatát pedig *stratégiai tervezésnek* hívjuk (a fogalom helyett használják a hosszú távú tervezés vagy programozás kifejezést is). A stratégiai tervezés az a folyamat, amelynek során vezetőként eldöntjük, hogy a szervezet mely programjait indítjuk el, illetve az erőforrásokból megközelítőleg mekkora mennyiséget rendelünk az egyes programokhoz a következő néhány évben.

#### 8.1.1. Kapcsolat a stratégiaalkotással

Különbséget kell tennünk két vezetési folyamat: a stratégiaalkotás és a stratégiai tervezés között. Mivel minden kifejezésben szerepel a „stratégia”, illetve „stratégiai” szó, fennáll a lehetőség a kettő egybemosására. A két tartalom közötti különbség abban áll, hogy a stratégiaalkotás az új stratégiák kiválasztásának folyamata, míg a stratégiai tervezés során azt döntjük el, hogyan valósítsuk meg a stratégiákat. A stratégiaalkotás folyamata révén a ve-

zetés eljut a szervezet *céljainak* meghatározásához, és megalkotja a célok elérését szolgáló legföbb *stratégiaikat*. A stratégiai tervezési folyamat e kimeneteket már adottnak veszi, s olyan programokat dolgoz ki, amelyek megvalósítják a stratégiákat, illetve eredményesen és hatékonyan elérik a célokat. Például egy ipari árucikkek gyártásával foglalkozó vállalat felsővezetésének döntése, mely szerint fogyasztási cikkek előállítása felé diverzifikálja tevékenységét, egy stratégiaalkotási aktus, egy *stratégiai döntés*, amelyet követően meg kell válaszolni egy sor, a *megvalósítással kapcsolatos kérdést*: vállalatfelvásárlás vagy organikus növekedés útján diverzifikáljanak-e, mely termékvonalakra helyezzék a hangsúlyt, vásárolják vagy gyártásuk-e az alkatrészeket, milyen marketingcatornákat használjanak stb. Az a dokumentum, amely rögzíti, hogy a stratégiai döntést hogyan kell *megvalósítani* („*implementálni*”), a *stratégiai terv*.

A gyakorlatban jelentős átfedés van a stratégiaalkotás és a stratégiai tervezés között. A stratégiai tervezési folyamat során készített tanulmányok jelezhetik, hogy kívánatos a célok vagy a stratégiák módosítása. S ugyanígy fordítva: a stratégiaalkotás általában azoknak a programoknak az előzetes végigondolását is jelenti egyben, amelyeket a célok megvalósításának eszközöként alkalmazni szeretnének. Mindazonáltal érdemes fogalmilag megkülönböztetni a stratégiaalkotást és a stratégiai tervezést. Ennek egyik oka az, hogy a tervezési folyamat jellemzően intézményesül, ami tompítja a tisztán kreatív tevékenységeket. A stratégiaalkotás önálló tevékenységeként való elkülönítése – legalábbis a felsővezetés gondolkodásában – ellensúlyozhatja ezt a tendenciát. A stratégiaalkotásnak olyan folyamatnak kell lennie, melynek során erősen ösztönzik a kreatív, innovatív gondolkodást.

A stratégiai tervezés szisztematikus tevékenység: éves stratégiai tervezési folyamattal, előre meghatározott és rögzített eljárásokkal és időbeosztással. A stratégiaalkotás rendszertelen. A stratégiákat az észlelt lehetőségek vagy fenyegetések fényében újra és újra felülvizsgálják. Ideális esetben tehát a stratégiai kezdeményezések bármikor és bármilyen forrásból előbukkanhatnak a szervezetben. Annak megállapításához, hogy érdemes-e követni ezeket a kezdeményezéseket, azonnal elemzni kell a javaslatokat anélkül, hogy bármiféle előre rögzített időbeosztás szerint úgymond megvárnák ennek idejét. Ha pedig a stratégiát egyszer elfogadták, a tervezés már szisztematikusan következik is.

Számos vállalatnál sajnos a célokat és stratégiákat nem mondják ki elég nyíltan, s nem közvetítik tisztán azon vezetők felé, akiknek ezt keretként kellene használni a programokról való döntéshez. A formális stratégiai tervezési folyamatban tehát gyakran elengedhetetlen, hogy az első lépés a szervezet céljainak és stratégiáinak írásbeli rögzítése legyen. Ez bizony elég csüggesztő feladat lehet – hiszen, bár a felsővezetés a célokra és a stratégiára vonatkozóan feltehetően rendelkezik valamiféle intuitív megérzéssel, elközelhető, hogy ezt nem képesek szavakba önteni azzal a részletességgel, amely a programokról hozott jó döntésekhez szükséges. Előfordulhat, hogy első lépésként a tervezőknek értelmezniük kell, „ki kell tapogatniuk” a vezetés gondolkodásmódját.

## 8.1.2. A stratégiai tervezés történeti fejlődése

Ötven évvel ezelőtt a legtöbb szervezetben nem létezett rendszerszerű stratégiai tervezési folyamat. Ha a vezetés tervezett is hosszú távon, azt nem összehangolt módon tette. Az 1950-es évek végén aztán néhány vállalat a már meglévő kerettervezési rendszereket kisebb módosításával elkezdett formális stratégiai tervezési rendszereket használni, de a legtöbb korai kezdeményezés kudarcot vallott. Az adatok a kelletténél sokkal részletesebbek voltak,

a munka oroszlánrészét a törzskar tagjai, s nem a vonalbeli vezetők végezték, a résztvevők több időt töltötték nyomtatványok töltögetésével, mint az alternatívák alapos megfontolásával és a legjobbak kiválasztásával. Az idő előrehaladtával a vezetés lassan megtanulta a leckét: a cél az alternatív programok közötti komplex választás, nem pedig a kerettervek részletezettségének megfelelő tervszámok képzése; az idő és erőfeszítést inkább elemzésre és informális tanácskozásra, és kevésbé papírmunkára kell fordítani; a középpontba pedig magát a programot kell állítani, nem pedig azokat a felelősségi egységeket, amelyek megvalósítják.

Jelenleg sok vállalat tisztán láta a következő három-öt évre vonatkozó terv elkészítésének előnyeit. Széles körben – de semmiképp sem általánosan – elfogadott az a gyakorlat, hogy a tervet egy formális dokumentum vagy modell rögzíti. A vezetők pedig manapság már sokkal kevésbé mennek a részletekbe, mint az 1950-es évek stratégiai terveiben.

**Példa.** Az Emerson Electric egy 27 milliárd dolláros villamossági és elektronikai eszközöket gyártó vállalat 1956 és 2005 között költségvető stratégiait követtek, és folyamatosan növekvő nyereségről számolt be – csaknem a teljes ötvenévnyi időszakban. A vállalat világraszóló sikérét tervezési folyamatának tulajdonította. A cég vezérigazgatója idejének 60 százalékát tervezési értekezleteken töltötte. 65 divízió vezetője szállította rendszeresen tervezet a vezérigazgatónak. A tervezési értekezletek a premisszákat firtató és a költségsökkentési lehetőségeket vizsgáló kérdések körül forogtak. A tervdokumentum négy fő mérőszámra összpontosított: a szabad cash flow-ra, a töke-megtérülésre, az új termékek értékesítéséből származó forgalom arányára és a nyereséghányadra.<sup>1</sup>

## 8.1.3. A stratégiai tervezés haszna és korlátai

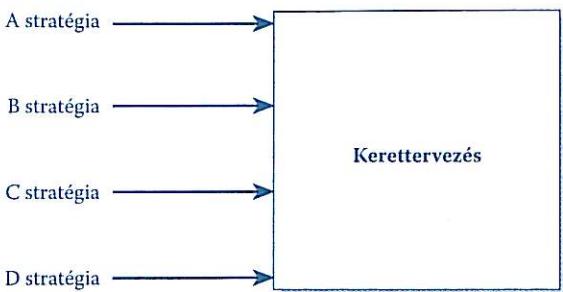
A formális stratégiai tervezési folyamat (1) koncepcionális vázat ad az éves keretterv megalkotásához, (2) a vezetés fejlesztésének egyik eszköze, (3) olyan mechanizmus, amely hosszú távú gondolkodásra sarkallja a vezetőket és (4) kiváló módja a vezetők és a vállalat hosszú távú stratégiái egymáshoz rendelésének.

### Az éves kerettervezés átfogó koncepciója

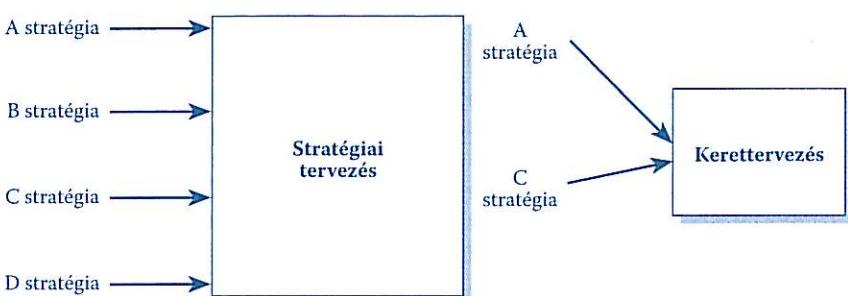
Az operatív keretterv erőforrásokat köt le a jövő évre; alapvető, hogy a vezetés ilyen elkötelezettségeket csak úgy tesz meg, ha világosan tudja, merre fog a szervezet haladni a következő néhány évben. A kívánt koncepcionális keretet a stratégiai terv nyújtja. A stratégiai terv elkészítésének tehát fontos haszna, hogy elősegíti az eredményes vállalati keretterv megalkotását.

Ahogy azt a 8.1. ábra mutatja, a stratégiai tervezési folyamat nélküli működő vállalatok túl sok stratégiai kérdést vesznek fontolóról a kerettervezés szakaszában, ami információs túlerheléshez, egyes stratégiai alternatívák nem megfelelő megítéléséhez vagy bizonyos lehetőségek teljes figyelmen kívül hagyásához vezethet – olyan diszfunkcionális környezetet teremtenek, amely komolyan befolyásolhatja az erőforrás-allokációs döntések minőségét. A stratégiai tervezés fontos hozzádága a kritikus stratégiai akciók támogatásához optimális erőforrás-allokációt biztosító döntések elősegítése. A 8.2. ábra bemutatja, hogy a stratégiai tervezési folyamat miként szűkíti le a lehetséges cselekvési változatok körét úgy, hogy a tervezők a kerettervezési folyamat során az erőforrás-allokációról intelligens dö-

<sup>1</sup> www.gotoemerson.com/investor-relations; The Spirit of St. Louis. The Economist, 2002. március 9., 17. o.



8.1. ábra. Stratégiai tervezési folyamat nélküli vállalat



8.2. ábra. Stratégiai tervezési folyamattal rendelkező vállalat

téseket hozhassanak. Így tehát a stratégiai terv segít a szervezetnek megérteni a stratégiai döntések rövid távú akciótervekre gyakorolt hatásait.

#### A vezetés fejlesztésének eszköze

*A formális stratégiai tervezés kiváló oktatási és képzési eszköz a vezetés számára, mely folyamat lehetőséget nyújt a stratégiáról és annak gyakorlati megvalósításáról való gondolkodáshoz. Nem túlzás azt állítani, hogy a formális stratégiai tervezés során maga a folyamat sokkalta fontosabb annak kimeneténél, a tervdokumentációnál.*

#### A vezetőket hosszú távú gondolkodásra sarkalló mechanizmus

A vezetők gyakran jobban aggódnak a taktikai kérdések, a jelen üzleti körülményeinek kezelése, a napi ügyek, mint a jövő formálása miatt. *A formális stratégiai tervezés arra kényeszeríti a vezetőket, hogy szakisának időt a lényeges hosszú távú kérdések végiggondolására.*

#### A vezetők és a vállalati stratégiák egymáshoz rendelésének eszköze

*A tervezési folyamat során lezajló viták, megbeszélések és tárgyalások tisztázzák a vállalati stratégiákat, egyesítik és felsorakoztatják a vezetőket e stratégiák mögött, és feltárrák a vállalati stratégiák egyes vezetőkre gyakorolt hatásait.*

Ahogy a következőkben bemutatjuk, a vezetők egyszerre egy programról hoznak döntést, ezek összességét pedig a stratégiai terv fogja egybe. A stratégiai terv elkészítése felfedheti, hogy az egyedi döntések nem adódnak össze kielégítő egésszé. A tervezett új beruházások bizonyos években több tőkét igényelhetnek, mint amekkora ez idő alatt a vállalat

számára hozzáférhető; a közvetlen programok tervezett változásai olyan módosításokat tehetnek szükségesnek a támogató tevékenységekben (például a kutatás-fejlesztés vagy az igazgatás területén), amelyeket nem vettek figyelembe a váltóztatások egyedi vizsgálatakor. Megeshet, hogy az egyes programokból remélt nyereség összesítve nem eredményez kielégítő profitot az egész szervezet számára.

**Példa.** 1996-ban a Texaco – egy nagy és komplex olaj- és gázkitermelő vállalat – 3,6 milliárd dolláros feltárási és beruházási kerettel rendelkezett. 1996-ban tevékenységei közé tartozott többek között „offshore projektek kivitelezése az Északi-tengeren, Nigériában, Angolában, Ausztráliában és Délkelet-Ázsiában; a termelés növelése a Szaúd-Arábia és Kuvait közötti semleges területen.” A különböző projektekre köthető kockázati szintek és a rendelkezésre álló erőforrások mennyisége miatt a Texacónak a projektek közötti választáshoz szüksége volt a stratégiai tervezésre.<sup>2</sup>

A 2001. szeptember 11-én az Egyesült Államok ellen elkövetett terrortámadás nyomában az amerikai vállalatok stratégiai tervezésében megjelent a katasztrófatervezés dimenziója. A katasztrófatervezés által befolyásolt stratégiai döntések elemei közé tartozik például a személyzet és az erőforrások földrajzi szétszórtsága, a teljes üzleti funkciók elvesztésének lehetősége, vagy a vállalat helyreállítási alapjának finanszírozási modellje.<sup>3</sup>

#### A stratégiai tervezés korlátai

A formális stratégiai tervezésnek több lehetséges csapdája és korlátja van. Egyszerű mindig fennáll a veszélye annak, hogy a tervezés végi „nyomtatványtöltögetéssé”, bürokratikus ujjgyakorlattá válik, mely hiján van a stratégiai gondolkodásnak. A bürokratizálódás kocákatának minimalizálása érdekében a szervezetek vezetőinek időnként fel kell tenniük a kérdést: „Új ötletekhez jutunk a stratégiai tervezési folyamat végeredményeként?”

A másik veszély, hogy a szervezet nagyméretű stratégiai tervezési osztályt állít fel, majd a stratégiai terv elkészítését e törzskari egységnak delegálja, elveszítve ezzel a vonalbeli vezetőktől származó információkat és a folyamat tanulásban rejlő erejét is. A stratégiai tervezés a vonalbeli vezetők tevékenységi körébe tartozik. A stratégiai tervezési osztályok személyzetét minimális szinten kell tartani, munkatársaiknak a tervezési folyamat katalizátorainak, oktatóinak és facilitátorainak szerepeit kell betölteniük.

Végül: a stratégiai tervezés időtrabló és költséges. A legjelentősebb erőforrás-felhasználás a felsővezetés és a szervezet más szintjein levő vezetők által a tervezésre szánt idő.

Formális stratégiai tervet az alábbiakkal jellemzhető szervezetekben érdemes alkotni:

1. A felsővezetés meg van győződve róla, hogy a stratégiai tervezés fontos. A stratégiai tervezés egyébként várhatóan törzskari ujjgyakorlat lesz csupán, mely csekély hatást gyakorol a tényleges döntéshozatalra.
2. A szervezet viszonylag nagy és összetett. Kis, egyszerű szervezeteknél a vállalat jövőbeli irányvonalaik informális megértése megfelelő és elegendő az erőforrás-alkotációt meghatározó döntéshozatalhoz – ami a stratégiai terv elkészítésének legalapvetőbb célja.
3. Számodra bizonytalanság övez a jövőt, de a szervezet elég rugalmas ahhoz, hogy alkalmazkodjon a megváltozott körülményekhez. Egy viszonylag stabil szervezetben nincs szükség stratégiai tervre – a jövő hasonlít a múlthoz, így a stratégiai terv pusztá

<sup>2</sup> More U.S. Companies Map 1996 Spending Plans. *Oil & Gas Journal*, 1996. január 29., 39. o.

<sup>3</sup> Oliver, Richard: Cold Strategy, Hot Strategy. *The Journal of Business Strategy*, 2002. január–február, 6. o.

extrapolációs gyakorlat lenne. (Ha egy stabil szervezet előre látja az irányváltás okait, mint például piacainak hanyatlását vagy az anyagköltségek drasztikus megváltozását, akkor szcenáriótervet készít, amely bemutatja az új feltételeknek való megfelelés érdekében végrehajtandó akciókat.) Másfelől viszont, ha a jövő annyira bizonytalan, hogy elfogadható mértékben megbízható becslések nem készíthetők, akkor a formális stratégiai terv elkészítése csak időpocsékolás.

Összefoglalva: nincs szükség formális stratégiai tervezésre kis, viszonylag stabil szervezetekben, illetve nem éri meg végrehajtani a folyamatot olyan szervezetek számára, amelyek nem képesek megbízható becsléseket adni a jövőről, illetve amelyeket a felsővezetés nem kíván ilyen stílusban vezetni.

#### 8.1.4. A programok felépítése és tartalma

A legtöbb ipari szervezetben a programokat olyan termékek vagy termékcsaládok, illetve kutatás-fejlesztési, igazgatási tevékenységek, tervezett felvásárlások vagy egyéb fontos tevékenységek alkotják, amelyek nem illeszkednek a létező termékvetéllyel. A Procter & Gamble-nél minden egyes termékvetéllyel egy program. Ezzel szemben a General Electric programjait az eredményközpontok mentén, vagyis divizionális alapon szervezi meg, ahol minden divízió adott számú termékvetéllyel felelős.

Szolgáltatószervezetekben a programok gyakran a vállalat által nyújtott szolgáltatáspusokhoz kapcsolódnak. A szövetségi kormányzat tevékenységét tíz fő programra osztja. Egy több szervezeti egységből álló szolgáltatószervezetben (például egy szállodaláncban) az egyes szervezetek vagy a földrajzi régiók alkothatnak egy-egy programot.

A tipikus stratégiai terv a következő ötéves időszakra terjed ki. Öt év elég hosszú idő arra, hogy megbecsüljük a programokkal kapcsolatban ma meghozott döntések jövőbeli következményeit. Egy új termék kifejlesztése és piacra vitele vagy egy új, jelentős eszköz beszerzése mellettől döntés következményei nem érezhetők teljes egészében ennél rövidebb távon. Az öt éven túli időhorizont viszont annyira homályos lehet, hogy nem éri meg ilyen hosszú időre nyúló programot tervezni. Sok szervezet öt éven túlra csupán nagyon elnagyolt terveket készít. Más szervezetekben a stratégiai terv csak a következő három évet öleli fel.

Az egyes programokat jellemző pénzösségek jelzik bevételeik, kiadásaik és tőkeköltségeik várható nagyságrendjét. A viszonylag jelentős időbeli terjedelem miatt csak elnagyolt számítások végezhetők. Ezek a becslések elegendők arra, hogy a szervezet általános irányvonalai jellemzésének alapjául szolgáljanak. Ha a stratégiai tervet a divíziók mentén strukturálják, akkor egyben azt a „statútumot” is meghatározzák, amely kijelöli az egyes üzleti egységek működési határait.

#### 8.1.5. Szervezeti vonatkozások

A stratégiai tervezési folyamat résztvevői a felsővezetők, valamint a divíziók és más alapvető szervezeti egységek saját beosztotti csapattal rendelkező vezetői. A folyamat elsődleges céljai közé tartozik a felsővezetők és a divízióvezetők közötti kommunikáció javítása azáltal, hogy egy időben ütemezett tevékenységsorozat keretében mindenki számára elfo-

gadható cél- és tervrendszer születhet. Az osztályvezetők általában nem vesznek részt a stratégiai tervezési folyamatban.

Bizonyos szervezetekben a controlling készíti el a stratégiai tervet, míg másokban egy önálló stratégiai tervezőgárda dolgozik rajta. A stratégiai tervezéshez jó elemzőképzésre és széles látókörre van szükség, ami sok esetben hiányzik a controlingszervezetből. Előfordulhat, hogy a controllerek alapvetően azokban az operatív elemzési technikákban jártasak, amelyekre az éves keretek finomhangolásánál, illetve a tényleges és tervezett összeköztött eltérés elemzésénél van szükség.

Ha létezik is elkülönült stratégiai tervezési csapat, általában akkor is a controlingszervezet végzi az irányelvezetést közzétételének és a beterjesztett számok összegyűrészének munkáját – ahogy azt egy későbbi alfejezetben be is mutatjuk. A stratégiai tervben, az éves keretteriben és a számviteli rendszerben szereplő számoknak összhangban kell lenniük egymással – e konziszenciamegteremtésének legjobb módja pedig az, ha mindenki adathalmaz felelősének ugyanazokat a munkatársakat jelöljük ki. Ezen túlmenően egyes vállalatok a három rendszer számadatait egyetlen számítógépes modellben foglalják össze.

A vállalati központ munkatársai a facilitátor szerepét töltik be a stratégiai tervezésben, de nem szabad túlságosan beavatkozniuk a folyamatba. A törzskar számára a legmegfelelőbb a katalizátorszerep – ők biztosítják a folyamat megfelelő kivitelezését, de nem ők hozzák a programokkal kapcsolatos döntéseket. Pontosabban, ha egy divízió vezetői úgy észlelik, hogy a központi emberek túlzottan befolyásolják a döntéshozatal folyamatát, akkor ezek a divízióvezetők tartózkodni fognak a megbízható tervek kidolgozásához ellengedhetetlenül szükséges összinte véleménynyilvánítástól. (A divízióvezetőknek természetesen megvannak a saját, feltehetően lojalis embereik.)

#### A felsővezetők vezetési stílusa

A stratégiai tervezés vezetési folyamat és kivitelezésének módja az adott vállalatban erősen függ a csúcsvezető vezetési stílusától. Egyes vezérigazgatók jobban szeretnek formális tervezési apparátus bevonásával (és lehetséges előnyeinek kihasználása) nélkül döntéseket hozni. Ha egy ilyen vállalat controlere megkísérel bevezetni egy formális rendszert, várhatóan nem fog sikerrel járni. Egyetlen rendszer sem működhet eredményesen anélkül, hogy a vezérigazgató ténylegesen használná – ha beosztott vezetői úgy észlelik, hogy a rendszer nem élő eleme a vezetési folyamatnak, álságosan, képmutatóan fognak viszonyulni hozzá.

Más vállalatokban a vezérigazgató – a korábban leírt okok miatt – szeretne ugyan valamilyen általános tervet, de alkotából következően írtózik a papírmunkától. Ezekben a cégekben a rendszer tartalmaz ugyan minden, a következő alfejezetekben bemutatott elemet, ám az írásban rögzített részeknél minimális a részletezettség, s nagy hangsúly esik az informális egyeztetésre. Ismét más vállalatoknál a felsővezetés a tervezési folyamatnak a rendszer formális része viszonylag jól kidolgozott.

A rendszertervezőknek helyesen kell megítélnie a felsővezetők vezetési stílusát, és ügyelniük kell rá, hogy a rendszer megfeleljen e stílusnak. Mindez nehéz feladat, mivel a formális stratégiai tervezés majdhogynem divattá vált, s néhány vezető tart attól, hogy „régi vágásúnak” nézik, ha nem hordja magán a tervezési „divat” minden külső jegyét. Ezért megbíthatják beosztottaikat, vagy éppen megengedhetik nekik, hogy felállítsanak egy részletekbe menően kidolgozott rendszert – amelynek használatát aztán kényelmetlennek érzik.

## 8.2. A programjavaslatok elemzése

Egy új program ötlete a szervezetben bárhonnan származhat: a vezérigazgatótól, a központi tervezőgárdától vagy a kivitelező egységek egyikéből. A 3M-nél például a „Post-it”® jegyzettömbök ötlete a szervezet alsó szintjéről érkezett, nem a vezérigazgató kezdeményezése volt. Bizonyos egységek – nyilvánvaló okok miatt – valószínűbb forrásai az új ötleteknek, mint mások. A K+F szervezetből elvárható, hogy új termékek vagy folyamatok ötleteivel, a marketingszervezetből, hogy marketinginnovációkkal, a gyártástervezéstől, hogy jobb berendezésekkel és termelési eljárásokkal álljon elő.

Egy programjavaslat lényegét illetően *reaktív* vagy *proaktív* – azaz vagy egy észlelt veszélyre (mint például egy új termék versenytárs általi bevezetésének hírére) adott válaszként, vagy pedig egy lehetőség kihasználására irányuló kezdeményezésként merül fel. Mivel egy vállalat sikere részben azon múlik, hogy mennyire képes új programokat kitalálni és megvalósítani, és mivel ehhez az ötletek számos forrásból származhatnak, a vállalati légitörök segítenie kell, hogy az ötletek nyilvánosságra kerülhessenek, és megkapják a kellemző vezető figyelmet. Egy agyonstrukturált, túlformalizált rendszer ehhez rossz feltételeket teremt. A körülményeknek elég rugalmASNak és befogadónak kell lenniük annak érdekében, hogy az új ötletek ne haljanak el, mielőtt a megfelelő döntéshozó elé kerülhetnének.

A tervezőknek nem szabad egyszeri „mindent vagy semmit” típusú döntésekkel fogniuk az új programok befogadását, sokkal inkább döntések sorozataként kell kezelniük a helyzetet, ahol mindegyik döntés egy kis lépés a javasolt program tesztelése és formába öntése felé. Csak akkor dönthetnek a teljes implementáció és az ebből fakadó jelentős beruházás mellett, ha a tesztek jelzése szerint a javaslat jó esélyel lesz sikeres. A legtöbb új program természete nem olyan, mint a Ford Edsel modelljéé, amely több száz millió dollárt kötött le egyetlen döntéssel; sokkal inkább egymást követő döntésekkel van szó: megállapodni arról, hogy érdemes megvalósítani az eredeti termékötletet; majd a technikai megvalósítás lehetőségének laboratóriumi körülmények közötti vizsgálatáról; a gyártással kapcsolatos problémák és költségjelmezők tesztüzemben való elemzéséről; a fogyasztói elfogadottság felméréséről a tesztpiacokon – és csak ezeket követően jön a maradékban elköteleződés a teljes gyártás és marketing mellett. A rendszernek fel kell készülnie az egymást követő lépésekre, és az egyes lépések eredményeinek alapos kiértékelésére, amely aztán alapot nyújt a következő lépéssel kapcsolatos döntés meghozatalához.

### 8.2.1. Tőkeberuházások elemzése

A legtöbb javaslat megvalósításához jelentős mértékű új tőkére van szükség. A tőkeberuházási javaslatok elemzésére szolgáló módszerek megkísérik meghatározni (a) a projekt nettó jelenértékét, vagyis a becsült pénzbeáramlás jelenértékének a szükséges beruházási összeg feletti többletét, vagy (b) a belső megtérülési rátát (internal rate of return, IRR), melyet a pénz be- és kiáramlások közötti viszony határoz meg. Fontosnak tartjuk megjegyezni, hogy ezeket a módszereket csak azon helyzetek mintegy felében alkalmazzák, amelyekben – elméletileg – használhatók lennének.<sup>4</sup> Az a tény, hogy a vállalatok nem

<sup>4</sup> A gyakorlatban használt különböző módszerek gyakoriságával kapcsolatosan lásd Klammer, Thomas–Koch, Bruce–Wilmer, Neil: *Capital Budgeting Practice: A Survey of Corporate Use*. Denton, TX: University of North Texas Press, 1990.

használnak jelenérték-számításra épülő módszereket a javaslatok vizsgálatához, legalább négyféle okra vezethető vissza.

1. Előfordul, hogy az előterjesztés annyira nyilvánvalónan vonzó, hogy nettó jelenértékének kiszámítása szükségtelen. Jó példa erre az az újonnan kifejlesztett gép, amely oly mértékben csökkenti a költségeket, hogy egy év alatt kitermeli beruházási összegét.
2. Az előterjesztésben szereplő számítások annyira bizonytalanok, hogy a jelenérték-számítás elvégzése feltehetően nem éri meg az erőfeszítést – megbízhatatlan adatok alapján nem lehet megbízható következtetésre jutni. Ez a helyzet, amikor az eredmények erősen függenek új termékek értékesítésének volumenétől, s így nem állnak rendelkezésre megfelelő piaci adatok. Ilyen esetekben rendszerint a „megtérülési idő” kritériumát szokták alkalmazni.
3. A javaslat alapja, lényege nem a nyereségesség növelése. A jelenérték-számítás feltételezi, hogy a beruházás „objektív funkciója” a profit növelése, ezzel szemben viszont sok javasolt kezdeményezést azon az alapon hagynak jóvá, hogy azok javítják a munkavállalók hangulatát, a vállalatról alkotott képet vagy a biztonságot stb.
4. Az elfogadásnak nincs lehetséges alternatívája. Ez a helyzet például akkor, ha környezetvédelmi jogszabályok miatt új programba kell beruházni.

A menedzsmentkontroll-rendszernek szabályozott eljárásokat kell kínálnia a kvantitatív módszerekkel nem vizsgálható javaslatokról hozandó döntésekhez is. A nem számszerűsíthető projekteket azok nyereségessége szerint rangsorolni próbáló rendszerek nem működnek – számos projekt egyszerűen nem illeszthető be mechanikusan egy sémába.

Az alábbiakban röviden bemutatunk néhány olyan szempontot, amelyek végiggondolása hasznos a tőkeberuházást értékelő rendszerek kivitelezésekor.

#### Szabályok

A vállalatok rendszerint közzétesznek a tőkeberuházási javaslatok jóváhagyására vonatkozó, azok különböző nagyságrendjéhez igazodó szabályokat és eljárásmódokat. Kis értékű beruházási javaslatokat – meghatározott éves keretösszegig – jóváhagyhat az üzemvezető; a nagyobb volumenű előterjesztések értékük szerint kerülnek a divízióvezetők, a vezérigazgató, illetve – nagyon fontos javaslatok esetében – az igazgatótanács el.

A szabályok az előterjesztések kidolgozásához irányt adó vezérelveket is tartalmaznak, illetve a javaslatok jóváhagyásának általános feltételeit is leírják. A kis, költségmegtakarításra irányuló előterjesztések esetében például elvárhatják a legfeljebb kétéves (néha hároméves) megtérülési időt. Nagyobb javaslatoknál rendszerint megjelölik azt a minimális hozamráta-elvárást, melyet a nettó jelenérték vagy a belső megtérülési rátához számításához használni kell. Elképzelhető, hogy az elvárt hozam aránya ugyanakkora valamennyi előterjesztés esetében, de az is, hogy különböző rátákat írnak elő a különböző kockázati jellemzőkkel rendelkező projektekre. Az is lehet, hogy a pótolágos működőtököt igénylő javaslatokhoz alacsonyabb rátát rendelnek, mint a befektetett vagyonelemekkel jellemzett tervezetekhez.

#### A manipuláció elkerülése

Ha a projektszponzorok tudják is, hogy kezdeményezésüket a negatív nettó jelenérték miatt valószínűleg nem fogják elfogadni, még „érezhetik a zsigereikben”, hogy a projektet el kellettene indítani. A projekt vonzó színben való feltüntetése céljából olykor megváltoztatják

az eredeti számításokat, hogy azok megfeleljenek a számszaki elvárásoknak – optimistán becslik az értékesítés árbevételeit, vagy néhány költségelemnél csökkentik az előre nem látott események miatti pótlólagos kockázati tételeket. A beruházáselemzők egyik legnehezebb feladata az effajta manipulációk kiszűrése. A projektszponzor hírneve mentőövet jelenthet – az elemző nyilvánvalóan jobban megbízhat egy olyan szponzor számaiban, aki kiemelkedő korábbi eredményekkel büszkélkedhet. Végeredményben tehát: habár valószerűleg minden, a jóváhagyás fázisába jutó javaslat megfelel a formális követelményeknek, valójában nem mindegyik vonzó.

#### Modellek

A beruházási keretek alapvető modelljei mellett további, speciális módszerek is léteznek, ilyenek a kockázatelemzés, az érzékenységvizsgálat, a szimuláció, a forgatókönyv-elemzés, a játékelmélet, az opcióarázási modellek, a követelések elemzése és a döntési fa. Közülük néhányat elcsépeltek, de másoknak jelentős a gyakorlati értéke. A tervezőgárdának meg kell ismernie ezeket, és meg kell követelnie használatukat azokban a helyzetekben, amikor a szükséges adatok rendelkezésre állnak.

### 8.2.2. Az elemzést végző szervezet

A különösen nagy és fontos előterjesztéseket külön teamek értékelik, a folyamat pedig egy vagy akár több évet is igénybe vehet. Ám általában még a kis javaslatoknál is számos tevékenységcseré zajlik a projektszponzor és a vállalat különböző vezetői között. Sokszor egy tucat funkcionális és vonalbeli vezető is aláír egy fontos javaslatot, mielőtt azt a vezérigazgatónak benyújtják. A vezér többször is visszaküldheti az előterjesztéseket további megfontolásra, mielőtt meghozza a végső döntést a projekt beindításáról vagy elutasításáról. Ahogy azt korábban megjegyeztük, a támogató döntés fejlesztési és tesztelési lépcsőket követelhet meg a teljes implementáció előtt.

A szakértői rendszerek gyorsan fejlődő világában végzett munka számítógépes programokat hív segítségül a javasolt programok elemzéséhez. A szoftver lehetővé teszi az előterjesztést elbíró team tagjai számára, hogy mérlegeljék és rangsorolják az összes, a projekt bírálatához használt kritériumot. A számítógép táblázatba foglalja az eredményeket, felfedi a következetlenségeket vagy féleireltéseket, s kérdések megfogalmazására serkent ezekkel kapcsolatban. A kritériumokra leadott szavazatok végül a csoport egyetértését kiírják eredményre vezethetnek.

A beruházási javaslatok elemzésének nincs meghatározott időbeosztása. Amint a megfelelő emberek rendelkezésre állnak, kezdhetik az elemzést. A tervezéssel foglalkozók összegyűjtik az adott év elfogadott projektjeit, hogy beilleszkék azokat a beruházási keretbe. Annyiban létezik egyfajta határidő, amennyiben a következő évi beruházási keret elkészítésének van határideje (ez általában közvetlenül a vonatkozó üzleti év kezdete). Ha egy előterjesztés nem tudja tartani ezt a határidőt, akkor formális engedélyezése elhúzódhat a következő évre, ha csak nem állnak fenn különleges körülmények. A beruházási keret tartalmazza a következő év jóváhagyott tőkeberuházásait. Ha pótlólagos összegeket fogadnak el, akkor a pénzáramlási terveket is felül kell vizsgálni – problémák léphetnek fel ugyanis a pótlólagos összeg finanszírozásával kapcsolatban.

## 8.3. Folyamatban levő programok elemzése

Az új programok kidolgozása mellett sok vállalat rendelkezik szisztematikus módszerekkel a már futó programok elemzésére. Több analitikus eszköz segítheti ezt a folyamatot. Ezek közül az alábbiakban az értékláncelemzést (value chain analysis) és a tevékenységálló körök költségszámítást (activity-based costing, ABC) mutatjuk be.

### 8.3.1. Értékláncelemzés

Ahogy azt a 2. fejezetben leírtuk, az értéklánc a vállalat számára az értékteremtő tevékenységek olyan összekapcsolt folyamata, amelyek a vállalat egy eleme – láncolat, amely az alkatrészgyártók alapvető nyersanyag-beszerzéseitől a végső felhasználásra szánt termék létrehozásáig, illetve annak végfelhasználóhoz történő kiszállításáig ér. A cégeket ebben a kontextusban az értékteremtő tevékenységek átfogó láncában elfoglalt helyük alapján kell megérteni.

A stratégiai tervezés szemszögből az értéklánc-egondolás három potenciálisan hasznos elemzési területet jelöl ki:

1. Kapcsolat a beszállítókkal.
2. Kapcsolat a vevőkkel.
3. Folyamatok kapcsolódásai a cégtérületen.

#### Kapcsolat a beszállítókkal

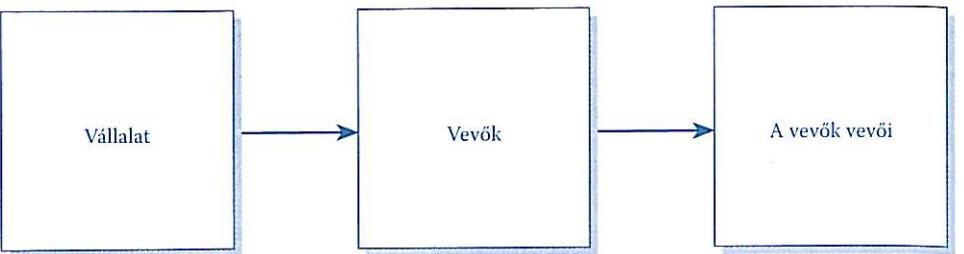
Ahogy azt a 8.3. ábra mutatja, a beszállítókhöz fűződő kapcsolatokat úgy kell kialakítani, hogy azok mind a vállalat, mind a beszállítók számára értéket teremtsenek. Az ilyen lehetőségek megragadása drámaiabban csökkentheti a költségeket, növelheti a cégtérületet – vagy teheti egyszerre mindkettőt.

**Példa.** Amikor az ömlesztett csokoládét tízfontos öntött rudak helyett elkezdték folyékony formában, tartálykocsikban szállítani, az ipari csokoládé gyártója (vagyis a beszállító) leépítette a rudak öntésének és csomagolásának költségét, miközben a vállalat megtakarította a kicsomagolás és összeolvasztás költségét.<sup>5</sup>



8.3. ábra. Nyereségnövelési lehetőségek a beszállítói kapcsolatok révén

<sup>5</sup> Hergert, M.-Morris, D.: Accounting Data for Value Analysis. *Strategic Management Journal*, 10, 1989, 175–188. o.



**8.4. ábra.** Nyereségnövelési lehetőségek a vevői kapcsolatok révén

#### Kapcsolat a vevőkkel

A 8.4. ábra arról mesél, hogy a vevői kapcsolatok éppen annyira fontosak lehetnek, mint a beszállítói kapcsolatok. Számos példát ismerünk vállalatok és vevőik közötti kölcsönösen előnyös kötődésekre.

**Példa.** Egyes tartálygyártók (azaz a vállalatok) gyártóüzemeiket sörfözdék (vagyis a vevők) közelében építették fel, a tartályokat pedig felfüggesztett szállítószalagokon közvetlenül vevőik futószalagjaira juttatják el. Ez a tartálygyártók és vevőik számára egyaránt jelentős költségmegtakarítást eredményez azáltal, hogy felgyorsítja a nehéz és testes üres tartályok szállítását.<sup>6</sup>

#### Folyamatok kapcsolódásai a cégi értékláncában

Az értékláncelemzés nyíltan vallja azt a tényt, hogy a cégen belüli egyedi értékteremtő tevékenységek nem függetlenek, hanem kölcsönösen függnek egymástól.

**Példa.** A McDonald's-nál a reklámkampányok (egy értékteremtő tevékenység) időzítése jelentősen befolyásolja a kapacitásihasználtságot (egy másik értékteremtő tevékenységet). Ezeket a kapcsolódó tevékenységeket össze kell hangolni ahhoz, hogy a reklám teljes hatását kiaknázhassuk.

Egy vállalat azért elemzi az értéklánc kapcsolódásait, mert keresi a hatékonyság-növelés eszközeit. Az elemzés végső célja, hogy a nyersanyagokból keletkező termékek a szállítótól a gyártáson keresztül a legalacsonyabb költséggel, a legrövidebb idő alatt, elfogadható minőségen jussanak el a vevőkhöz.

Az értéklánc terméktervezési elemének hatékonysága növelhető a különféle részegységek számának csökkentésével és gyártásuk egyszerűbbé tételevel.

**Példa.** A japán videómagnó-gyártók az 1977-es 1300 dollárról 1984-re 295 dollárra tudták csökkenteni áraikat azáltal, hogy tudatosították a lánc egy korai elemének (terméktervezés) hatását egy későbbi elemre (gyártás), s drasztikusan csökkentették a videómagnókban levő részegységek számát.<sup>7</sup>

A cégek úgy is dolgozhatnak a láncbeli tevékenységek hatékonyságának növeléséért, ha az egyes tevékenységek mögött meghúzódó költség- és értékokozókat jobban megértik.

- A **befelé irányuló** láncszakasz (vagyis a gyártást megelőző tevékenységek) hatékonysága növelhető, ha csökkentik a beszállítók számát; ha a megrendeléseket egy számítógépes rendszer automatikusan kezeli; ha a beszállítások számát a „just-in-time” modell által megkövetelt mértékre korlátozzák (ami csökkenti a készleteket); ha a szállítókat felelősé teszik a minőségről, ami csökkenti vagy kiiktatja a bevizsgálás költségeit.
- A **gyártási** láncszakasz hatékonysága javítható nagyobb automatizálással, esetleg robotok használatával; a gépek „sejtekbe” történő csoportosításával, melyek mindegyike kapcsolódó gyártási lépések egy-egy sorozatát végzi; jobb termelésellenőrzési rendszerekkel.
- A **kifelé irányuló** (vagyis a gyárkaputól a vevőig terjedő) láncszakasz hatékonysága növelhető a vevők elektronikus megrendelés-kezelési rendszerének létrehozásával (amely manapság nagyon gyakori a körházi beszállító vállalatok között, illetve a kiskereskedelmi bizonyos szegmenseiben); a raktárak földrajzi elhelyezésének célszerű módosításával; az elosztási csatornák racionális átalakításával, a disztribútorokra és viszonteladókra helyezett több vagy kevesebb felelősséggel; a raktári tevékenység hatékonyságának növelésével; a vállalat saját tehergépjárműveinek szállítási teljesítménye és a külső szolgáltatók által végzett fuvarozás arányának megváltoztatásával.

**Példák.** A Procter & Gamble rendelésfeladásra szolgáló számítógépeket helyezett el a Wal-Mart áruházakban, kiküszöbölte ezzel azokat a hibákat, amelyek rendszerint akkor merültek fel, amikor a Wal-Mart vevői átküldtétek megrendeléseiket a P&G rendeléseket rögzítő munkatársainak. Így csökkentették mindenkit vállalat működési költségeit, és egyben lerövidítették a rendelés kezdeményezése és az áruk kiszállítása közötti időt. A Levi Strauss hasonló rendszert működtet saját kiskereskedelmi üzleteiben.

Ezek a hatékonyságorientált kezdeményezések általában lényeges üzleti kompromisszumokkal járnak. Elképzelhető például, hogy a vevők számítógépépről leadott közvetlen megrendelések felgyorsítják a szállítást és csökkentik a papírmunkát, de ezzel együtt a kisebb rendelési mennyiségek miatt a rendelésteljesítés költségeinek növekedéséhez vezethetnek. Lényeges tehát, hogy az értéklánc valamennyi kapcsolódó elemét együtt elemezzük – különben az egyik láncszemnél keletkező hatékonyságjavulást ellensúlyozhatja a másik járulékos költsége.

#### 8.3.2. Tevékenységalapú költségszámítás

A gyártóüzemek növekvő számítógépesítése és automatizálása fontos változásokhoz vezetett a költséginformációk összegyűjtését és felhasználását szolgáló rendszerekben. Hatvan ével ezelőtt a legtöbb vállalat az általános költségeket az egész üzemet egységesen érvényes, közvetlen munkaórákon vagy munkabérén alapuló költségfajlagos, illetve pótlékulcs segítségével osztotta fel a termékekre. Manapság egyre több vállalat gyűjti az anyag- és anyag jellegű költségeket (például szállítás, raktározás) elkülönülten a többi előállítási költségtől; sőt, az előállítási költségeket osztályonként, kapcsolódó tevékenységek sorozatát megtestesítő gépcsoportonként vagy akár gépenként elkülönülten veszi számba. Ezekben a költségpontokban a közvetlen munkaköltségek más költségekkel keveredhetnek, együtt az anyagátalakítás költségét kiadva, amely tehát a nyersanyagok és részegységek végtermékké alakításának teljes bér- és előállítási általános költségét jelenti. Az anyagátalakítási költség mellett az újabb koncepciók a K+F, az igazgatási, illetve a marketingköltségeket is termékekhez rendelik. Ezek az újabb megközelítések többféle vetítési alapot alkalmaznak,

<sup>6</sup> I. m.

<sup>7</sup> I. m. 320. o.

rendszerint a *tevékenység* szót használják a költségközpont kifejezés helyett, a *költségokozó* fogalmát a *vetítési alap* helyett, magát a költségszámítási rendszert pedig a *tevékenységalapú költségszámítási rendszer* (*activity-based costing, ABC*) névvel illetik.<sup>8</sup>

A vetítési alap vagy költségokozó minden költségközpont esetében a költségek felmérülésének okát tükrözi – az a tényező tehát, amely megmagyarázza, hogy a költségközpontok vagy a tevékenységek költségértéke miért különböznek egymástól. A beszerzésnél például költségokozó lehet a beérkezett megrendelések száma; a vállalaton belüli szállításnál a meghozzájárult részegységek száma; a terméktervezésnél a termék különböző részegységeinek száma; a gyártásvezérlésnél a különböző beállások száma. Fontos tehát, hogy az „ok” kifejezés az adott költségközpont esetében költséget okozó tényezőre utal.

**Példák.** A General Motors tevékenységalapú költségszámítást használt részegységei kiszervezési stratégiájának kialakításához. A rendszernek egyetlen üzemben több mint 5000 tevékenység-költség-gyűjtője és több mint 100 különböző költségokozója (azaz olyan mennyiségi tényezője, amely a tevékenységek költségggyűjtőit termékekhez kapcsolta) volt.<sup>9</sup>

A Schrader Bellows, a Scovill Inc. egyik divíziója a tevékenységalapú költségszámítást használta marketing- és termékvetélénnyel-szabályozáshoz. A rendszer 28 tevékenység-költség-gyűjtőből és 16 költségokozóból állt. A korábbi rendszer az öt termelési osztályt egy-egy költségggyűjtőnek tekintette, s egyetlen költségokozót használt a költségggyűjtők költségeinek termékre való felosztásához. (Ez a költségokozó a közvetlen munkaóra volt.)<sup>10</sup>

Az adományozók és befektetők azon követelése nyomán, hogy a mikrohitelzési intézetek (MHI) legyenek gazdaságilag fenntarthatók a fejlődő országokban, egyre elkerülhetetlenebbé vált az MHI-k vezetői számára, hogy felülvizsgálják termékportfóliójuk költségeit. A tevékenységalapú költségszámítás segítségével a SafeSave (egy Bangladesben székelő MHI) meghatározta termékeinek, azaz háromfélé megtakarítási számlacsomagjának valódi költségeit. Az egyik takarékkönyv-megtakarítási formát nagyobb erővel terjesztették, mint ahogyan ehhez a nagy hozamú befektetési szándékot alkalmazkodni tudtak volna. A SafeSave ennek következtében úgy döntött, hogy a termék marketingjét a jobb anyagi körülményekkel rendelkező ügyfelekre korlátozza.<sup>11</sup>

Az ABC módszer nem bonyolult vagy ésszerűtlen, sőt kifejezetten összhangban van a jónan ésszel. Ám régebben a gyárok termékpallettján kevesebb termék szerepelt, a költségek között a munkaerő költsége volt a meghatározó (az általános költségekhez képest nagy volt az aránya), és a termékek kevésbé különböztek az általuk igénybe vett támogató szolgáltatások tekintetében. Ezért az általános költségek tevékenységalapú felosztása valószínűleg nem eredményezett volna nagyon eltérő termékköltségeket a munkabérrel mint vetítési alappal dolgozó, egyszerű mennyiségorientált kalkulációhoz képest.

Manapság a munkaerő költségének jelentősége sok vállalatnál számottevően csökkent, a vezetők pedig egyre kevésbé tekintik olyan költségeket, amelyen a termelési mennyiség-

<sup>8</sup> A hagyományos kifejezést sok vállalat által jellemzően (de nem mindenki által és mindenkor) használt rendszerek leírására használjuk. Ahogy arra Shank rámutat, az ABC lényegének elég sok eleme nyúlik vissza J. M. Clark 1923-as, *Studies in the Economics of Overhead Costs* című könyvéig; Shank, John K.: *Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles. Journal of Management Accounting Research*, 1989. ősz, 48. o.

<sup>9</sup> Beaujon, George-Singhal, Vinod: *Understanding the Activity Costs in an Activity-Based Cost System. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, 1990. tavasz, 51–72. o.

<sup>10</sup> Cooper, Robin: Schrader Bellows. Harvard Business School, 186–272. eset.

<sup>11</sup> www.cgap.org/product costing.

től függően változtatni kell. A vállalatoknál a költségek jelentős részét az általános költségek teszik ki. A „rugalmas gyár” prototípusában a nyersanyag az egyetlen mennyiségfüggő költségtétel, s az egyetlen költségnem, amely közvetlenül az egyes termékekhez kapcsolható. Az ABC hívei azt állítják, hogy a teljesköltség-módszernek magában kell foglalnia az általános költségek azon tevékenységekhez történő proporcionális hozzárendelését, amelyek hosszú távon e költségeket előidézik.

### 8.3.3. A tevékenységalapú költségszámításból származó információ felhasználása

A stratégiai tervezési folyamat részeként használt ABC hasznos megállapításokhoz vezető alkalmazói. Kimutathatja például, hogy a sok különböző alkatrészről álló, komplex termékek tervezési és gyártási költsége magasabb, mint az egyszerűbb termékeké; hogy a kis mennyiségen gyártott termékek egysékköltsége magasabb, mint a nagy volumenben előállított termékeké; hogy a sok gyártósor-átállítással vagy mérnöki változtatással készülő termékek többé kerülnek, mint mások; s hogy a rövid életciklussal rendelkező termékek egysékköltsége magasabb más termékekénél. A fenti különbségek mértékéről szóló információ változásokhoz vezethet olyan kérdésekben, mint a termékstratégia (teljes termékvetélén képviselte vagy fókusztált termékvetélén), az árképzés, a kiszervezési döntések, a termékösszetétellel és termékportfólióval kapcsolatos döntések, a hozzáadott értéket nem termelő tevékenységek kiiktatása, az üzem elrendezése vagy a terméktervezés egyszerűsége.

**Példák.** A Chrysler 1992-ben jól járt a tevékenységalapú költségszámítással, amikor egy mintaprojekt során megvizsgálta a vállalat népszerű kisteherautóihoz szükséges elektromos kábelkötegeinek tervezését. A kötegek vezetékek nyalábjait fogják össze. Kilenc osztály (a terméktervezéstől az összeszerelésen át a pénzügyig) látott neki, hogy meghatározza a kábelkötegek optimális számát. Az összeszerelő részlegben dolgozók csak egyfél köteg használatát támogatták, a terméktervező csoport kilencfélét akart és így tovább. Amikor az ABC segítségével a járművek egész gyártási folyamatát figyelembe véve kiszámolták a tevékenységek költségét, mindenki számára egyértelművé vált, hogy az optimális szám a kettő.

A Hewlett-Packard HP 3000 és HP 9000 nevű új, sikeres középkategóriás modelljei is profitáltak a jobb költséginformációkból. Amikor az ABC kimutatta, hogy az új konstrukciók és alkatrészök tesztelése elkepesztően drága, a mérnökök megváltoztatták tervezik, és olyan összetevők irányába tolta el, amelyek kevesebb tesztelést igényeltek, s ezzel alacsonyabb költségeket jelentettek.<sup>12</sup>

Azt követően, hogy a Naval Air Depot (Jacksonville, Florida) százezer dollárt és hat hónapot áldozott az ABC bevezetését célzó programjára, évente nagyjából 200 millió dollárt takarított meg. Az ABC használatával a repülőgépelemek mozgatásának távolságát 80 százalékkal, a műveleti lépések teljes számát 91 százalékkal csökkentették, a feladatgazdák cserélődésének száma pedig összességében 92 százalékkal lett kisebb.<sup>13</sup>

Más cégek jelentős költségmegtakarítást értek el a komplexitás csökkentése révén.

<sup>12</sup> Cooper, Robin: Shrader Bellows.

<sup>13</sup> www.dekkerltd.com

**Példák.** A Procter & Gamble szabványosította termékformuláit és azok csomagolásait. A samponok esetében például a cégek csupán kétféle alapcsomagolást használt az Egyesült Államokban, amivel évente 25 millió dollárt takarított meg.<sup>14</sup>

A General Motors 53-ról 44-re csökkentette amerikai autómodelljeinek számát, illetve összenvonta Pontiac és GMC divízióját, hogy ezzel egyszerűsítse marketingjét.<sup>15</sup>

## 8.4. A stratégiai tervezési folyamat

Egy olyan cégben, amely gazdálkodási ügyvitelében a naptári év alapján működik, a stratégiai tervezési folyamat tavasszal kezdődik, és összel fejeződik be, éppen az éves kerettervezés megkezdése előtt. A folyamatot a következő lépések alkotják:

1. Az elmúlt év stratégiai tervének felülvizsgálata és aktualizálása.
2. Az előfeltevések és irányelvek meghatározása.
3. Az új stratégiai terv első iterációja.
4. Elemzés.
5. Az új stratégiai terv második iterációja.
6. Végső felülvizsgálat és jóváhagyás.

### 8.4.1. A stratégiai terv felülvizsgálata és aktualizálása

A gazdasági év során meghozott döntések kisebb-nagyobb mértékben megváltoztatják a stratégiai tervet – a vezetés akkor hoz döntéseket, amikor arra szükség van, nem pedig egy meghatározott ütemezés szerint. Elméletileg minden egyes döntés következő öt évre gyakorolt hatását azon nyomban be kellene építeni a stratégiai tervbe, máskülönben a formális terv többé nem azt az utat mutatja, amelyen a vállalat járni kíván. Előfordulhat hát, hogy a terv nem jelent immár érvényes viszonyítási pontot a javasolt stratégiák és programok teszteléséhez, ami viszont a terv egyik legfőbb értéke lenne. Mindezek ellenére a gyakorlatban nagyon kevés szervezet frissíti folyamatosan stratégiai tervét. A frissítés több papírmunkával és számítógép előtt töltött idővel járna, mint amit a vezetés jellemzően e tekintetben értékesnek tart.

Ezek alapján az adott év stratégiai tervezési folyamatának első lépése a megelőző évben elfogadott stratégiai terv felülvizsgálata és aktualizálása. A tárgyév első néhány hónapjáról szóló tényeszerű információk már megtalálhatók a számviteli beszámolókban, amelyeket aztán az aktuális év várható értékeként az egész évre kivetítének. Ha a szoftver elég rugalmas, akkor kiterjesztheti a jelen évben érvényesülő erők hatását a „távolabbi időszakokra”, vagyis a jelen évet követő esztendőkre is; ha nem, akkor a várható értékeket manuálisan számolják ki. Az új programra vonatkozó döntések bevételel, kiadással, tőkeköltséggel és cash flow-val kapcsolatos hatásait is összesítik. Az aktualizálást általában a tervezőgárda végzi el. A vezetést akkor vonják be, ha – általuk tisztázandó – bizonytalanságok vagy két-értelműségek szerepelnek a programokról hozott döntésekben.

<sup>14</sup> Schiller, Zachary: Making It Simple. *Business Week*, 1996. szeptember 9., 96–104. o.

<sup>15</sup> I. m.

### 8.4.2. Az előfeltevések és irányelvek meghatározása

A frissített stratégiai terv olyan általános előfeltevéseken (premisszákon) alapul, mint a bruttó hazai össztermék (GDP) növekedése, a gazdasági ciklusok jellegzetességei, a munkavállalók aránya, a fontos nyersanyagok ára, a kamatlábak, az értékesítési árak, a versenytársak akciói, illetve a kormányzati intézkedések hatása azokban az országokban, ahol a vállalat működik. Ezeket a premisszákat felülvizsgálják, és szükség szerint megváltoztatják, hogy a legfrissebb információkat tükrözzenek.

Az aktualizált stratégiai terv tartalmazza a már létező szervezeti egységek bevételeire, költségeire és pénzarámára vonatkozó következményeket, illetve a részlegekben az új üzemek nyitása, a meglevő üzemek kiterjesztése, az üzemek bezárása vagy áthelyezése következtében fellépő változásokat. Megmutatja azt az új tőkerészt, amely a tezaurált eredményből és az új finanszírozási forrásokból várhatóan rendelkezésre áll majd. Az érvényesség biztosítása érdekében átvizsgálják a feltételeket, és az összegeket kiterjesztik még egy újabb évre.

A megszülető naprakész verzió nem meg a részletekbe. Egy durva becslés is elegendő alap a felsővezetésnek ahhoz, hogy döntsön a tervidőszak alatt elérődő főbb célokról, illetve azokról a legfontosabb irányelvezekről, amelyekre figyelni kell a célok eléréséhez vezető út megtervezése során. Az értékesítési árbevételként, nyereséghányadként vagy a működőtőke megtérüléseként megfogalmazott célokat általában külön határozzák meg az egyes termékvonalakra. Az alapvető irányelvek feltételezések a békrek és fizetések növekedéséről (beleértve az új, kompenzációt befolyásoló bérén kívüli juttatási programokat is), az új vagy megszüntetett termékvonalakról, illetve az eladási árakról. A központi egységek számára állományi plafont határozhannak meg. A fentiek ezen a szinten első megközelítésben mutatják a felsővezetés tapogatózó álláspontját. A következő lépésben az üzleti egységek vezetőinek lehetősége nyílik saját nézeteik kifejtésére.

#### Vezetői értekezletek

Sok vállalat tart éves (gyakran „csúcstartálkozónak” nevezett) tervtalálkozót a vállalati és divízióvezetők részvételével, ahol megbeszélnek a javasolt célokat és irányelvezeket. A tervtalálkozók általában napokon át, a szervezeti egységektől távol eső helyen zajlanak, hogy minimalizálják a zavaró tényezőket. A formális menetrend betartása mellett egy ilyen találkozó lehetőséget biztosít a vállalat vezetőinek arra is, hogy megismernék egymást.

### 8.4.3. A stratégiai terv első iterációja

A premisszák, a célok és az irányelvezek felhasználásával a divíziók, illetve a többi szervezeti egység elkészítik a stratégiai terv „első vágását”, amely az aktuálisan érvényes tervezetben foglaltakhoz képest, érvekkel megtámadogatva más operatív tervelemeket is tartalmazhat – így például a marketingtaktikában történő váltás szándékát. Az elemzőmunka nagy részét a divíziók személyzete végzi, ám a végső döntéseket a divízióvezetők hozzák. A személyes kapcsolatoktól függően a divíziókban dolgozó szakemberek kérhetik a központi személyzet tanácsát is a tervezők elkezdté a tervezést során. Másfelől a központi csapat tagjai gyakran látogatják meg az üzleti egységeket a folyamat során abból a célból, hogy tisztázzák az irányelvezeket, a premisszákat és az elvárásokat, illetve, hogy általanosságban segítsék a tervezési folyamatot.

Az elkészült stratégiai terv a következő elemekből áll: eredménykimutatás; a készletek és a vevők állományi értékei, egyéb kulcsfontosságú mérlegelemek; a munkavállalók szá-

ma; az értékesítés és a termelés számszaki jellemzése; üzemi költségek, tőkenövekmények; bármely szokatlan pénzáramlás; szöveges értelmezés és indoklás. A számok kellően részletezettek (bár sokkal kevésbé, mint az éves kerettervben) a következő és az azt követő évre, ám csak összefoglalásszerű információt tartalmaznak a későbbi évekre.

#### 8.4.4. Elemzés

Miután a központ kézhez kapja az üzleti egységek terveit, összesíti azokat egy átfogó vállalati stratégiai tervbe. A tervezőszemélyzet, a marketing, a gyártásvezetés és más központi funkcionális területek vezetői mélységeben elemzik a tervet. Az X üzleti egység új marketingtaktikát tervez – valószínűsíthető-e, hogy az ennek eredményeként vélemezett értékesítés tényleg akkora lesz, mint ahogy azt a terv mutatja? Az Y üzleti egység növelni kívánja az adminisztratív személyzet létszámát – valóban szükség van újabb munkatársakra? A Z üzleti egység nagy termelékenységnövekedést feltételez – életszerű-e az ezt alátámasztó indoklás? A kutatás-fejlesztés fontos új termékeket ígér – felkészültek-e az üzleti egységek e termékek gyártására és értékesítésére? Egyes divízióvezetők *tartalékokat* igyekeznek beépíteni becsléseikbe, hogy könnyebben elérhessék céljaikat – felismerhetők és kiiktathatók ezek a tartalékok?

A központ vizsgálja az üzleti egységek terveinek összhangját is. Ha az egyik divízió egy másik divízió számára termel, megegyeznek-e a termelő egység szállítási tervei az értékesítési egység tervezett eladásaival? Összhangban vannak-e a külföldi leányvállalatokba irányuló tervezett szállítmányok e leányok tervezett értékesítésével?

A központi részlegek személyzete és divízióbéli kollégáik e kérdések némielyikét tárgyalásai keretében oldják meg, másokról beszámolnak a vállalatvezetésnek, így azok a cégek vezetők és a divízióvezetők közötti viták alapjává válnak. Az effajta tárgyalások képezik a formális tervezési folyamat lelkét – rendszerint órákon át tartanak, és folytatódnak egy vagy több napon át az üzleti egységek szintjén.

A divíziók terveinek összesítése során sokszor *tervezési rés* keletkezik – azaz az egyedi tervek összege nem éri el a vállalati céllítményekben szereplő tervértéket. A tervezési rés háromféléképpen szüntethető meg: (1) lehetőségeket találnak az üzleti egységek terveinek javítására, (2) vállalatfelvásárlások révén, (3) a vállalati célok felülvizsgálatával. A felsővezetés általában az első lehetőségre összpontosít.

A tervszámokból a központi személyzet kiszámítja a cég tervezett pénzsükségletét. Ez pótölönök finanszírozási igényt válthat ki, de jelezheti az osztályok növelésének lehetőségét is.<sup>16</sup>

#### 8.4.5. A stratégiai terv második iterációja

Az első szintű terv elemzése olykor csak bizonyos üzleti egységek terveinek felülvizsgálatát teszi szükségessé, ám a premisszák és irányelvek megváltoztatásához is vezethet, ami már az összes üzleti egységet érinti. A tervek összesítése nyomán például kiderülhet, hogy

<sup>16</sup> E meglátás bővebb kifejtését lásd Govindarajan, V.-Shank, J. K.: Cash Sufficiency: The Missing Link in Strategy Planning. *Journal of Business Strategy*, 1986. nyár, 88–95. o.

a növekvő készletek és a beruházások miatti pénzeszközcsökkenés nagyobb, mint amit a vállalat biztonságosan megengedhet magának. Ha pedig így van, akkor szükség lehet a kiadások időbeli elhalasztására. Az effajta döntések a terv felülvizsgálatához vezetnek. Technikailag egy felülvizsgálat sokkal egyszerűbb, mint az eredetileg benyújtott terv újraalkotása, hiszen csak néhány számot kell megváltoztatni – szervezetileg viszont ez a folyamat legfájdalmasabb része, mivel bonyolult és érzékeny döntések meghozatalát kívánja meg.

Egyes vállalatok nem követelnek meg az üzleti egységektől formális felülvizsgálatot. Ezeknél a szervezeteknél a változásokat informálisan tárgyalják meg, a végeredményeket pedig a központ rögzíti a tervben.

#### 8.4.6. Végső felülvizsgálat és jóváhagyás

A felülvizsgált tervet általában a csúcsvezetés ülésén vitatják meg részletesen. A tervet bemutathatják az igazgatótanács ülésén is. A stratégiát végül a vezérigazgató hagyja jóvá. E jóváhagyásnak a kerettervezési folyamat beindulása előtt kell megszületnie, hiszen a stratégiai terv e tervezési fázis fontos bemenete.

### 8.5. Összefoglalás

A stratégiai terv a vállalati stratégia megvalósításának hatásait mutatja be a következő néhány évre.

Az érvényes stratégiai terv elkészítése óta eltelt időszakban a szervezet vezetése különböző tőkeberuházási döntéseket hozott. A tőkeberuházási kezdeményezések jóváhagyásának folyamata nem követ meghatározott időrendet – a felsővezetők azon nyomban meghozzák a döntéseket, amint azok szükségessé válnak. A tervezők belefoglalják a stratégiai tervbe e döntések következményeit, ahogy az olyan külső hatásokra vonatkozó előfeltevéseket és irányvonalakat is, mint az infláció, a piac lévők szervezeti magatartása és a termékárazás.

Ezen információk felhasználásával a divíziók és a támogató részlegek új stratégiai terveket szönek, amelyeket részletesen megtárgyalnak a felsővezetéssel. Ha az eredményül kapott vállalati szintű tervből nem látszik a kielégítő nyereségeség, akkor úgynevet az tervezési rés alakul ki. Ezzel a stratégiai terv második iterációja során foglalkoznak, mely olykor az üzleti egységek terveinek fájdalmas megcsonkításával jár.

A stratégiai tervezési folyamatot több elemzési technika – köztük az értékláncelemzés és a tevékenységalapú költségszámítás – segítheti.

### 8.6. Ajánlott irodalom

Brethauer, Dale: *The Power of Strategic Costing: Uncover Your Competitors' and Suppliers' Costs*. AMACOM, 1999.

Cooper, R.-Slagmulder, R.: *Supply Chain Development for the Lean Enterprise: Interorganizational Cost Management*. Productivity Press, 1999. szeptember.

Eisenhardt, Kathleen M.-Sull, Donald M.: *Strategy as Simple Rules*. Harvard Business Review, 2001. január, 106–119. o.

- MacMillan, Ian–McGrath, Rita: *Discovery Driven Planning*. *Harvard Business Review*, 2000. január.
- Porter, Michael E.: *Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1985.
- Shank, John K.–Govindarajan, Vijay: *Strategic Cost Management*. New York: Free Press, 1993.
- Tucker, K.: *Scenario Planning*. Association Management, 1999. április.
- Ulwick, A. W.: *Business Strategy Formulation: Theory, Process, and the Intellectual Revolution*. Westport, CT: Quorum Books, 1999.

### 8.1. ESETTANULMÁNY

## Allied Office Products\*

Az Allied Office Products 1992-ben 900 millió dolláros értékesítési árbevétellel működött az üzleti formanyomtatványok és olyan speciális papíráruk piacán, mint az irodai géppapír, a borítékok, a jegyzettömbök és az üdvözlökártyák. 1988-ban a vállalat kiterjesztette tevékenységét az üzleti formanyomtatványok készletmenedzsmentjének szolgáltatására is. Az Allied úgy gondolta, hogy ezen a területen tud értéknövelő szolgáltatásokat nyújtani, s így meg tudja különböztetni magát a többi formanyomtatvány-gyártótól. A formanyomtatvány-gyártás 1988-ra érett iparággá vált, s minden versenyző vállalat kereste az értékesítés növelésének lehetőségeit. Az Allied kampányba kezdett azzal a céllal, hogy vállalati ügyfeleit részévé tegye a „teljes formanyomtatvány-kontroll” (TFK) elnevezésű programjának.

1992-re a TFK-ból származó értékesítés nagyjából 60 millió dollárt tett ki, s az Allied egy önálló céget hozott létre az üzleti formanyomtatványok divízióján belül az itteni vevőkkel való kapcsolattartásra. A TFK által nyújtott szolgáltatások közé tartozott a formanyomtatványok raktározása és disztribúciója (beleértve a készletfinanszírozást), ahogy a készletgazdálkodás és a nyomtatványhasználatról szóló kimutatások elkészítése is. Az Allied fejlett számítógépes rendszert használt az ügyfelek nyomtatványkészleteinek, felhasználási jellemzőinek és rendelésének folyamatos nyomon követésére. Ezeket az információkat vőiknek átfogó, de egyszerűen és gyorsan áttekinthető beszámolók keretében juttatták el.

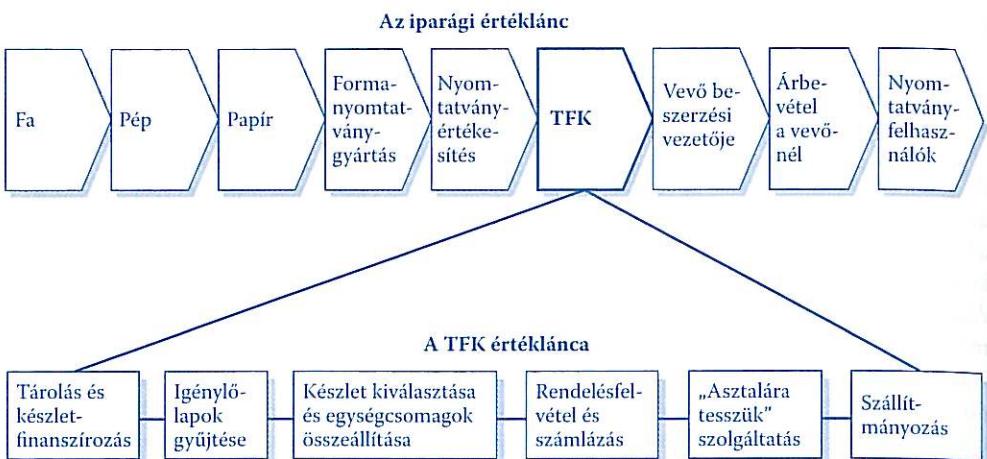
Terjesztési tevékenységének részeként az Allied külön szolgáltatásként („pick pack service”) hajlandó volt felnyitni az egységsomagokat is, hogy képzett alkalmazottai pontosan a megfelelő számú válogassák össze az ügyfelek által kért formanyomtatványokból. Az Allied filozófiája az volt, hogy egy jól működő raktár- és disztribúciós hálózat létfontosságú valamennyi vezetői programhoz – „tudjuk, hogy mi kell önnek ... a megfelelő termék a megfelelő helyen, a megfelelő időben”.

Néhány ügyfélnek az Allied felajánlotta az „asztalára tesszük” szolgáltatást, amelynek részeként a cég személyzete egyes irodákba is kivitte a nyomtatványokat (egyébként általában csak a raktárbázisra szállítottak). A formanyomtatvány-menедzsment üzletének átfogó szolgáltatójaként az Allied termékpakettjának is átfogónak kellett lennie. Termékkonaluk ennek megfelelően felölelt minden – a standard számítógépes nyomatópapírtól és a faxpapírtól a testreszabott formanyomtatványokig, amelyek pontosan az adott ügyfél üzleti szükséleteit elégítették ki.

### A jelenlegi költségszámviteli rendszer

Az Allied a nyomtatványgyártó és a TFK tevékenységeket elkülönült eredményközpontokként üzemeltette. A termék átvezetése a TFK-hoz az egyenlő elbánás elve alapján történt, a méltányos piaci értéken rögzített elszámoláron.

\* Az esettanulmányt John Shank professzor (Amos Tuck School) adaptálta Vijay Govindarajan és Jay Weiss [T'93] (Amos Tuck School, Dartmouth College) korábbi esetleírása alapján, engedélytel.



1. ábra. Értéklánc-koncepció – TFK

Az Allied 13 helyszínen gyártott üzleti formanyomtatványokat. Habár a cég bátorította a vevői megrendelések belülről történő teljesítését, a TFK értékesítőinek, ha erre volt szükség, megvolt a lehetősége a termék kiszervezésére. A TFK iparági értékláncát az 1. ábra mutatja.

A formanyomtatvány-menedzsment programban részt vevő ügyfelek nyomtatványkészleteiket az Allied tíz elosztóközpontjának egyikében tárolták. A nyomtatványokat igényeiknek megfelelően szállították ki számukra. A tárolás és a szállítmányozás költségeit fedezendő, minden ügyfélnek a termékek adott havi értékesítési költségeinek meghatározott százalékán alapuló szolgáltatási díjat számoltak fel, a ténylegesen nyújtott szolgáltatás szintjétől függetlenül.

Ha egy TFK-ügyfél igénybe vette bármelyik elosztási szolgáltatást, akkor a nyomtatványokra olyan árat szabtak ki neki, amely elég magas volt ahhoz, hogy a termékköltség raktározási és elosztási költségek fedezésére szolgáló, pótolagos 32,2 százalékát – a készletekben és szállítmányozással lekötött tőke költségét – is elnyelje. Ezt a százalékértéket az 1990-es év tényleges pénzügyi adataira alapozva határozták meg, mégpedig úgy, hogy

1. táblázat. A szolgáltatási díjak számítása (ezer dollár)

Értékesített termékek költsége (1990)	24 059 \$			
Raktározás/elosztás költsége (1990)	4 932 \$			
a termékköltség százalékában	20,5%			
Átlagos készletállomány (1990)	10 873 \$			
Átlagos tőkeköltség (1990)	10,4%			
A készletfinanszírozás teljes költsége	1 131 \$			
a termékköltség százalékában	4,7%			
Összes szállítási költség (1990)	1 684 \$			
a termékköltség százalékában	7,0%			
<b>Szolgáltatások teljes költsége</b>		32,2%		
Standard ár 5 (Termékköltség × 1,32) × 1,2				

2. táblázat. A 20 legjobb TFK-ügyfél (1992. augusztus, a fedezeti összeg szerint rangsorolva, minden adat dollárban)

Ügyfél	Értékesítés tényleges nettó árbevétele	Termékköltség	Szolgáltatásköltség (ABC-számítással)	Fedezi összeg
1	76 904	49 620	2 862	24 422
2	130 582	74 396	34 578	21 608
3	72 956	48 216	3 456	21 284
4	64 903	37 981	6 574	20 348
5	45 088	26 098	1 309	17 681
6	104 689	62 340	25 356	16 993
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
18	45 893	29 570	6 904	9 419
19	62 954	41 034	13 746	8 174
20	26 699	16 830	2 236	7 633
<b>Összesen</b>	<b>1 279 133</b>	<b>779 003</b>	<b>209 852</b>	<b>290 278</b>

3. táblázat. A 20 legrosszabb TFK-ügyfél (1992. augusztus, fedezi összeg szerint rangsorolva, minden adat dollárban)

Ügyfél	Értékesítés tényleges nettó árbevétele	Termékköltség	Szolgáltatásköltség (ABC-számítással)	Fedezi összeg
1081	3 657	2 356	2 325	21 024
1082	38 467	26 301	13 740	21 574
1083	5 926	3 840	4 214	22 128
1084	163	89	2 390	22 316
1085	3 256	2 006	3 590	22 340
1086	82 086	61 224	23 756	22 894
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
•	•	•	•	•
1098	74 569	50 745	45 698	221 874
1099	88 345	64 930	53 867	230 452
1100	113 976	82 987	72 589	241 600
<b>Összesen</b>	<b>717 142</b>	<b>486 035</b>	<b>417 472</b>	<b>2 186 365</b>

aggregált szinten – összességében – minden költséget lefedjenek (lásd 1. táblázat). Az értékesítési csapat ez után átlagosan 20 százalékos haszonkulcsot tett még rá a termékek és szolgáltatások költségére. Ahogy a 2. és 3. táblázat mutatja, az egyes ügyfeleknek adott árak eltérhettek a standard számításuktól.

## A vevőjövedelmezőség útján mért vevőérték megértése

Amikor a TFK jövedelmezősége 1992 októberében zuhanni kezdett, John Malone vezérigazgató felvetette az elosztási szolgáltatások díjazása megfelelőségének kérdését.

„Az Üzleti Formanyomtatvány Divízió alaptevékenysége fektetett tőkéjének megtérülése (ROI) 1988-ban 20 százalékos volt. A megtérülést eredményező nyereség viszont már évek óta csökken. Az előrejelzés szerint a TFK 1992-ben csak 6 százalékos ROI-t fog produkálni. Valami azt súgja nekem, hogy ezt az üzletet nem menedzeljük jól! Úgy érzem, a szolgáltatások díjazását kell közelebbről megvizsgálnunk. Szerintem csak azokat a szolgáltatásokat kellene ráterhelni ügyfeleinkre, amelyeket igénybe vesznek. A mostani helyzet nem tűnik igazságosnak: vegyünk két, tőlünk ugyanannyi terméket vásároló ügyfelet – az, amelyik rengeteg készletet tárol az elosztóközpontunkban, és emellett folyamatosan kis darabszámú szállításokat kér, pontosan ugyanakkora szolgáltatási díjat fizet, mint a másik, aki alig zavar minket néha-néha.”

John végignézte feljegyzéseit, és talált két hasonló nagyságrendű ügyfelet (hívjuk öket A-nak és B-nek), akiket két külön értékesítő kezelt. Az értékesítés árbevétele 79 320 dollárt, a termékköltség 50 000 dollárt tett ki mindenütt ügyfél esetében. A jelenlegi rendszerben ugyanakkora szolgáltatási díjat terheltek rájuk, holott John felfigyelt rá, hogy ezek az ügyfelek csak az eladott termékek értékét tekintve hasonlítottak egymásra – nagyon különböztek egymástól viszont abban, hogy milyen mértékű szolgáltatást vettek igénybe az Alliedtől.

Az elmúlt évben az A vevő 364 termékre adott megrendelést, ami összesen 910 vonást<sup>1</sup> jelentett (mindegyik felnyitott egységsomagból), míg a B vevő 790 megrendelést adott fel, összesen 2500 vonással (szintén csak felnyitott egységsomagkból). Az elosztóközpontban tárolt készlet átlagos nagysága az A vevő esetében 350 doboz, míg a B vevő esetében 700 doboz volt. A B vevő átlagos havi készletére 50 000 dollárra rúgott (amiből 7000 dollár egész évben ott csücsült), míg ugyanez az A vevőnél csak 15 000 dollárt jelentett. A B vevő aktivitása nagyobb volt: évi 7500 dolláros szállítási költség mellett hetente háromszor szállítottak hozzá, míg az A vevőnek elég volt heti egy szállítás, éves költsége pedig 2250 dollárt tett ki. Emellett a B vevő az elmúlt évben 26-szor kérte „asztalára tesszük” szállítást, míg az A vevő egyáltalán nem igényelt ilyet. John Malone a TFK controlleréhez, Melissa Dunhillhez és az operatív igazgatóhoz, Tim Cunninghamhez fordult segítségért.

„Hogyan érthetném meg jobban a vevői jövedelmezőséget?” – kérdezte tőlük. „Nos – felelte Tim –, ha ki tudnánk ökulálni – természetesen anélkül, hogy túlzásokba esnénk –, hogy pontosan mi történik az elosztóközpontokban, talán előremutatóbb elképzelések lehetnének arról, hogy mennyibe is kerül különböző ügyfeleink kiszolgálása.” Tim tudta, hogy az elosztóközpontokban két alapvető tevékenység zajlik: a formanyomtatványok raktározása és azok kiszállítása a vevői megrendelések alapján. Johnnal úgy döntöttek: beszélnek néhány tűzközeli emberrel, hogy részletesebb információkhoz jussanak.

<sup>1</sup> Amikor egy vevőnek formanyomtatványa volt szüksége, benyújtott az összes féle és fajta kívánt terméket feltüntető igénylőlapot. minden egyes igényelt termék egy „vonás” volt. Ha az igénylőlap teljes dobozokra vonatkozott, akkor azt „dobozonásként” rögzítették. A teljes doboznál kisebb mennyiségek „felnyitott egységsomag vonásként” futottak.

## Az elosztóközpont tevékenységelemzése

John és Tim látogatást tett az Allied Kansas City-beli (Missouri) elosztóközpontjában. Wilbur Smith üzemvezető megerősítette előzetes elképzeléseiket: „Mi semmi mást nem teszünk, mint raktározzuk a dobozokat és feldolgozzuk a megrendeléseket. Az általunk igényelt raktártér csak a dobozok számától függ. Sok olyan dobozunk van, ami örökké itt ücsörög. Ha kidolgoznánk valamilyen rugalmas haszonbérleti programot és megváltoztatnánk a tárolósorok elrendezését, akkor valószínűleg az általunk tárolt dobozok számának változásával arányosan módosítani tudnánk a szükséges területet. A másik dolog, ami tényleg nagyon zavar: van egy adag olyan készletünk, ami időtlen idő óta itt hever. Minek ez az ügyfeleknek? Nem fizetnek érte, amíg le nem hívják innen. Nincs rá mód, hogy mégis valahogy elvitessük velük ezeket a cuccokat?”

„Ami a tevékenységek adminisztrációját illeti, minden a lehívások számától függ. Egy adott igénylőlapon pedig a vevő annyi különböző terméket kérhet, amennyit csak akar.”

A csoport ezt követően Rick Fosmire-rel, a raktárvezetővel beszélgetett, aki a következőket mondta: „Engem nem érdekel, hogy száz igénylést kapok, mindegyiken egy-egy vonással, vagy pedig egy igénylőlapot száz vonással, a srácoknak így is, úgy is száz terméket kell levenniük a polcokról. És azok az átkozott egységsomag-nyitogató rendelések... Manapság majdnem mindenki felnyittatja az egységsomagot. Úgy tűnik, soha többé senki nem rendel már egy egész, ötszáz darabos doboz. Tudják, mennyivel több munkába kerül kiszedegetni az árut a dobozokból? És akkor mindennek a tetejébe ez az »asztalára tesszük« szolgáltatás, na ez valódi szennedés a srácoknak. Persze, nyújtsunk ilyen szolgáltatást, de az ezt igénybe vevő ügyfeleknek jó lenne extrán fizetniük érte. Szó sincs arról, hogy a fiúknak egyébként nincs mit csinálniuk.”

John és Tim számára kezdett kirajzolódni a kép arról, hogy mi folyik az elosztóközpontban, de volt még egy ember, aki mindenképpen beszélniük kellett. Tisztában voltak vele, hogy nagyon sok pénz – főként munkabér – ment el adatfeldolgozásra. Tudniuk kellett, hogy mivel töltik ezek az emberek az idejüket.

Hazel Nutley 17 éve volt adatbeviteli alkalmazott az Alliednál. „Semmi mást nem csinálunk, mint rögzítem a kérelmeket, sorrol sorra.” – mondta. „Elértem arra a pontra, amikor annyira ismerem a vevőket, hogy minden rendelési információjuk világos számomra. Az egyetlen dolog, ami igazán számít, hogy hány vonást kell rögzítenem.”

Megfigyeléseik és az interjúk információinak felhasználásával Tim és John a következő hat elsődleges értékteremtő tevékenységre osztotta fel az elosztást: raktározás, igénylőlapok kezelése, alapszintű raktárkészlet-kiválogatás, egységsomag felnyitása, adatrögzítés, illetve „asztalára tesszük” szolgáltatás. Melissa segítségével az elosztóközpontokból vett ötös minta alapján a következő költségeket rendelték ezekhez a tevékenységekhez (a számításokat lásd a 4. táblázatban):

Raktározás	1550
Igénylőlapok kezelése	1801
Alapszintű raktárkészlet-kiválogatás	761
Egységsomag felnyitása	734
Adatrögzítés	612
„Asztalára tesszük” szolgáltatás	250
Összesen (dollárban)	5708

**4. táblázat.** A költségek tevékenységek szerinti lebontása (ezer dollár)

	Osszes költség	Tevékenységgölktség*	
Bérleti díj	1424 (85%)	1211	(1424 × 0,85)
Értékcsökkenés	208 (85%)	177	(208 × 0,85)
Rezsiköltség	187 (85%)	159	(159 × 0,85)
Örző-védő szolgáltatás	3	3	
<b>Raktározás összes költsége</b>		<b>1550</b>	
Bérleti díj	1424 (15%)	214	(1424 × 0,15)
Értékcsökkenés	208 (15%)	31	(208 × 0,15)
Rezsiköltség	187 (15%)	28	(187 × 0,15)
Bérek és bérén kívüli juttatások	909	909	
Telefon	96	96	
Adó, biztosítás	104	104	
Utazás, reprezentáció	40 (75%)	30	(40 × 0,75)
Postaköltség	56	56	
Óradíj és egyéb juttatások	316	316	
Egyéb költség	17	17	
<b>Igénylőlapok kezelésének összes költsége</b>		<b>1801</b>	
A raktározási tevékenység változó bérre és bérén kívüli juttatásai	1735	1735	
Utazás és reprezentáció (25%)	40 (25%)	10	(40 × 0,25)
<b>Raktározási tevékenység összesen</b>		<b>1745</b>	
Alapszintű raktárkészlet-kiválogatás (44%)		761	
Egységes csomag felnyitása (42%)		734	
„Asztalára tesszük” szolgáltatás (14%)		250	
Adatfeldolgozás költségei	612	612	
<b>Összesen</b>	<b>5708</b>	<b>5708</b>	

\* Néhány költségeemet a tevékenységek között felosztották.

Tim ezt követően – a mintából származó történeti információk és a jelenlegi trendek alapján – a következőket becsülte 1992-re:

- Ennek az öt, az országban szétszórtan elhelyezkedő elosztóközpontnak átlagosan nagyjából 350 000 dobozos összesített készletállománya lesz (a legtöbb doboz szabványméretű).
- 1992-ben körülbelül 310 000 igénylőlapot fognak feldolgozni.
- Az egyes igénylőlapok átlagban 2,5 vonást tartalmaznak.
- A vonások mintegy 90 százaléka az egységes csomagok felnyitásával jár (szemben azzal, ha teljes dobozokat szállítanak).
- A tőkeköltség 1992-ben valószínűleg 13 százalék körül lesz.

„Lassan összeáll az új számítógépes rendszerünk, mely ettől kezdve nyomon fogja követni az egyéni szállítási díjakat – mondta Tim –, úgyhogy csak annyit terhelünk az ügyfélre, amennyibe nekünk ténylegesen kerül.” John és Melissa egyetértettek abban, hogy ez méltányos elképzelésnek hangzik.

Néhány, az elosztóközpontban elhangzott dolog azonban még mindig zakatolt Tim fejében. „Nem gondoljátok, hogy tennünk kellene valamit az előregegett készlet megmozgatása érdekében? Mit szóltok ahhoz, ha felszámolnánk valami extra díjat, mondjuk havi 1,5 százaléket minden olyan készletelemre, amely több mint kilenc hónapja ott áll?”

„Nagyszerű ötlet!” – válaszolta Melissa. „Ez abban is segíteni fog bennünket, hogy bebiztosítsuk magunkat a túlkoros készleteken gyakran elszenvedett veszteséggel szemben, ami sokszor amiatt keletkezik, mert az ügyfél egyszerűen megváltoztatja a formanyomtatványait. Tudjátok, hogy ezt a költséget egyszerűen le szoktuk nyelni, soha nem számítjuk fel nekik.”

Már majdnem végeztek. „Mi legyen az »asztalára tesszük« szolgáltatással?” – kérdezte Tim. „Szerintem extra díjat kellene miatta felszámolni, viszont nem akarom, hogy az egész túl bonyolulttá váljon.”

John így felelt: „A srácoknak átlagosan mennyi többletidőt vesz igénybe körberohanni az ügyfél vállalatát?”

„Körülbelül másfél-két óra. Óránként 15 dollárral számolva ez körülbelül 30 dollár minden alkalommal. Elfogadható?”

„Szerintem jól hangzik. És ez a 250 ezer dolláros teljes feladathoz is jól köthető, hiszen nagyjából 8500 »asztalára tesszük« kérelmet fogunk feldolgozni idén.”

## Szolgáltatásalapú árazás

Az egész vezetői csapat – beleérte Doug Kingsley-t, az Üzleti Formanyomtatvány Divízió gazdasági igazgatóját is – érezte, hogy kell lennie valami jobb módszernek az elosztási szolgáltatások továbbterhelésére, amely segítené a TFK jövedelmezőbbé válását. Mostanra sokkal jobban értették az elosztási tevékenységhöz kapcsolódó költségokozókat.

„Nem lesz könnyű rávenni az értékesítő kollégákat a tevékenységgölktség-alapú árazási program elfogadására” – mondta John. „Néhányuk rabja lett saját módszerének, és nem szereti a változásokat. A szolgáltatásalapú árazás (services based pricing, SBP) használatával néhány ügyfelnél költségnövekedés várható a pótolágos elosztási díjak miatt. Értékesítőik nem igazán fognak örvendezni. Másfelől viszont néhány értékesítési kolléga nyereséghányadának növekedését érzékelheti majd.” E szervezeti problémák megoldása ugyanakkor nyilván csak a jéghagyományos csúcsát jelentette.

A számviteli osztály adatbázisa az összes egyedi ügyfélszámla összes aktivitását mutatta, és képes volt kiszámítani az ügyfelek fedezeti összegeit. Mindezzel azonban ezt az információt nem tudták eredményesen felhasználni. A TFK vezetése elővette adatait, és elemezni kezdte azokat.

Bár a TFK 1100 különböző ügyfélszámlát tartott fenn, az üzlet nagy része kevés ügyfélhez kötődött: a legjobb 40 a vállalat nettó árbetévelének 48 százalékát adta (lásd 5. táblázat).

A vevőjövedelmezőséggel mért vevőérték megértésének céljából a TFK vezetése átdolgozta az adatbázisban lévő információkat úgy, mintha az ügyfeleknek a tényleges használat alapján szolgáltatási díjakat számítanának fel, de a nettó árbetétel és a termékköltség körábbi értékeit meghagyta. Ez számok alapján újraszámították a fedezeti összegeket, majd sorrendbe rakták az ügyfeleket az eredményhez való hozzájárulásuk alapján. A 2. táblázat a 20 legjobb, míg a 3. táblázat a 20 legrosszabb ügyfélszámlát mutatja (augusztus hónapra).

Mivel az eredmény ilyen nagy része ennyire kevés ügyfelen múlt, a vezetés úgy érezte, hogy lehetséges a jövedelmezőség jelentős javítása, mégpedig az egyéni ügyfélszámla-ke-

**5. táblázat.** A TFK nettó értékesítési árbevétele (1991)

Éves árbevétel/ ügyfélszámla	Ügyfélszámlák száma (db)	A TFK nettó árbevételének százalékában
> 300 000 \$	40	48%
> 150 000 \$	53	19%
> 75 000 \$	86	15%
> 30 000 \$	143	11%
> 0 \$	778	7%
Összesen	1100	100%

zelésre való összpontosítás révén. A csapat úgy érezte, hogy jó úton haladnak a számlák jövedelmezőségének növelése terén, s azon tűnődtek, mi legyen a következő lépés. Az is gondolkodásuk tárgyát képezte, hogy milyen más kérdések lehetnek még fontosak a TFK jövedelmezőségének növeléséhez.

## Kérdések

1. A szövegben és a 4. táblázatban található információk felhasználásával számítsa ki a TFK üzletág tevékenységgörltség-alapú szolgáltatásköltségeit!
2. Az új költségszámítási rendszer segítségével számítsa ki az A és a B vevőnek nyújtott elosztási szolgáltatás költségét!
3. Milyen következtetéseket tud levonni a fenti két vevőhöz kapcsolódó jövedelmezőségről?
4. Bevezesse a TFK az SBP árazási rendszert?
5. Milyen vezetési tanácsot adna az Alliednak a teljes formanyomtatvány kontroll (TFK) üzletággal kapcsolatban? Mennyiben kapcsolódik az 1. ábra ehhez a kérdéshez?

## 8.2. ESETTANULMÁNY

### Hasbro Interactive\*

1995-öt írtunk, amikor a Tokiói Játékvásáron Alan Hassenfeld, a Hasbro játékgyártó vezérigazgatója úgy döntött: újra itt az ideje, hogy vállalata megkockáztassa az interaktív játékok piacára való belépést. A cég előszörre súlyos árat fizetett azért a gondolatért, hogy a fogyasztók a hagyományos táblás játékokat mellőzni fogják az elektronikus választékkal szemben. Most viszont úgy látszott, hogy az egyre fejlődő multimédiás lehetőségeket rejtő személyi számítógép jelenti a játékipar jövőjét.

Hassenfeld beszélgetést kezdeményezett Tom Dusenberryvel, a Hasbro által 1991-ben felvásárolt Parker Brothers játékcég ambiciózus munkatársával, „feltörekvő csillagával”. Hassenfeld ismerte Dusenberry munkáit, csodálta kreativitását és képességeit.

Dusenberry hitt benne, hogy az interaktív játékokra fényes jövő vár. Tehetséges látnok volt, s egyben jártas abban, hogy mások lelkesedését fellobbansa a futurisztikus ötletek iránt. Közvetlen fellépése tovább növelte Hassenfeld érdeklődését, így nem sokkal később meg is bízta Dusenberryt egy új, Hasbro Interactive-nak elnevezett divízió létrehozásával. Dusenberrynek össze kellett állítania az üzleti tervet, ki kellett alakítania a csapatot, és meg kellett jelennie a piacon – kezdetben egy maroknyi, már létező CD-ROM termékkel, amit a Hasbro régi játékdívizíói terveztek decentralizált módon.

A Parker Brothersnél befutott karrierje során Dusenberry közvetlen tapasztalatokat szerzett a játékipar valamennyi jellegzetességről. Eredetileg egy raktárállomáson kezdett dolgozni, majd jó néhány szor előléptették termelési, marketing- és értékesítési pozícióiba. Túlélte azt a konszolidációt, amely a Parker Brothers Hasbro általi felvásárlását követte, majd újra előrébb lépett, ekkor a termékfejlesztési részlegbe. Karrierje során minden kapcsolatban maradt az interaktív játékok fejlődésével. A Hasbro Interactive irányítása vált az első felsővezetői tapasztalatává; ez volt az a „kitörés”, amelyre már oly régen várt. Az indulásra így emlékszik vissza:

„Karriercélomként azt tűztem ki, hogy beleüljek Alan Hassenfeld székébe. Úgy véltem, a Hasbro Interactive a legjobb módja annak, hogy odakerüljek, mert ez megnyitja az utat az igazgatótanács felé [akik a szükséges időben megválasztják Hassenfeld utódját]. Legerősebb oldalam a leadership. A Hasbro Interactive lehetővé tehette számomra, hogy leadership-képességeimet kibontakoztathassam.”

Dave Wilson, a Hasbro társasjáték-divíziójának feje támogatta Hassenfeld döntését, mivel úgy vélte, az interaktív termékek „igen is meg nem is” típusú, a Hasbro-n belül sokfelé jellemző fejlesztése túlzottan szégyenlös hozzállás. Támogatta Tom Dusenberry kinevezését is a Hasbro Interactive élére:

„Úgy véltem, hogy Tom lehet az üzletág tökéletes vezetője. Kombinálódott benne az intellektus, a terméktervezési kreativitás és a sikeres elérésre irányuló elköpesztő hajtóerő – mindenek előnyös tulajdonság. Borzasztóan ambiciózus, dinamikus és agresszív vezető volt, aki kiválóan értett az [interaktív] üzletághoz.”

\* Az esettanulmányt Chris Trimble professzor (Tuck School of Business, Dartmouth) készítette.  
© Trustees of Dartmouth College.