

A számvitel szerepe a teljesítménymérésben, különös tekintettel a lean rendszerekre

1. Bevezetés

A teljesítmény fogalmával a mindennapi élet során számtalanszor találkozunk, legyen az egyéni, csoportos, kiemelkedő, átlagos vagy átlagon aluli teljesítmény. Ahhoz, hogy tevékenységeinkben eredményesebbek lehessünk, szükséges mérni teljesítményünket, hogy tudjuk hol van lehetőség javításra, illetve milyen irányba haladunk.

Az ügyviteli személyek sikeres működéséhez is elengedhetetlenül fontosak a teljesítményeiket igazoló információk. Minden vállalat alapításának és működésének alapvető célja a hosszútávú nyereség megvalósítása, viszont nem elég csak a nyereség mérése, sokkal több hasznos következtetés vonható le az egyes tevékenységekre, vagyon elemekre és eredmény elemekre vonatkozó adatok alapján.

A számvitel a vállalati információs rendszer azon része, melynek alapvető feladata megragadni a gazdasági változásokat és kimutatni azok vagyon és eredmény elemekre gyakorolt hatását, valamint e nyilvántartás alapján pénzügyi és egyéb jelentések formájában bemutatni a vállalat vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetét.

A tanulmány célja bemutatni a teljesítménymutatók sokszínűségét rámutatva a számvitel pozitív és negatív szerepére e teljesítménymutatók használatával kapcsolatban. Az új piaci környezet elvárásaihoz igazodva folyamatosan újabb termelési és gazdálkodási elvek jelennek meg. Egyik ilyen új gondolkodási módot testesítenek meg a lean rendszerek, melyek a hagyományoshoz képest teljesen új megközelítést és hozzáállást követelnek meg. A dolgozat a lean rendszerek által szeretne rámutatni a számvitel előtt álló új kihívásokra.

* Dr. Petkovics Györgyi, rendes egyetemi tanár, Újvidéki Egyetem, Közgazdaságtudományi Kar, Szabadka

** Rác Livia, tanársegéd, Újvidéki Egyetem, Közgazdaságtudományi Kar, Szabadka

2. A számvitel és a vállalati stratégia kapcsolata

A számvitel, mint ügyviteli funkció legősibb része a könyvvitel, melynek feladata a megtörtént gazdasági változások megragadása hiteles bizonylatok alapján, és ezen adatok rendszerezése annak érdekében, hogy jelentések formájában közölhetőek legyenek. Az ügyviteli folyamatok egyre nagyobb komplexitásának következtében a könyvvitel mellett megjelenik a számvitel egyéb eleme is, úgy mint a számviteli tervezés, elemzés, ellenőrzés és informálás. A technika folyamatos fejlődésének köszönhetően a számviteli nyilvántartás, azaz az adatok megragadásának feladata számítógépes programok segítségével automatizálhatóvá válik. Ezáltal szükségessé válik a számviteli szakma feladatkörének újraértékelése.

A globalizáció, a verseny és a folyamatosan változó fogyasztói igények jellemezte piaci környezetben csak az a vállalat tud fennmaradni és hatékonyan működni, amely megfelelő, naprakész, pontos és hiteles információkkal rendelkezik, ugyanis ezen információk hiányában a vállalat vezetősége vakon tapogatózik az ügyviteli szférában. A számvitel alapfeladata a gazdasági események vállalatra gyakorolt hatásának nyilvántartása, és ha ezt kiegészítjük ellenőrzési és elemzési feladatokkal egy stratégiai szempontból hasznos vállalati funkciót kapunk.

A számvitelnek át kell alakulnia, hogy többé már ne a hagyományos formájában jelentkezzen, amikor is a számviteli szakemberek idejének nagy része az adatok megragadásával telik, és csak minimálisan foglalkoznak elemzések készítésével, tanácsadási szerepük pedig szinte egyáltalán nincs, hanem egy modern, haladó számvitelt kell kialakítani, amely esetében a számviteli szakemberek idejük nagy részét tanácsadással töltik, olyan jelentéseket állítanak össze, melyek nagyban megkönnyítik a döntéshozók munkáját, adatokat hasonlítanak össze, elemeznek, a rutinszerű könyvviteli nyilvántartási feladatokat pedig software segítségével végzik (Petkovics, Rác, 2009, pp. 1288-1290). Az új szemléletmódból következik, hogy a belső információfelhasználók (tulajdonosok, menedzsment, dolgozók) igényeit kielégítő ügyviteli számvitelnek jut egyre inkább fontos szerep.

A döntések abban az esetben eredményesek, amennyiben a vállalati stratégiával összhangban vannak. Ezért a vezetőség feladata gondosan kidolgozni a vállalat tevékenységének stratégiáját, majd ezzel össz-

hangban konkrét célokat és feladatokat határozni meg. A számvitel feladata követni a stratégia megvalósulását rámutatva az esetleges eltérésekre. Ebből az következik, hogy a számvitel által használt teljesítménymérő számokat úgy kell kialakítani, hogy a stratégia által meghatározott célokat követni és mérni tudják. Ebben az esetben a számvitel a múlt eseményeiről nyújt információt. De ez a számvitel felruházható proaktív jellemzővel is, ugyanis azáltal, hogy mér, rámutat azokra a kihasználatlan lehetőségekre, amelyek hozzájárulhatnának a vállalat eredményességéhez és innovációs, újítási lehetőségeket rejtenek. Ebben az esetben már nemcsak egyoldalú viszonyról beszélünk stratégia és számvitel között, hanem kölcsönös együttműködésről. A megfelelő teljesítménymutatók használata kihatással lehet a stratégiai célok bővítésére illetve változtatására (Rác, 2010). Egy folyamatos és dinamikus kölcsönös viszacsatolási viszony áll fenn számvitel és stratégia között, amely a teljesítménymutatók által fejt ki hatását. Olyan mutatókra van szükség, melyek követik a kitűzött stratégia megvalósulását, ugyanakkor olyan stratégiára van szükség, amely új lehetőségek láttán költség/hatékonyság elemzés mellett rugalmasan reagál a vevői igények változásaira.

3. A teljesítménymutatók sokszínűsége

A számviteli szakirodalmat elemezve számos könyvviteli adat kombinálásával nyert teljesítménymutatóval találkozunk, mely a vállalat vagyoni, pénzügyi és jövedelmezőségi helyzetét próbálja leírni. A mutatószámok lehetnek:

- viszonyszámok, amelyek segítségével két adat egymáshoz való viszonyát fejezzük ki időben, nagyságban és egyéb szempontok alapján: megoszlási, dinamikus, teljesítmény, koordinációs, területi összehasonlító és intenzitási,
- számított középértékek, melyek segítségével egy adathalmazt fejezünk ki egy jellemző adattal: számtani, harmonikus, mértani és kronologikus átlag valamint helyzeti középérték,
- és indexek, amelyek segítségével közvetlenül nem összegezhető adatok összehasonlítását tudjuk elvégezni: értékindex, volumenindex és árindex (Himber, Kapásiné Buza, Kovácsné Soós, 2006, pp. 155–160.).

Az állománymérleg, eredménykimutatás, tőkeváltozás kimutatása valamint cash flow kimutatás adatainak segítségével különféle pénzügyi jellegű mutató állítható össze.

Alfred Rappaport 1986-ban kiadott könyve, A tulajdonosi érték arra keresi a választ, mi számít értéknek a tulajdonosok számára valamint kísérletet tesz különféle mutatók kialakítására, melyek a vállalat teljesítményét mérik, szem előtt tartva a tulajdonosi értéket. Rappaport (2002) által meghatározott teljesítményértékelési módszerek a következők: számviteli eredmény az eredménymérleg adatai alapján, ROI (Return on Investment), ROE (Return on Equity), maradványjövdelem, EVA (Economic Value Added), maradványjövdelem változása, EVA változása, SVA (Shareholder Value Added).

Johnson L. és Soenen L. (Johnson, Soenen, 2003) a "Sikeres vállalatok mutatói" című tanulmányukban három alapvető pénzügyi teljesítménymutató alkalmazását tartják fontosnak: Sharpe viszony, Jensen alpha és EVA.

Cho és Pucik (Cho, Pucik, 2005) szerint az összteljesítmény három szempont összesítésével kapható, ezek a növekedési teljesítmény, melynek mutatói a vagyon növekedési, bevétel növekedési és piaci tőkésítési mutató, nyereségesség, melynek mutatói a ROA (Return on Assets), ROE és ROI, valamint a piaci érték teljesítmény, melynek mutatói a piaci és könyvviteli érték viszonyozása valamint a Tobin q ráta.

Höbarth L. (Höbarth, 2006) szintén három szemszögből közelíti meg a vállalati teljesítmény fogalmát, az általa ajánlott teljesítménymérő számok a részvények jelenlegi piaci ára, ROI valamint az osztalék és részvény piaci árának viszonyozása.

Edward Altman az 1960-as években egy komplex ún. ZETA modellt állított fel ($Z = 1.2A + 1.4B + 3.3C + 0.6D + 1.0E$) (Horn, 1997), melynél 5 változót használt fel, majd 1977-ben továbbfejlesztette 7 változós modellé a következő mutatók felhasználásával: eszközjövdelmezőség, jövdelmezőség stabilitása, adósságszolgálat, kumulatív jövdelmezőség, likviditás, tőkésítés és méret (Altman, Haldeman, Narayanan, 1997).

A szerbiai szakirodalomban is találunk teljesítménymutatókat bemutató munkákat, mint például Rodić Jovan (Rodić, Vukelić, Andrić, 2007) vagy Stevanović Nikola (Stevanović, Malinić, Milićević, 2006) szerzők munkáiban. Az általuk ajánlott teljesítménymutatók az eredménykimutatás és állomány mérleg adatai alapján kaphatók, úgy mint

pénzügyi eredmény elemzése, az eredmény megvalósításának kockázata, nyereség ráta, pénzügyi erő, ROI, az eszközök szerkezete, forgási sebessége, likviditási, fizetőképességi, eladósodottsági mutatók, újratermelési képesség valamint a tőke valós értékének megtartási képessége.

A felsoroltakból látható, hogy színes teljesítménymutató skálával rendelkezik a számviteli- és teljesítmény-elemzési szakirodalom. Elemelve a különféle hozzáállásokat, tulajdonképpen hat értékelési módszer csoportot különböztethetünk meg: állománymérleg-, eredményki-mutatás-, kevert-, cash flow-, érték teremtés- és lehetőség orientált módszerek. Minden módszer bizonyos előnyökkel és hátrányokkal rendelkezik (Petkovics, Rác, 2009).

4. A számviteli mutatók hiányosságai

Rappaport a tulajdonosi értéket szem előtt tartva, az általa vizsgált különböző teljesítményértékelési módszerek jellemzőit egy táblázatba foglalta (1. táblázat) (Rappaport, 2002, p.146):

	Számviteli eredmény	ROI vagy ROE	Maradványjövőelem, EVA	Maradványjövőelem és EVA változása	Hozzáadott tulajdonosi érték (SVA)
Figyelembe veszi a befektetéseket	nem	igen	igen	igen	igen
Figyelembe veszi a kockázatot	nem	nem	igen	igen	igen
Számviteli torzító-soktól mentes	nem	nem	nem	igen	igen
Megbízhatóan jelzi az érték maximalizálását	nem	nem	nem	igen	igen
A legjobb becslést adja az érték változására	nem	nem	nem	nem	igen

1. táblázat

A különböző teljesítményértékelési módszerek jellemzői

A táblázatból jól látható, hogy a csupán pénzügyi jelentésre épülő mutatószámok utalnak ugyan a vállalat teljesítményére, de nem veszik

figyelembe a befektetéseket, sem a kockázatot, nem mentesek számviteli elszámolási torzításoktól és mindebből kifolyólag, nem adnak megfelelő becslést a tulajdonosi értékről. A ROI és ROE már figyelembe veszi a befektetések nagyságát, az EVA módszer pedig a kockázatokat is számításba veszi. Rappaport szerint a legtokéletesebb módszer az, amely leginkább tükrözi a tulajdonosi értéket az SVA.

A számvitel alapvető feladata információkat biztosítani különféle teljesítménymutatók számára, viszont elővigyázatosnak kell lennünk a számviteli adatok alkalmazása kapcsán. A számviteli adatok egyik nagy hiányossága a múlt adatainak biztosítása. Az általa nyújtott adatok segítségével ugyan képet kaphatunk a vállalat állapotáról, de mindez a pillanatnyi helyzetet tükrözi és a múlt adataiból táplálkozik. A számviteli funkció szervezésétől függ az adatok naprakészsége és részletezettsége, amelyről szintén számot kell vezetni, amennyiben forrásként használjuk fel.

A következő kérdés az adatok hitelességére vonatkozik. A nemzetközi számviteli szabványok célja alapvető elvek meghatározása, melyeknek alkalmazása lehetővé teszi a különböző vállalatok pénzügyi jelentéseinek és azok adatai alapján képzett teljesítménymutatóknak az összehasonlítását. Azonban a vállalatok sokszínűsége miatt a nemzetközi számviteli szabványok bizonyos esetekben csak értékelési kereteket határoznak meg, és az adott ország törvényhozóira, valamint a vállalat számviteli politikájára bízák, hogy a felajánlott lehetőségek közül az adott esetben mely alternatíva alkalmazását választja. Azt az elvet kell választani, mely leginkább hozzájárul a valós és hű kép kialakításához, viszont ha egyik vállalat FIFO módszert, míg a másik a súlyozott átlagár módszerét választja készleteinek értékelésére, adataik összehasonlításánál ezt a különbséget mindenképpen figyelembe kell venni. Ezért is nagyon fontos a vállalatok számviteli politikájának pontos meghatározása, valamint a pénzügyi jelentések részét képező Megjegyzések részletes összeállítása.

A különböző számviteli módszerek mellett azt sem szabad figyelmen kívül hagyni, hogy a bevételek és ráfordítások kategóriák nem egyeznek meg a pénz kiáramlással és beáramlással. Ezt a hiányosságot igyekszik pótolni a cash flow, azaz a pénzmozgás kimutatása, amelynek összeállítása szintén magas szakértelmet követel meg, ugyanis az esetleges mulasztások az adatok torzulásához vezetnek.

A pénzügyi elméletek állandóan vissztérő témája a pénz időértéke, ami azt jelenti, hogy egy befektetés értéke tulajdonképpen a várható pénz beáramlás diszkontált értékével egyenlő. A diszkont faktorok meghatározásánál körültekintően kell figyelembe venni a kockázati és inflációs tényezőket.

Az egyes mutatók esetében felmerül a kérdés, hogy pontosan mit helyezünk a számlálóba és mely tartalmat a nevezőbe. Egy ROI, azaz befektetés arányú hozam esetében a befektetett eszközöket egyes vállalatok bruttó, míg mások nettó könyvviteli értéken veszik figyelembe. A számlálóban egyesek adózott eredménnyel, míg mások kamattal növelt adózott eredménnyel számolnak. A beruházások aktiválási politikája is a vállalat döntésétől függ, ugyanakkor kihat a különféle mutatók nagyságára (Rappaport, 2002).

Ugyan vannak hiányosságai a számviteli pénzügyi adatoknak, mégis nélkülük lehetetlen lenne bármilyen teljesítményelemzés. Felmerül azonban a kérdés, hogy a pénzügyi mutatók és adatok mellett más jellegű adatok alkalmazása segítené-e a teljesítménymutatók minőségét és érthetőségét.

5. A lean rendszerek jellemzői

A dinamikusan változó piaci igényekhez igazodva egy új menedzsment filozófia alakult ki, a lean, vagyis karcsúsított gondolkodásmód. A lean rendszerek mintapéldája a Toyota Product System, mely sikeresen alkalmazza a karcsúsított rendszerek nyújtotta előnyöket.

A karcsúsítás nem anorexiás vállalati soványságra utal, hanem a pazarlások megszüntetésére. „A lean filozófia alap gondolata azt tenni, amire szükség van, akkor, amikor szükséges, a kívánt mennyiségben minimális erőforrás felhasználás mellett.” (Novićević, 2008, p. 115) A lean menedzsment filozófia meghatározó fogalmai a vevő jóléte valamint az a nézet, hogy a vállalat legfontosabb erőforrása a munkaerő, azaz az ember. (Searcy, 2004, p. 2)

A lean rendszerek működésének öt alapelve az 1. ábrán látható (Rac, Petković, Leković, 2009):



*1. ábra
Lean elvek*

A lean gondolkodás lényege értéket teremteni a vevő számára. Már nem a tulajdonosi érték kerül középpontba, mint Rappaport elméletében, sokkal inkább az egyedi vevői igények kielégítésére helyeződik a hangsúly. A tulajdonos pedig azért jut értékhez, hogy maga a vállalati folyamat teremt értéket a vevő számára. Az értékáram egymással kapcsolatban álló folyamatok összessége, melynek célja vevői értéket teremteni. Az értékáramon belül minden dolgozó tudja a saját helyét és feladat körét, és nem részlegekhez vannak kötve, hanem folyamatokhoz. Ez megkönnyíti az általános költségek felosztási problémáját, ugyanis nem részlegekhez, hanem tevékenységekhez kell kötni a költségeket, s így kevésbé lesz valószínű általános költségek felmerülése. Ezáltal elkerülhető a számviteli adatok költségelszámolási rendszerből fakadó torzulása (Maskell, 2007, p. 11).

Értéknek a termék vagy szolgáltatás minősége, egyéb termékhez kapcsolódó kiegészítő szolgáltatások és természetesen a vevő specifikus igényének kielégítése számít. Viszont mindazon tevékenység, amelyet a végső felhasználó nem tart fontosnak és értékteremtőnek, pazarlás, amit meg kell szüntetni. Amennyiben egy termék bizonyos tulajdonságát a vevő nem értékeli, azt a termékjellemzőt a továbbiakban el kell hagyni és igazi vevői igényekre kell választ találni.

A lean rendszer értékáramának lényege a folyamatos, akadálymentes termelési folyamat, melynél az erőforrások felhasználásának szükségességét a specifikus vevői igény „húzza”. A karcsúsított rendszereket just-in-time készletgazdálkodás jellemzi. Az akadálymentesség egyik fontos velejárója, hogy mindegyik dolgozó aktív részese a vállalat működésének, és amennyiben hibát vagy fennakadást észlelnek, azonnal reagálniuk kell. Ebből a lean rendszerek egy újabb jellemzője mutatkozik ki, az együttműködési kultúra. Nem hierarchikus rendszerről van szó, hanem egy együttműködő aktív kollektíváról, ahol mindenki bátran előállhat javítási javaslatával.

A tökéletesség a vevői igények tökéletes kielégítésére utal, ugyanakkor az egész folyamat pazarlás mentes tökéletességére is vonatkozik. A dolgozóknak is tökéletességre kell törekedniük, képeseknek kell lenniük felismerni a hibát (Jidoka) és a folyamatot megállítva azonnal kijavítani azt, hogy ne keletkezzen hibás termék.

Az ötödik elv, az emberek bevonásának ötlete arra vonatkozik, „...hogymennyire csak lehet, arra kell nevelni a vállalat emberi erőforrását, hogy becsülje és támogassa a kaizen tevékenységekben való részvételt”, azaz legyenek aktív tagjai a vállalatnak és ne csak monoton munkát végző munkások (Tozawa, 1995, p. 34).

6. Lean rendszerek számvitele

A karcsúsított rendszereknek is szükségük van számviteli funkcióra, ugyanis az állami előírások és nemzetközi számviteli standardokkal összhangban előre meghatározott formájú és tartalmú pénzügyi jelentéseket kell összeállítaniuk. Ez a pénzügyi számvitel hatásköre.

A lean elvek rövid bemutatása alapján elmondható, hogy ezek a rendszerek más jellegű mutatók használatát várják el. Szükségesek a pénzügyi mutatók, de emellett nem-pénzügyi jellegű mutatókra is szükség van, melyeknek előnye, hogy bárki számára érthetőek. A nem-pénzügyi jellegű mutatószámokat gyakran maguk a dolgozók jegyzik fel a munkavégzés helyszínén és határértékeket megadva önmaguk is elemezhetik pillanatnyi teljesítményüket.

Amennyiben a könyvelés során megragadjuk a gazdasági változásokat leíró adatokat, a számviteli rendszer átrendezése segítségével elérhető ezen adatok felhasználása egyéb mutatószámok képzéséhez is.

Magát a számviteli funkciót is megszervezhetjük lean elvek szerint, a lényegre és értékteremtésre téve a hangsúlyt, kizárva minden felesleges pazarlást. A számviteli szakemberek feladata átalakulhat tanácsadói szereppé, mely segítené a többi tevékenységet végző alkalmazottak nyilvántartási munkáját és nem utolsósorban a sikeres döntések előkészítését.

A hagyományos és lean rendszerek számviteli mutatói közti különbségek a következőképpen összegezhetők:

Hagyományos számviteli mutatók	Lean rendszer számviteli mutatói
Pénzügyi jellegűek	Pénzügyi és nem-pénzügyi jellegűek
Pénzügyi jelentések adatai alapján	Különbféle nyilvántartások alapján
Értelmezésük számviteli tudást igényel	Bárki számára érthető
Jelentések formájában	Vizualizálva a folyamatok helyszínén
Hagyományos költségelszámolás	Értékáram költségelszámolás
Néhány példa: <ul style="list-style-type: none"> - likviditási mutató - eladósodottsági mutató - készletek forgási sebessége - tőke megtérülési mutató 	Néhány példa: <ul style="list-style-type: none"> - szállítás határidőn belül - egy főre eső eladás - kirakodástól berakodásig eltelt idő - határidőn túli követelések - elsőre megfelelő termék - óránkénti kimutatás - egy termékre eső átlagköltség (direkt költségek, hetente) - félkésztermékek a felállított standardhoz képest - kapacitások kihasználtsága

2. táblázat

Hagyományos vs. lean rendszerek számviteli mutatói

Amennyiben sikerül lean elvek szerinti számvitelt kialakítani (Maskell, Baggaley, 2006, p. 36):

1. pontos, naprakész és érthető információkat biztosíthatunk a lean rendszer működésének és folyamatos fejlesztésének ösztönzéséhez,

2. lean eszközök használatával megszüntethetjük a számviteli funkción belüli pazarlásokat,

3. nemzetközi számviteli standardok alapján elkészíthetjük az év végi előírt pénzügyi jelentéseket, valamint

4. ösztönözhetjük a folyamatos fejlesztés fontosságát a vállalat minden szintjén.

7. A teljesítménymutatók jellemzői

Az előző fejezetben megállapítottuk, hogy a pontos és valós teljesítményméréshez pénzügyi és nem-pénzügyi mutatókra is szükség van, valamint a számviteli mutatók hiányosságait is bemutattuk.

Egy teljesítménymutató rendszer kialakításakor nagyon fontos a helyes mutatók kiválasztása, melyek érthető, értékelhető és hasznos információkat biztosítanak.

Kennedy, Owens, Burney és Schoon kérdőívek segítségével kialakított egy három szempontra épülő mutatószámok hatékonyságát vizsgáló rendszert. E három szempont:

1. technikai szempont,
2. viselkedési szempont és
3. szervezeti kultúra szempontja (Kennedy, Owens-Jackson, Burney, Schoon, 2007, p. 35).

Kérdőívek segítségével felmérhető, hogy egyes mutatószámok megfelelnek-e annak a célnak, amely érdekében alkalmazzák őket.

A technikai szempont azt vizsgálja, hogy a mutatószám választ ad-e arra a kérdésre vagy problémára, amelyre létrehozták. Amennyiben nem nyújt segítséget egy probléma megoldásában vagy nem jelzi a gondot, a mutatószám helyesbítésére van szükség. A különböző teljesítménymérő mutatószámoknak ösztönzően kell hatniuk a dolgozókra és menedzserekre. Amennyiben semleges mutatóról van szó és nem befolyásolja a dolgozók viselkedését, a mutatószám nem megfelelő. A szervezeti kultúra szempontja hasonló a viselkedési szempontéhoz, ugyanis azt vizsgálja, hogy a mutatószámok hogyan hatnak ki a szervezeti kultúra, munkahelyi klíma egészére.

Kennedy, Owen-Jackson, Burney és Schoon ezeket a szempontokat elsősorban a lean rendszerek példájára alakították ki, azonban nem lean elvek szerint működő vállalatok teljesítménymutatóinak esetében is alkalmazhatóak.

Következtetések

Napjaink gazdaságát állandó változások és folyamatosan megújuló specifikus vevői igények jellemzik. Ebben a konkurens piaci helyzetben csak az a vállalat tud fennmaradni, amely megfelelő, hasznos, pontos, naprakész és hatékony információk segítségével követi teljesítményének alakulását, különféle szemszögből. A számvitel, mint vállalati funkció a megtörtént gazdasági változások nyilvántartásával foglalkozik. Ezeket az adatokat elsősorban a külső információ felhasználók számára készítendő pénzügyi jelentések összeállításához használja, de megfelelő szervezés mellett a könyvvitel által összegyűjtött adatok egyéb pénzügyi, sőt nem-pénzügyi mutatók felállításához is használhatóak.

Egy teljesítmény-mutatószám elemzésekor először meg kell vizsgálni a vállalat által alkalmazott számviteli politikát és annak tükrében kell értelmezni az eredményt.

A már alkalmazott mutatószámokat időnként felül kell vizsgálni technikai, viselkedési és szervezeti kultúra szempontjából, hogy valóban hasznos és ösztönző információkat nyújtanak-e az információ felhasználók számára.

A lean rendszerek egyedi gondolkodásmódot követelnek meg, melynél a vevői érték, az emberi erőforrás tökéletességre törekvése, a folyamatok zökkenőmentessége, a pazarlások kizárása és a dolgozók aktív szerepvállalása jut kifejezésre.

A kutatás további lépéseként egy komplex különböző teljesítmény mutatókból álló modell felállítása a cél, mely lehetővé tenné a Vajdasági vállalatok teljesítményének összehasonlító elemzését, figyelembe véve a számvitel adta előnyöket és hátrányokat.

Felhasznált irodalom:

Altman E. I., Haldeman R., Narayanan P. (1977) ZETA Analysis. A New Model for Bankruptcy Classification. *Journal of banking and Finance*, Vol. 1. No. 1. pp 29 – 54.

Cho H.J., Pucik V. (2005) Relationship between Innovativeness, Quality, Growth, Profitability and Market Value, *Strategic Management Journal*, 26, 6, p. 555 – 575

Himber P., Kapásiné Buza M., Kovácsné Soós P. (2006) *Számvitel-elemzés II*. Budapest, Perfekt

Horn J. (1997) *Finansijsko upravljanje i politika*, MATE, Zagreb

Höbarth L. (2006) Modeling the Relationship between Financial Indicators and Company Performance – An Empirical Study for US-listed Companies, *PhD Dissertation*, Wirtschafts Universität, Wien

Johnson L., Soenen L. (2003) Indicators of Successful Companies, *European Management Journal*, 21, 3, p. 364 – 369

Kennedy Y. F., Owens-Jackson L., Burney L. & Schoon M. (2007) How do your measurements stack up to lean? *Strategic Finance*, 88 (11), pp. 33-41.

Maskell B., Baggaley B. (2006) *Lean Accounting: What's it all about?*, Target 2006/1. p. 35-43.

Maskell H. B. (2007). *Lean Accounting: Solving the Standard Costing problem*. Paper presented at the IW Best Plants Conference, Indiana. Retrieved from <http://www.iwbestplants.com/2007confpdfs/SolvingtheStdCostProblemBW.pdf>

Novičević B. (2008) Lean sistemi proizvodnje kao izazov upravljačkom računovodstvu, *12. Kongres, Zadaci računovodstvene, revizorske i finansijske profesije nakon potpisivanja sporazuma o stabilizaciji i pridruživanju sa Evropskom Unijom*. Banja Vrućica: The Association of Accountants and Auditors of Republic of Srpska, p. 113-123

Petkovics Gy., Rác L. (2009) The role of accounting in analyzing the company's performance, *Proceeding of the Challenges for Analysis of the Economy, the Business, and Social Progress International Conference*, Szeged, pp. 1287 – 1298

Rappaport A. (2002) *A Tulajdonosi érték – Útmutató vállalatvezetőknek és befektetőknek*, Alinea Kiadó, Budapest

Rac L., Petković Đ. and Leković B. (2009) Performance Measurement of Lean Systems – Challenge for Accounting Profession *Strategic Management* 14 (2), p. 51-56

Rác L. (2010) Responsible decision making requires adequate information – the role of management accounting, *SpringWind 2010*, Pécs: Association of Hungarian PhD and DLA Students, pp. 476 – 480

Rodić J., Vukelić G., Andrić M. (2007) *Teorija, politika i analiza bilansa*, Poljoprivredni fakultet, Beograd

Searcy L. W. (2004) Aligning the Balanced Scorecard and a Firm's Strategy Using the Analytic Hierarchy Process. *Management Accounting Quarterly*, 5 (4), 1-10. Retrieved from <http://www.imanet.org/pdf/2688.pdf>

Stevanović N., Malinić D., Milićević V. (2006) *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd

Tozawa B. (1995) *The improvement engine: creativity & innovation through employee involvement: the Kaizen teian system*. Vancouver: Productivity Press