



## Műhelytanulmányok Vállalatgazdaságtan Tanszék

☒ 1053 Budapest, Veres Pálné u. 36., 1828 Budapest, Pf. 489  
☎ (+36 1) 482-5901, fax: 482-5844, [www.uni-corvinus.hu/vallgazd](http://www.uni-corvinus.hu/vallgazd)



Vállalatgazdaságtan Tanszék

# Üzleti teljesítménymérés

Wimmer Ágnes

**17. sz. Műhelytanulmány**  
**HU ISSN 1786-3031**

**2002. június**

Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem

Vállalatgazdaságtan Tanszék  
Veres Pálné u. 36.  
H-1053 Budapest  
Hungary

# Üzleti teljesítménymérés

**Wimmer Ágnes**  
**Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem**  
**Veres Pálné u. 36.**  
**H-1053**  
Hungary

## Összefoglalás

A tanulmány az üzleti teljesítménymérés alapfogalmait, fő fejlődési irányait foglalja össze, majd a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának értékelése következik abból a szempontból, hogy az mennyire támogatja az értékteremtés folyamatát. Az elemzésekhez a „Versenyben a világgal” kutatási program kérdőíves felmérésének adatait használtam.

**Kulcsszavak:** üzleti teljesítmény, teljesítménymérés, értékteremtés

## Abstract

The paper summarizes the concepts and development trends of performance measurement, than examines the Hungarian practice from the point of view of supporting value creating processes. The analysis is based on the data from the „In Global Competition” research program.

**Keywords:** business performance, performance measurement, value creation

# Tartalomjegyzék

<u>BEVEZETÉS</u> .....	4
<u>1. AZ ÜZLETI TELJESÍTMÉNY ÉS A TELJESÍTMÉNYMÉRÉS ALAPFOGALMAI</u> .....	5
<u>1.1. AZ ÜZLETI TELJESÍTMÉNY MEGKÖZELÍTÉSEI</u> .....	5
<u>1.2. A TELJESÍTMÉNYMÉRÉS SZEREPE</u> .....	7
<u>2. A TELJESÍTMÉNYMÉRÉSI MÓDSZEREK FEJLŐDÉSE</u> .....	8
<u>2.1. KRITIKÁK, AVAGY A HIÁNYZÓ RELEVANCIA</u> .....	9
<u>2.2. A TELJESÍTMÉNYMÉRÉSSEL SZEMBEN TÁMASZTOTT KÖVETELMÉNYEK</u> .....	10
<u>2.3. FEJLŐDÉSI IRÁNYOK, AVAGY A MEGTALÁLT RELEVANCIA?</u> .....	11
<u>2.3.1. A számviteli módszerek relevánsabbá tétele</u> .....	12
<u>2.3.2. A teljesítménymutatók és felhasználásuk fejlődése</u> .....	13
<u>2.3.3. Kapcsolat keresése a pénzügyi és a működési szint között</u> .....	17
<u>2.3.4. Integrált teljesítménymérési keretek</u> .....	17
<u>3. A HAZAI VÁLLALATOK TELJESÍTMÉNYMÉRÉSI GYAKORLATÁNAK JELLEMZÉSE</u> .....	19
<u>3.1. A KUTATÁS MÓDSZERTANI JELLEMZŐI</u> .....	19
<u>3.1.1. Az elemzési keret</u> .....	19
<u>3.1.2. Hipotézisek</u> .....	21
<u>3.1.3. A kutatás módszere</u> .....	23
<u>A minta jellemzői</u> .....	23
<u>Az elemzéshez használt kérdések</u> .....	24
<u>3.2. A KUTATÁS EREDMÉNYEI</u> .....	24
<u>3.2.1. Orientáció</u> .....	24
<u>3.2.2. Kiegészültség</u> .....	26
<u>3.2.3. Konzisztencia</u> .....	29
<u>3.2.4. Az értékteremtő folyamatok támogatása</u> .....	37
<u>3.2.5. A hipotézisek értékelése</u> .....	38
<u>ÖSSZEGZÉS</u> .....	43
<u>HIVATKOZOTT IRODALOM</u> .....	44

## Bevezetés

*"Ha mérni tudjuk, amiről beszélünk, és számokkal kifejezni, akkor tudunk valamit róla; de ha nem tudjuk mérni, ha nem tudjuk számokkal kifejezni, akkor tudásunk szegényes és nem kielégítő."*

(Lord Kelvin)<sup>1</sup>

A teljesítmény mérése, értékelése, s még inkább a teljesítményt befolyásoló tényezők feltárása, a teljesítmény „menedzsmentje” kulcsfontosságú minden üzleti vállalkozás számára. Egy célszerűen kialakított teljesítménymérési rendszer visszacsatolásokat nyújt, információt adhat arról, hogy hol tart a vállalat a kitűzött célok teljesítésében. Segít feltárni a teljesítményre ható tényezőket, így megteremtheti az alapot a folyamatos fejlesztéshez, az eredményes és hatékony vállalati működés biztosításához. A teljesítménymérés döntéstámogató és információszolgáltató szerepe mellett egyben kommunikációs eszköz is, hiszen segítheti a vállalati működés közreműködői számára a célok és részcélok ismertetését, s szerepük, felelősségük megértését. Ezekből következően a teljesítménymérési rendszer a stratégia kommunikálása, a motiváció és a kontroll eszköze is. (Wimmer, 2000a)

Kutatásomban a vállalati teljesítménymérés módszereit abból a szempontból vizsgáltam, hogy miként állíthatóak az értékteremtés, a vállalati működés szolgálatába. Az értékteremtő folyamatok<sup>2</sup> kifejezés a termelés, szolgáltatás, logisztika területét, a vállalati működés színterét fogja át, az érték-, az anyagi és az információs áramlások integrált kezelésével. Ezek azok a folyamatok, melyekkel a vállalat képes a fogyasztói számára értéket létrehozni, amit ma már a tulajdonosi érték növelésének feltételeként is tekintenek a szakértők. A különböző érték-alapú megközelítések (tulajdonosi, érték, fogyasztói érték, értékteremtés) terjedése a teljesítményméréssel szemben is új követelményeket támasztott. A vállalati teljesítménymérés módszerei a nyolcvanas évek második felétől sokat fejlődtek. A fejlődés egyik elindítója éppen az a felismerés volt, hogy a rendelkezésre álló – főként pénzügyi, számviteli – módszerek nem szolgálják megfelelően a működéssel kapcsolatos döntések támogatását. Az új módszerek, elemzési keretek kialakítása mellett fontos szemléleti változások is megfigyelhetők: a stratégiához illetve a működési folyamatokhoz való kapcsolódás, valamint a „vállalatra szabott” rendszerek kialakításának célja mind-mind fontos elemei e fejlődésnek.

Jelen tanulmány a vállalati teljesítménymérés elméletébe és gyakorlatába nyújt betekintést. Az első rész a teljesítménymérés elméleti hátterét mutatja be a szakirodalomra támaszkodva, majd a hazai vállalati gyakorlat elemzése következik, a „Versenyben a világgal” kutatási program kérdőíves felméréseinek eredményeire támaszkodva.<sup>3</sup> A kutatás elméleti részének célja a szakirodalmi háttér áttekintése, a teljesítménymérési módszerek fejlődési irányainak rendszerezése és jellemzése, majd a teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére szolgáló elemzési keret kialakítása volt az értékteremtő folyamatok támogatását a középpontba állítva.<sup>4</sup> Az empirikus kutatás alapvetően kvantitatív, a „Versenyben a világgal” – a magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikro gazdasági tényezői c. kutatási program kérdőíves felméréseinek eredményeinek feldolgozására épült. Az előzetesen megfogalmazott hipotézisek kialakításában ugyanakkor a témához kapcsolódó kvalitatív információk, az elmúlt évek során készített interjúk, esettanulmányok, konzultált szakdolgozatok, konferencia-előadások stb. tapasztalatai is segítségemre voltak.

---

<sup>1</sup> Lord Kelvin gondolata talán az egyik leggyakrabban idézett mondat a teljesítményméréssel foglalkozó szakirodalomban., ld. például Neely et al. (1995); Ghalayini-Noble (1996, hivatkozva: Heim-Compton, 1992); Schneiderman (1996).

<sup>2</sup> "Az értékteremtő folyamat erőforrások beszerzése, kezelése és felhasználása abból a célból, hogy a fogyasztó számára értéket állítsunk elő." (Chikán-Demeter, szerk., 1999, p.3.).

<sup>3</sup> Az elméleti rész a Ph.D. disszertációmban bemutatott irodalomfeltáráson alapul (Wimmer 2000a). Az empirikus elemzések a "Versenyben a világgal – A magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikro gazdasági tényezői" kutatási program („Versenyképesség-kutatás”, 1996, 1999), „A teljesítménymérés a vállalati stratégia szolgálatában” c. OTKA F030628 sz. kutatás (1998-2000), illetve Ph.D. kutatásaim keretében készültek.

<sup>4</sup> Az eredeti empirikus kutatás során három egymáshoz kapcsolódó kérdéskört vizsgáltam: 1. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata az e célra kialakított elemzési keret alapján; 2. A különböző teljesítményelemek, a működési, a piaci és a pénzügyi teljesítmény kapcsolata; 3. A teljesítménymérési módszerek alkalmazása és a vállalati teljesítmény összefüggései. (Részletesebben lásd Wimmer, 2000a). Jelen tanulmány az első kérdéskörre, a teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére, változásaira helyezi a hangsúlyt.

## 1. Az üzleti teljesítmény és a teljesítménymérés alapfogalmai

A teljesítménymérés az elmúlt évtizedben igen gyakori téma lett az üzleti szakirodalomban.<sup>5</sup> A téma jelentőségének felismerése, s a szaporodó publikációk ellenére a vállalati teljesítményt ritkán definiálják a témával foglalkozó szerzők. A fejezet az üzleti teljesítmény különböző megközelítéseit, majd a teljesítménymérés szerepét tekinti át.

### 1.1. Az üzleti teljesítmény megközelítései

Neely, Gregory és Platts (1995) definíciója szerint: *A teljesítménymérés* (performance measurement) valamely tevékenység eredményességének (effectiveness) és gazdaságosságának (efficiency) mérési folyamata.

A definícióban megjelenik a teljesítmény két leggyakrabban használt dimenziója:

- az *eredményesség* vagy hatékonyság (effectiveness), amely a vállalati céloknak való megfelelést (más szerzők szerint a fogyasztói igényeknek való megfelelést),
- és a *gazdaságosság* (efficiency), mely a célok eléréséhez kapcsolódó erőforrás-felhasználás gazdaságosságát fejezi ki.<sup>6</sup>

Az eredményesség és a gazdaságosság kategóriái a teljesítmény külső és belső dimenziójaként is felfoghatóak. Más megfogalmazásban az eredményesség („külső” hatékonyság) azt jelenti, hogy a vállalat azt teszi, *amit* kell (to do right things), míg a „belső” hatékonyság, vagy gazdaságosság azt, hogy *úgy* teszi, *ahogyan* kell (to do things right). A két dimenzió nem választható teljesen külön, hiszen a belső hatékonyság, vagy gazdaságosság javításának csak akkor van értelme, ha az a megfelelő eredmény érdekében történik, vagyis a tevékenység eredményes.

A teljesítmény e két dimenziója a hazai szakirodalomban sem ismeretlen. Szűts (1983) a vállalati hatékonyság két összetevőjét értelmezi: a *cél megvalósulását*, mint minőségi és az *eredmény-ráfordítás viszony értékét*, mint mennyiségi összetevőt (im. p.228.) Azt is megfogalmazza, hogy „hatékony tevékenységről csak akkor beszélhetünk, ha a célérés megtörtént, és ezt adott gazdaságosság mellett valósítottuk meg.” (im. p.23.) Hasonló gondolatokat fogalmaztak meg Dobák és munkatársai (1996, p.186.) a szervezeti teljesítménnyel kapcsolatban. Eszerint a szervezet eredményessége arra utal, hogy a szervezet a helyes célokat követi-e, míg a

<sup>5</sup> A népszerűségnek számos oka van, melyek összefüggnek a piac, a versenykörnyezet, a vállalati működés változásaival. A főbb okokat Neely (1999) a következő tényezőkben foglalja össze: a munka változása (a közvetlen emberi munka csökkenése a termelésben), a verseny erősödése, speciális fejlesztési módszerek terjedése (TQM, karcúsított termelés, benchmarking, BPR, stb.), a nemzeti és nemzetközi minőség-díjak terjedése, a számvitel szervezeti szerepének változása (a vezetést támogató információk szolgáltatása kerül előtérbe, szemben a külső jelentésekkel), a külső kereslet változása (bővülése) és az információ-technológia megnövekedett lehetőségei. A teljesítménymérés jelentőségének felismerése persze nem ennyire új keletű, hiszen a hatvanas évektől megjelenik a management control irodalmában. Euske (1984) például egy 1967-ből származó tipológiát idéz az értékelési területek és mérési eszközök osztályozására (pp. 60-63.), s a 70-es évekből sorakoztat fel példákat arra vonatkozóan, hogy a mérés befolyásolja a szereplők viselkedését, s azáltal a teljesítményt (pp. 8-11.).

<sup>6</sup> Az angolszász terminológia többféle fordítása is előfordul a hazai szakirodalomban, így a hatásosság/hatékonyság, a hatékonyság/gazdaságosság, az eredményesség/hatékonyság, eredményesség/gazdaságosság kifejezéspárral egyaránt találkozhatunk. A különböző fordításokban a hatékonyság fogalma jelent leginkább problémát, mivel az „effectiveness” illetve az „efficiency” megfelelőjeként egyaránt előfordul. E nyelvi probléma nem új keletű és nem is egyedülálló a világban. Drechsler László 1981-ben megjelent *A hatékonyság mérése és tervezése* c. könyvében felveti, hogy a hatékonyság szó mellett (melyet egyébként a hozamok és ráfordítások különbségeként definiál) a magyar szakirodalomban gyakran találkozhatunk a gazdaságosság és a gazdasági hatékonyság kifejezésekkel is. A szerző arra a következtetésre jut, hogy nem helyes a különbségtétel e kifejezések között, mivel nehézségeink támadnának az idegen nyelvre való lefordítással, minthogy sem az angolban, sem az oroszban nincs a gazdaságosságának szó szerinti megfelelője (Drechsler, 1981, pp. 23-24.).

A probléma más nyelvek esetében is fennáll, mint azt Corvellec (1995) műve is bizonyítja. A szerző egy teljes könyvet szentelt a teljesítmény fogalmának több oldalról való elemzésére (a menedzsment irodalom mellett a sportból és a hétköznapi életből vett példákat is felhasználva, s a szakirodalom mellett különböző szótárakat felkutatva), melyben a teljesítményhez kapcsolódó fogalmak angol-francia, illetve angol-svéd megfeleltetésének nehézségét is taglalja (lásd im. pp. 29-34.). Hasonló problémákat feszeget a francia irodalomban Bourguignon (1995).

szervezeti hatékonyság azt jelzi, hogy képes-e a kitűzött célokat elérni, és a rendelkezésre álló erőforrásokat gazdaságosan felhasználni

Megfigyelhető, hogy a eredményesség/gazdaságosság fogalompár tartalmi rokonságban áll a logisztikai teljesítmények értékelésénél elterjedt kiszolgálási színvonal/logisztikai költségek kettősével.<sup>7</sup> A logisztika *teljes költség koncepciója*, vagy más néven a teljes költség elemzés (total cost analysis) szerint adott kiszolgálási színvonal biztosítása mellett az összes logisztikai költség minimalizálására kell törekedni, nem pedig az egyes logisztikai tevékenységek költségeinek minimalizálására.

A teljesítmény eddig áttekintett értelmezései tartalmilag hasonlóak, annak ellenére, hogy néha eltérő fogalmakat használnak a különböző szerzők. A szakirodalom persze nem ennyire egységes: találkozhatunk több szempontot felvonultató, illetve az előbbiektől eltérő értelmezésekkel is. Egyes szerzők az eredményesség és a gazdaságosság fogalmát további elemekkel egészítik ki. Sink (1985), valamint Sink és Tuttle (1989) például hét teljesítmény-kritériumot sorol fel: az eredményesség (effectiveness), és a gazdaságosság (efficiency) mellett szerepel a minőség, a termelékenység, a munkaerő minősége, az innováció és a nyereségesség, mint minden szervezet végső célja. Megfigyelhető, hogy itt különböző szintű, egymásra épülő teljesítmény-jellemzők jelennek meg. Az innovációs készség és a munkaerő minősége például befolyásolhatja a termékminőséget, a termelékenység és a hatékonyság a nyereségességet, stb.

Rolstadts (1995) más szerzők értelmezéseit elemzi, majd az üzleti teljesítmény három dimenzióját különbözteti meg: az *eredményesség* a fogyasztói igények kielégítésének mértéke, a *gazdaságosság* azt mutatja, hogy milyen gazdaságosan használja fel a vállalat az erőforrásait, míg a *változóképesség* azt jelzi, hogy mennyire van a vállalat felkészülve a jövőre. A harmadik szempont kiemeli a teljesítménymérésben is fontos idődimenziót, ugyanakkor a mérés, az operacionalizálás ez esetben nehezebb, mint az elterjedtebb első két kategóriánál. A nemzetközi konszenzus hiányát jelzi egy francia szerzőpáros, Jacot és Micaelli (1996) teljesítmény-értelmezése, akik – Corvellec idézett művéhez hasonlóan – kitérnek az angol terminológiával való egyeztetés nehézségeire. Az általuk javasolt kategóriák:

- a felhasznált eszközök hatékonyságát (“effectivité”),
- a felhasznált eszközök és az elért eredmények viszonyát (“efficiency”)
- a kitűzött célok, a felhasznált eszközök és az elért eredmények (“efficacitè”) kapcsolatát vizsgálják.

Ezek a fogalmak egy szűkebb értelmezéstől egy tágabb felé haladnak, s tartalmilag éppen ellentétes jelentést hordoznak az angolszász terminológia megfelelő fogalmihoz képest.

A francia szakirodalomban sem csak ez az értelmezés az elfogadott. Két másik elismert szerző közelítése már jóval közelebb áll az angolszász terminusokhoz. A Lebas (1995) által adott meghatározás szerint egybecseng az angol és a francia tartalom: az “efficacitè” a céloknak való megfeleléssel, az “efficiency” a célok eléréséhez szükséges erőforrás-felhasználással határozható meg (im. p.66.).

Sajátosság ugyanakkor, hogy a francia irodalomban a teljesítmény fogalma gyakran már önmagában pozitív jelentéstartalmat hordoz. A teljesítmény érték-alapú megközelítésével találkozhatunk Lorino műveiben (1995, 1997). A szerző két, egyen-értékűnek tartott definíciót is ad, melyek szerint:

1. Egy vállalat teljesítményének az, és csakis az tekinthető, ami *hozzájárul az érték/költség arány javításához* (Lorino, 1997, p.18.).
2. Egy vállalat teljesítményének az, és csakis az tekinthető, ami *hozzájárul a stratégiai célok eléréséhez* (Lorino, 1997, p.20.).

Lorino ezzel a vállalat céljaként tulajdonképpen az értékteremtést, pontosabban a minél kisebb erőforrás-ráfordítás (= költségek) mellett történő igény-kielégítést (= érték) jelöli meg. Az első definícióból következően nem jelent teljesítményt feltétlenül a költségek csökkentése az érték csökkenése mellett, vagy az érték növelése a költségek jelentősebb növelése árán. Ez a logika rokon a teljes költség koncepcióban megfogalmazottakkal, ha az értéket a kiszolgálási színvonalal helyettesítjük be.

---

<sup>7</sup> A *kiszolgálás színvonalát* három tényező határozza meg: a rendszer rendelkezésre állása, a kiszolgálási idő és a kiszolgálás minősége (Chikán, 1997b). A *logisztikai költségek* az adott kiszolgálási színvonal biztosításához szükséges költségeket jelölik, melynek elemei a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó költségek, a szállítási költségek, a raktárfenntartási költségek, a rendelési folyamat és az információáramlás költségei, a tétel nagyság költségek, és a készlet tartási költségek (Bowersox - Closs, 1996).

Az előbbiekből látható, hogy a teljesítmény többdimenziós fogalom.<sup>8</sup> Bár nem alakult ki egyöntetűen elfogadott definíció vagy szempontrendszer a vállalati teljesítmény értelmezésére, az angolszász irodalom viszonylag egységesebb, mint az – e dolgozatban néhány példán keresztül megjelenő – nemzetközi körkép. A teljesítmény fogalma a leggyakrabban használt értelmezések szerint két dimenziót, két egymást kiegészítő, egymást feltételező szemléletet egyesít – mint ezt a fejezet elején láthattuk. Az egyik dimenzió valamilyen módon a célok eléréséhez, a kiszolgálási színvonalhoz, a minőséghez, az érintettek elégedettségéhez, vagyis valamiféle outputhoz, *eredményhez* kapcsolódik. A másik dimenzió az előbbi teljesítmény, az output *eléréséhez szükséges erőforrás-felhasználást, költségeket* vizsgálja. Mindkét elem számos tényezőtől tevődik össze.<sup>9</sup> Ezeknek a tényezőknek a feltárása és a teljesítménymérési rendszerben történő figyelemmel kísérése hozzásegíthet a befolyásolási lehetőségek feltárásához és a teljesítmény fejlesztéséhez.

## 1.2. A teljesítménymérés szerepe

A teljesítménymérés a vállalati kontroll-folyamat része. *A vállalati teljesítménymérés célja* vállalati működés eredményességének és gazdaságosságának értékelése, folyamatos nyomon követése. A tervezés – végrehajtás – ellenőrzés – visszacsatolás, cselekvés (PDCA: plan – do – check – act) cikluson belül a mérés biztosítja a visszacsatolást, jelzéseket az esetleg szükséges beavatkozáshoz, információkat a döntések támogatásához a stratégia és a megvalósítás szintjén egyaránt.

A mérés módszere jelentősen befolyásolhatja a vállalati működést, s a teljesítmény alakulását. "Amit mérünk, arra odafigyelünk." – idézik gyakran. A teljesítménymérés nemcsak a döntéseket segítő információkat szolgáltat, hanem közvetlenül is befolyásolhatja a döntéseket, az érintettek (vállalatvezetők, munkatársak) cselekvéseit, akik a teljesítménymérési rendszer középpontjába állított tényezők alakulását igyekeznek befolyásolni. A nem megfelelő a mérce (ha nem azt mérjük, figyeljük, kérjük számon, ami fontos a célok eléréséhez) a célokkal ellentétes működésre is ösztönözhet.<sup>10</sup>

A kutatás során a teljesítmény előbbiekből bemutatott többdimenziós közelítését használtam. Elfogadva Lorino idézett definícióját, miszerint "egy vállalat teljesítményének az, és csakis az tekinthető, ami hozzájárul a stratégiai célok eléréséhez", illetve ami "hozzájárul az érték/költség arány javításához", az elméleti áttekintésben bemutatom azokat a közelítéseket, melyek szerint a teljesítménymérés módszereinek a vállalati sajátosságokhoz (a stratégiai célokhoz, a működési jellemzőkhöz, stb.) kell kapcsolódniuk. Eszerint – az alapkategóriákon, az eredményesség és a gazdaságosság fogalmain belül – *minden vállalatnak magának kell meghatároznia a számára kulcsfontosságú teljesítmény-elemeket*. A vállalati célok, a kulcsfontosságú teljesítmény-jellemzők meghatározása alapján alakítható ki egy olyan mérési rendszer, mely segíti a vállalatvezetést a teljesítmény fejlesztésében, s az értékteremtésben.

A teljesítménymérés fontos feladata az értékteremtés támogatása. *Információval szolgálhat az értékteremtés folyamatához kapcsolódó stratégiai és működési döntésekhez, segítheti a vállalati célok közvetítését a szervezet tagjai számára.*

Bár a vállalat végső célja általában valamilyen módon pénzügyi célok formájában (tulajdonosi érték, nyereség, megtérülés, stb.) fogalmazódik meg, önmagában pénzügyi (pénzben megfogalmazott) adatokra építve nem lehet vállalatot irányítani. A hagyományos számviteli információk, pénzügyi kimutatások fontos mutatói a cég helyzetének, de csak leképeződései, következményei annak, ami a megvalósítás szintjén történik. Általában

<sup>8</sup> A teljesítmény tartalmi összetettsége mellett érdemes a vállalati hierarchia különböző szintjeinek, illetve a folyamatok különböző szakaszainak teljesítményére is figyelmet fordítani. A kutatás középpontjában a vállalat egészének teljesítménye állt. Az egyéni teljesítményekkel való kapcsolatra, illetve az ellátási láncok teljesítményére vonatkozóan alkalmanként szerepelnek utalások, de ezek részletes elemzésére nem térek ki. A folyamatok szakaszai – az értékteremtő folyamatok elemzéséhez kapcsolódóan – szerepet kaptak az elemzésekben.

<sup>9</sup> A teljesítmény összetettségére szemléletes példát idéz Király (1999, p.7.): "A teljesítménymérési rendszereket leginkább a Rubik-féle bűvös kockához hasonlíthatjuk. ... ezeknek a rendszereknek is számos, különböző színű összetevője van, amelyeket megfelelően egymás mellé kell rakni, hogy a helyes képet kapjuk meg." (Halachmi, A. – Bouckaert, G. (1996): *Organizational Performance and Measurement in Public Sector*, Quorum Books, London)

<sup>10</sup> A teljesítménymérésben a célokat támogató fókuszok, s konkrét mutatók meghatározása mellett hasonlóan fontos, hogy a szükséges információk megfelelő, áttekinthető formában, időben eljussanak az érintettekhez. Többek között ezt hivatott biztosítani a vállalati információs rendszer. Az empirikus kutatás eredményei között látható majd, hogy az összhang egyáltalán nem automatikus: előfordul, hogy a mért tényezők, használt teljesítménymutatók nem jelennek meg az információs rendszerben, s nem használják az érintett döntéshozók, bár az információ elvileg elérhető lenne.

szintetizált, aggregált mutatók formájában utólagos képet adnak a következményekről, a fő befolyásoló elemek (és befolyásolási lehetőségek) feltárása nélkül.<sup>11</sup>

Lebas (1993) modellje, az ún. teljesítmény-fa igen szemléletesen ábrázolja a teljesítmény többdimenziós jellegét, s a különböző tényezők, az operatív szint, az értékteremtő folyamatok és a pénzügyi eredmény kapcsolatát. A fa gyökereit a különböző képességek, erőforrások jelentik. A törzset a vállalati folyamatok alkotják, melyből kinő a lombzat, az értékesítést meghatározó, fogyasztók által is érzékelt teljesítményjellemzők (minőség, rugalmasság, stb.). A nyereség csupán leképeződése a működés következményeinek. A bemutatott logika alapján az operatív szint tevékenysége, a vállalati folyamatok szervezése befolyásolja a fogyasztó számára létrehozott értéket, s ennek piaci következményein (árbevétel) és költségvonzatain keresztül a pénzügyi eredményt. Minden vállalatnak saját célkitűzéseivel és folyamataival igazodva meg kell találnia azokat a kulcstényezőket ("a fa gyökereit"), melyeken keresztül befolyásolhatja a célok elérését.

A viselkedés befolyásolásához és a döntésekhez információra van szükség. Míg a tulajdonosok vagy a felső vezetés információ-igénye nagyrészt pénzügyi, szintetizált mutatókra irányul, addig a vállalati hierarchiában lefelé haladva egyre nagyobb szerepet kell kapniuk a mindennapi működéshez kapcsolódó mutatóknak: egyre részletesebb és egyre gyakoribb információkra van szükség. *Az értékteremtés folyamatának megértése*, az ok-okozati kapcsolatok átlátása előfeltétele az eredményes és hatékony működést támogató döntéseknek. Rummler és Branche (1990) azt hangsúlyozza, hogy a vállalatok sikertelensége sokszor abból ered, hogy nem képesek megérteni a szervezeti és az egyéni teljesítményt befolyásoló tényezőket. A vállalatvezetők gyakran nem értik a cég tevékenységét: lehet, hogy ismerik, értik a fogyasztókat és a versenyt, de azt nem értik eléggé, hogy hogyan fejleszti, állítja elő, adja el és juttatja el a fogyasztóhoz termékeit a vállalat. A funkcionális és vertikális szemléletre jellemző, hogy az egyes osztályok tevékenységére koncentrálnak, ugyanakkor figyelmen kívül hagyja a fogyasztói igény-kielégítés folyamatát. A kulcs éppen *a vállalati funkciókat átszelő folyamatok*, „a szervezeti ábra fehér foltjainak” menedzselése. A különböző vállalati funkciók kapcsolatának kezelése mellett a folyamatokat alkotó tevékenységek kapcsolódási pontjai is fontosak. Erre hívja fel a figyelmet Porter (1986) is, kiemelve, hogy a versenyelőny gyakran az értékláncot alkotó tevékenységek kapcsolatából ered, és nem magukból az önálló tevékenységekből (im. p. 48.).

## 2. A teljesítménymérési módszerek fejlődése

A teljesítménymérési módszerek fejlődését jelentős részben a működéshez kapcsolódó döntések nem megfelelő támogatottsága indukálta az elmúlt évtizedekben. Jelen fejezet előbb a relevancia hiányát megfogalmazó kritikákat, majd a teljesítménymérési rendszerekkel szemben támasztott követelményeket foglalja röviden össze. Ezt követi a teljesítménymérési módszerek fejlődésének rendszerezése, négy fő fejlődési irányba sorolva a különböző módszereket.

---

<sup>11</sup> A hagyományos pénzügyi számvitelt több irányból is – jogos – kritika éri: a menedzsment döntéseinek nem megfelelő támogatása mellett egyre gyakrabban felmerül, hogy a tulajdonosi érték követésére sem ad lehetőséget. A pénzügyi számvitel nem veszi figyelembe a tulajdonosok hozamelvárását: a hitelek költségeivel ellentétben a saját tőke költsége (az alternatív befektetési lehetőségek hozama) nem jelenik meg a számviteli eredmény kalkulációjában, mely (emiatt sem) képes tükrözni a tulajdonosi (többlet)érték alakulását. Black et al. (1999) arra hívja fel a figyelmet, hogy egy vállalat múltbeli számviteli eredménye és részvénytőkei teljesítménye között a tapasztalatok szerint alacsony a korreláció. Ehrbar (2000) könyvének előszavában Joel Stern pedig emlékeztet, hogy a GAAP-ben (Generally Accepted Accounting Principles, az egyesült államokbeli számviteli alapelvek) 120 torzítást, számviteli anomáliát számláltak össze, melyek akadályozzák a működésből származó hozam helyes számítását. A tulajdonosi érték elveit középpontba állítók a tőkeköltséget is figyelembe vevő ún. gazdasági eredmény, illetve különböző, a tulajdonosi értéket, hozzáadott értéket figyelembe vevő közelítések alkalmazását javasolják (bővebben Ehrbar, 2000; Black et al., 1999; Copeland et al., 1999).

A pénzügyi számvitelt ért jogos kritikák mellett tegyük hozzá: a pénzügyi számvitel elsődleges célja, hogy a külső érintettek, hatóságok és a hitelezők számára szolgáljon információt, a múltbeli tevékenységről, eredményekről, egységes, ellenőrizhető formában. A vállalati működés belső érintettjeinek információigénye sokkal inkább jövőorientált, a menedzsmentnek részletesebb információkra van szüksége, stb. A vállalatvezetés információigényét hivatott kielégíteni a vezetői számvitel, melynek a teljesítménymérési rendszer is kapcsolódó része. A pénzügyi és a vezetői számvitel különbségeiről, a vezetői számvitel feladatairól részletesebben lásd pl. Atkinson et al. (1997) munkáját, akik egyébként az „értékteremtő információk” megfogalmazást is használják.



## 2.1. Kritikák, avagy a hiányzó relevancia

A hagyományos teljesítménymérési és költséggazdálkodási módszerek elégtelenségének felismerése sok tekintetben, a *versenykörnyezetben* illetve a *termelés területén bekövetkezett változásokhoz* kapcsolódik. A termelési technológia fejlődése, a költségstruktúra változásai, a minőség előtérbe kerülése egyre jobban rámutattak a hagyományos költségorientált teljesítménymérés hiányosságaira, alkalmatlanságára.

A kritikák természetesen nemcsak a termeléshez kapcsolódóan jelentkeztek. Porter (1986) is problémaként említi például, hogy az értékteremtő tevékenységek és a számviteli osztályozás ritkán egyeznek meg egymással. A hazai számviteli irodalomban is találunk példát az előremutató kritikára: Bordáné (1986) könyvének bevezetőjében kiemeli, hogy a számvitel eddig főleg az ellenőrzési funkció betöltésében támogatta a vállalatvezetést, s nem segítette megfelelően a vezetői döntések támogatását. A szerző amellet érvel, hogy „a számvitel – ha biztosítjuk összhangját a vállalatokhoz kapcsolódó más tudományokkal, köztük a szervezéssel és a vállalati pénzüggel – képes a vezetési eszköz szerepét betölteni” (im. p. 7.).

Ghalayini és Noble (1996) a teljesítménymérés irodalmában két szakaszt különböztet meg. Az első időszakot (az 1880-as évektől az 1980-as évekig) a pénzügyi mutatók dominanciája jellemzi. A 80-as évektől kezdődő változást, a teljesítménymérés módszereinek fejlődését a fogyasztói igények növekedése, differenciálódása, valamint a termelési elvek és technológiák fejlődése indukálta a szerzők szerint.

Kaplan (1984) szerint a korszerű termelési gyakorlathoz igazodva a mérési rendszernek a következő (nem pénzügyi) tényezőket is figyelembe kell vennie: minőség, készletek, termelékenység, innovációs készség, munkaerő. Egy másik munkájában (1985) arra is felhívja a figyelmet, hogy a pénzügy-orientált mérési rendszerek nem követik a termelési rendszerből származó előnyöket, mint például a gyorsabb termékbevezetés, rugalmas gyártás, gyorsabb átfutási idők, stb. A hatékony vezetői számviteli rendszereknek tükrözniük kell a vállalat értékteremtő tevékenységeit a termelésben, a marketingben és az értékesítésben, a termék- és folyamatfejlesztésben. A vezetői számvitel nem fejleszthető a termelési folyamatoktól függetlenül: ha jelentősen változnak a folyamatok, a számviteli rendszernek is változnia kell, hogy releváns információt szolgáltatthasson a vezetői döntésekhez és az ellenőrzéshez.

Összességében a termelésmenedzsment és a logisztika, illetve a vezetői számvitel területén kutatók általában egyetértenek abban, hogy a számviteli kimutatásokra épülő hagyományos teljesítménymérési módszerek meglehetősen korlátozottan használhatóak az operatív szintű döntéstámogatásban (pl. Bititci, 1994; Ghalayini – Noble, 1996; Horváth, 1997; Johnson – Kaplan, 1987; Kaplan, 1990; Nanni et al., 1992; Neely, 1999; Neely et al., 1995; Rummler – Branche, 1990, stb.) A leggyakrabban említett problémák a következőkben foglalhatók össze:

- *Utólagos, késői információk* – Az információk általában túl későn állnak rendelkezésre az operatív szintű döntésekhez. A számvitel általában könyvelés-orientált, inkább az utólagos igazolást szolgálja és nem a döntések támogatását.
- *Nem megfelelő szerkezet* – Az információk általában aggregált szintűek, illetve nem releváns szerkezetűek az operatív szint számára. Az aggregált kimutatások sok kis döntés eredményét tükrözik, nem alkalmasak az eredményt befolyásoló tényezők elemzésére. A költséginformációk nem elég részletesek és nem megfelelő a szerkezetük. Általában nem elég pontosak, nem tükrözik a megváltozott költségstruktúra hatásait.
- *A nem pénzügyi információk hiánya* – A pénzügyi mutatók túlsúlya jellemző, melyek nem relevánsak a gyakorlat számára. Hiányoznak a nem-pénzügyi, operatív szinten értelmezhető mutatók. Nincs (vagy csak korlátozottan) információ a kiszolgálási színvonal elemeiről, a fogyasztók elégedettségéről, a versenytársak eredményeiről. Nem követhető a kapcsolat az operatív szint döntései és annak pénzügyi következményei között.
- *A stratégiai szemlélet hiánya* – A mutatók általában nem kapcsolódnak a vállalati stratégiához. Elsődlegesen a pénzügyi eredményt mérik, nem segítik a célok közvetítését a vállalati hierarchia alacsonyabb szintjei felé. A funkcionális szemlélet egyben gyakran részcélok teljesítésére ösztönöz, melyek a rendszer szintjén szuboptimumot eredményeznek. Nem helyeznek hangsúlyt a vállalat számára fontos sikertényezőkre.

- *A folyamatszmlélet hiánya* – A funkcionális szemlélet és a hierarchikus kapcsolatok dominanciája jellemző. A fogyasztói igény-kielégítés (értékteremtés) folyamata – mely átszeli a funkciókat – nem kap támogatást.
- *A fejlesztés támogatásának hiánya* – A standardok (teljesítménycélok) felállítása és a hozzájuk való viszonyítás nem támogatja a folyamatos fejlesztést.
- *Rugalmatlanság* – Az alkalmazott módszerek nem követik a stratégia, a vállalati folyamatok, illetve a külső környezet változásait.
- *Költséges előállítás* – A kimutatások előállítása sokszor költséges, sok ráfordítást igényel, ugyanakkor relatív hasznosságuk csekély.

A kritikák megfogalmazása egyben a fejlődés kiindulópontját jelentette, hiszen hozzájárult a teljesítménymérési rendszerekkel szemben támasztott követelmények megfogalmazásához, illetve új teljesítménymérési módszerek, elemzési keretek kialakításához.

## **2.2. A teljesítményméréssel szemben támasztott követelmények**

Több kutató foglalkozott (foglalkozik ma is) a teljesítménymérési módszerekkel szemben támasztott követelmények meghatározásával, ezen belül a teljesítmény-mutatókra (pl. Caplice–Sheffi, 1994), a teljesítménymérési rendszerekre (pl. Caplice–Sheffi, 1995) illetve a kialakítás folyamatára (pl. Neely et al., 1996) vonatkozó követelményekkel.

A következőkben röviden összefoglalom a teljesítménymérési rendszerekkel szemben a szakirodalomban megfogalmazott elvárásokat. A logisztikai teljesítménymérési rendszer értékeléséhez Caplice és Sheffi (1995) – a szakirodalomban megfogalmazott követelmények elemzése alapján – hat szempontot javasol. Eszerint egy jó teljesítményértékelési rendszer:

- *Átfogó*, vagyis több dimenzióban ragadja meg a teljesítményt, valamennyi érintett szempontjait figyelembe veszi;
- *Ok-okozat orientált*, vagyis nemcsak az eredményeket vizsgálja, hanem az eredményeket befolyásoló tényezőket is;
- *Vertikálisan integrált*, vagyis segít a vállalati stratégia "lefordításában" a különböző szervezeti szintek döntéshozói számára;
- *Horizontálisan integrált*, vagyis a vállalati folyamatok mentén szervezett, átfog minden fontos tevékenységet, funkciót, szervezeti egységet;
- *Belső összehasonlíthatóságot, elemezhetőséget biztosít*, vagyis alkalmas a különböző teljesítmény-dimenziókra gyakorolt hatások, átváltások (trade-off) követésére.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> A modern termelési és minőségfejlesztési filozófiák megjelenése (JIT, folyamatos fejlesztés, TQM stb.) megtörte a trade-off logikát, bebizonyítva, hogy egyszerre több dimenzióban is javítható a teljesítmény. Az ún. homokkúp-modell (Ferdows – De Meyer, 1990, idézi: Chikán – Demeter, szerk., 1999) a versenyelőny-források egymásra épülését jelképezi, melynek alapja a minőség. Ugyanakkor Porter (1996) arra hívja fel a figyelmet, hogy az átváltások létfontosságúak a stratégia-választás szempontjából. A teljesítmény több dimenzióban való javítása csak akkor lehetséges, ha a vállalat elmarad a legjobb gyakorlatot képviselő hatékonysági határtól (productivity frontier), vagy ha ez a határ változik, eltolódik. Ezekben az esetekben javítható a működési hatékonyság, de nem valódi átváltásokat szüntet meg a vállalat.

A különböző versenyelőny-források illetve teljesítmény-dimenziók egymásra épülése, illetve a közöttük lévő átváltások nem befolyásolják a követelményt, hogy a döntések hatásainak többszemontú elemzése szükséges. A teljesítménymérési rendszernek képesnek kell lennie mind az ok-okozati kapcsolatok, mind az átváltások követésére.

- *Hasznos*, vagyis könnyen értelmezhető a döntéshozók számára és iránymutatást nyújt a cselekvéshez.

Az előbbi szempontok mellett az egyik legfontosabb, gyakran idézett feltétel, hogy a teljesítmény-értékelési rendszer "testre szabott" legyen, megfeleljen az adott vállalat igényeinek, igazodjon a stratégiai célkitűzéseire, folyamataihoz, átfogja működésének kulcs tényezőit. Ez nemcsak azt jelenti, hogy egy vállalatban belül egyszerre többféle értékelési szempont létezhet, hanem azt is, hogy a teljesítményértékelési rendszernek az idő előrehaladtával is változnia kell a környezet és a stratégia változásának megfelelően. Minthogy a problémák diverzifikáltak, nincsen egységesen alkalmazható módszer a teljesítménymérésben sem. (Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy nem lehet értékelési, elemzési kereteket kialakítani, melyek a konkrét igények szerint vállalatra szabhatóak.)

McNair és társai (1990) a "hagyományos" teljesítménymérési rendszerek jellemzőivel szembeállítva megfogalmazták az általuk stratégiaiainak nevezett teljesítménymérési rendszerek néhány fő jellemzőjét. A stratégiai rendszerekben – túllépve a 2.1. alfejezetben bemutatott korlátokon – kiemelt szerep jut a versenylőny-források elemzésének, a folyamat-orientációnak, és a rendszerszintű fejlesztés kerül a középpontba. A működési folyamatokhoz kapcsolódó tényezők (az operatív kontroll, a folyamatok fejlesztése) is fontos szerepet kapnak. Ha az vitatható is, hogy mi tekinthető "hagyományos" teljesítménymérési rendszernek, a stratégiai rendszerekkel szemben megfogalmazott követelmények hasznos, szemléletformáló tanácsokat jelenthetnek a teljesítménymérési rendszerek kialakításánál.

A korábbi gondolatokkal összhangban állnak a Rummler és Branche (1990) által megfogalmazott követelmények is, mely szerint a teljesítménymutatók kiválasztása nem elegendő. Meg kell bizonyosodni arról, hogy:

1. A megfelelő dolgokat, a kulcsfontosságú tényezőket mérjük,
2. Rendszert alkotnak a mutatók, s nem csupán kapcsolat nélküli mutatók halmazát állítjuk elő,
3. Cselekvésre ösztönöznek a teljesítménymérés folyamatában előállított adatok.

A harmadik követelmény egy szintén gyakran idézett tételhez vezet, mely szerint *nem maga a mérés, hanem az eredményeinek a felhasználása, a vállalati teljesítmény menedzselése a cél*. Eccles (1991) megfogalmazása szerint amit mérünk, arra odafigyelünk, különösen akkor, ha a javadalmazás is a mérés eredményéhez kapcsolódik. Rappaport (1998) szerint a vezetői döntéseket a teljesítménymérés befolyásolja inkább, mintsem a vállalati tervek. A teljesítménymérést, majd az értékelést és a vezetők javadalmazását tehát úgy kell kialakítani, hogy a menedzserek érdekeit a tulajdonosokéhoz kapcsolja. Ehhez hasonló gondolatot fogalmaz meg Zimmerman (1995), illetve Ehrbar (2000) is, mely szerint a belső számviteli rendszernek segítenie kell a menedzserek és a tulajdonosok érdekeinek összehangolását, hogy a vállalatvezetők és az alkalmazottak a vállalat értékének maximalizálása (a tulajdonosi érték növelése) érdekében tevékenykedjenek.

Látható tehát, hogy a teljesítményméréssel szemben megfogalmazott követelmények között a releváns, döntéstámogató információk nyújtása mellett kiemelt az ösztönzés és a kommunikáció célja is. Az átfogóság (a folyamatok illetve a hierarchia szintjei szempontjából) és többszempontúság mellett az információk gazdaságos előállítása és a lényeg kiemelése is fontos követelmény az elemzők szerint.

### **2.3. Fejlődési irányok, avagy a megtalált relevancia?**

Az előző részben bemutatott problémák enyhítésére számos megoldás született a szakirodalomban és a vállalati gyakorlatban. A kutatás témájához kapcsolódó változásokat négy fő csoportba soroltam:

1. A számviteli információk relevánsabbá tétele, a vezetői számvitel, illetve ezen belül a költséggazdálkodás módszereinek továbbfejlesztése;
2. A pénzügyi mutatók mellett operatív, a működéshez kapcsolódó mutatók, a belső információk mellett külső forrásból származó adatok felhasználása;
3. A pénzügyi és a működési teljesítmény közötti kapcsolat vizsgálata (az egyes döntések várható pénzügyi hatásának elemzése, illetve a vállalati célok "lefördítése" a működés szintjén értelmezhető célokká);
4. Átfogó teljesítménymérési rendszerek, keretek kialakítása.

A következőkben áttekintek néhány, az előbb megfogalmazott fejlődési irányokhoz sorolható módszert.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> (Részletesebben lásd: Wimmer 1999, 2000a, 2000b)

### 2.3.1. A számviteli módszerek relevánsabbá tétele

A teljesítménymérés módszereinek egyik fejlesztési irányát a pénzben mért, költség-alapú információk értékteremtő folyamatok szempontjából relevánsabbá tétele képviseli. Ide sorolható a tevékenység-alapú költség-számítás, illetve a vezetői számvitel Japánból származó módszerei.

A tevékenység-alapú költség-számítás (Activity-Based Costing, ABC)<sup>14</sup> kialakítását a hagyományos termékköltség-kalkulációs módszerek torzításainak felismerése indukálta. A termékválaszték, valamint az elosztási csatornák bővülése, a termelési technológia változásai jelentős változásokat okoztak a vállalati költség-szerkezetben. A tevékenység-alapú költség-számítás abból indul ki, hogy az erőforrások felhasználását (és ezáltal a költségek felmerülését) a különböző vállalati tevékenységek okozzák. Ugyanakkor ezeket a tevékenységeket a különböző termékek, fogyasztók, elosztási csatornák, stb. igénylik, használják fel. A javasolt két-fázisú költségallokációs metódus szerint a költségeket (pontosabban a felhasznált erőforrásokat) homogén csoportokba sorolják, majd meghatározzák a hozzájuk kapcsolódó költségokozókat (cost drivers)<sup>15</sup>, s ezek segítségével történik a költségek költségviselőkhöz rendelése. A módszer a kezdetekben a termékek és szolgáltatások költségének pontosabb meghatározására koncentrált, a szervezetek tevékenységeinek és a felmerülő költségek közötti ok-okozati kapcsolatok meghatározása és számszerűsítése segítségével (Selto, 1995). E logika segíti a vállalati folyamatok és tevékenységek jobb áttekinthetőségét, s a fejlesztési lehetőségek megfogalmazását. A termékek és szolgáltatások költségeinek elemzése mellett például a különböző vevők kiszolgálásának költségei is értékelhetők, ami szélesebb alkalmazási lehetőségeket is hordoz a döntéstámogatás és a folyamatok fejlesztése területén. Ezt bizonyítja a tevékenység-alapú menedzsment (Activity-based Management, ABM) vagy a szállítóértékelésben terjedő "tulajdonlás teljes költsége" koncepció<sup>16</sup> ABC általi támogathatósága is.

A termelési gyakorlat fejlődésével további költség-gazdálkodási technikák alakultak ki, melyek – bár nem szolgáltatnak közvetlenül alapot a teljesítményméréshez – segíthetik a fejlesztési lehetőségek feltárását és a hatékony döntéshozatalt a vállalati gazdálkodás operatív területén. A korszerű módszerek kifejlesztésében illetve alkalmazásában élen jártak a japán vállalatok, melyektől a termelésszervezés és vállalatvezetés területén is sokat tanult a világ. A költség-gazdálkodás több módszerét "japán vezetői számviteli módszerek" néven tartja számon a szakirodalom (lásd pl. Cooper, 1996).

Az *életciklus-költség-számítás* a terméktervezés, fejlesztés, gyártás, marketing, elosztás, karbantartás, kapcsolódó szolgáltatások során felmerülő költségek megértését és menedzselését célozza. Igyekszik optimalizálni a különböző ciklusok (kutatás – fejlesztés – gyártástervezés, termelés és értékesítés utáni szolgáltatások, és a kivonási (disposal) ciklus során felmerült költségeket (Atkinson et al., 1997). A módszert egyébként a 60-as években fejlesztették ki az Egyesült Államokban, a kormányzati beszerzések hatékonyságának értékelésére (Bromwich – Bhimani, 1994). Az életciklus-megközelítésnek, a hosszabb távú szemléletnek azért van nagy jelentősége, mert a költségek későbbi alakulását befolyásoló döntések többségére a tervezés fázisában kerül sor: a költségek "vállalása" (cost committed) korábban megtörténik, minthogy a költségek ténylegesen felmerülnének (cost incurred). E felismerést jól támogatják a különböző japán eredetű költség-gazdálkodási módszerek, mint a kaizen költség-számítás, vagy a célköltség-számítás. A *kaizen*<sup>17</sup> *költség-számítás* a termelési ciklus alatti költségek csökkentésére koncentrált. A *célköltség-számítás* (target costing) a termék- és folyamatfejlesztés fázisában használatos, a tervezett piaci árból (és részesedéséből) kiindulva határozza meg a megcélzott költségeket (Atkinson et al., 1997).

<sup>14</sup> Magyarul lásd pl. Kaplan, R. S. – Cooper, R. (2001).

<sup>15</sup> A költségokozó a tevékenységek alakulásához kapcsolódó, azt befolyásoló tényező. A költségokozók a kalkulációban betöltött szerepüket tekintve a vetítési alapoknak felelnek meg. Az elnevezés is jelzi a szemlélet változását, mely szerint nem a költségek termékekre terhelése, hanem a felmerülésük okának nyomon követése és a tényleges befolyásoló tényezők alapján költségviselőkhöz rendelése a cél.

<sup>16</sup> Nemcsak a fogyasztók kiszolgálásának költségeit érdemes számszerűsíteni, és a vevők jövedelmezőségét realisabb alapon elemezni, hanem az egyes szállítókkal való kapcsolattartás költségeit is. A TCO (Total Cost of Ownership) ötlete Atkinson és Kaplan munkájában (1989, p.377.) jelent meg először: "A tulajdonlás teljes költsége magába foglalja nemcsak a beszerzési árat, hanem a vásárolt alapanyagok és alkatrészek ütemezése, az áru fogadása, ellenőrzése és felhasználása során felmerült költségeit". A TCO logikája igyekszik minden, a beszerzett termék megszerzése és felhasználása során felmerült költséget figyelembe venni, s ezáltal megkülönböztetni a legalacsonyabb árat kínáló szállítókat a legalacsonyabb költséggel szállítóktól.

<sup>17</sup> A kaizen a tevékenységek, folyamatok folyamatos fejlesztésére irányul. Részletesebben lásd pl. Imai (1996).

### 2.3.2. A teljesítménymutatók és felhasználásuk fejlődése

A hagyományos számviteli módszereket ért kritikák következtében a pénzügyi/ számviteli elemzési módszerek korszerűsítése mellett az működési mutatók teljesítménymérésben, vezetői döntéstámogatásban való felhasználásának igénye is megfogalmazódott (pl. Johnson–Kaplan, 1987). A jellemzően a felső vezetés által használt, szintetizáló jellegű számviteli, pénzben mért mutatók mellett az üzemi szinten vagy az értékesítési területen nem pénzben, hanem naturáliákban mért (pl. termelt, illetve értékesített mennyiség) mutatók használata is természetesnek tekinthető.<sup>18</sup> Ugyanakkor az ilyen jellegű (üzemi szintű) mutatók használatából nem következik a stratégiához, a vállalati célkitűzésekhez való kapcsolódás, s nem következik a különböző szinteket, területek összehangoló működés. Mindemelllett a verseny erősödése, a fogyasztó-orientáció növekedése számos területen kikényszerítette a naturáliákban mért teljesítménymutatók használatát.

A következőkben a teljesítménymutatók különböző típusait tekintem át, egy többszemponút csoportosítást kialakítva. A vállalati teljesítménymérésben alkalmazható mutatók száma elvileg korlátlan, ami problémát okozhat, ha a sokféle mutató "bűvöletében" elvész a lényeg. A teljesítménymutatók rendszerezései nemcsak a kutatók munkáját segíthetik a vállalati gyakorlat megismerésében, hanem a vállalati szakemberek figyelmét is felhívhatják a teljesítménymérési gyakorlatuk hiányosságaira. Az 1. táblázat a teljesítménymutatók többszemponút rendszerezését foglaltam össze, a "Mit mérünk?", a "Hogyan mérjük?" és a "Hogyan használjuk az eredményeket?" kérdések alapján csoportosítva (White, 1996; és Caplice-Sheffi, 1994 munkáit felhasználva, az általuk adott csoportosítások kiegészítésével, átdolgozásával).<sup>19</sup> A táblázat logikáját követve áttekintem a teljesítménymutatók típusait, forrásait, lehetséges felhasználását, majd röviden kitérek a kapcsolódó gyakorlati tapasztalatokra. A teljesítménymutatók (és felhasználásuk) itt kialakított rendszerezése egyben kiindulópontként szolgált az empirikus kutatásban felhasznált, a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzését szolgáló elemzési kerethez is.

**1. táblázat**  
**A teljesítmény-mutatók rendszerezése**

<b>Mit mérünk?</b>	<b>Versenyelőny-források:</b>	ár minőség idő rugalmasság megbízhatóság
	<b>A folyamat szakaszai:</b>	input transzformáció (folyamat) output (eredmény)
	<b>Külső vagy belső hatékonyság:</b>	eredményesség gazdaságosság

<sup>18</sup> Beleértve az e mutatókból képzett egységre jutó naturáliában vagy pénzben mért mutatókat is, mint például az egy főre jutó termelt mennyiség, egy főre jutó árbevétel, termékegységre jutó fedezet, stb.

<sup>19</sup> E szakasz gondolatmenete részben a szerző Az értékkeremtő folyamatok menedzsmentje (Chikán – Demeter, szerk., 1999) c. könyvben megjelent teljesítményméréssel foglalkozó fejezete 3.4. pontjára (pp. 544-553.) épül, annak továbbfejlesztett, bővített változata.

<b>Hogyan mérjük?</b>	<b>Mérhetőség:</b>	objektív (mért, kvantitatív) szubjektív (véleményen alapuló, kvalitatív vagy kvantitatív)
	<b>Információ-forrás:</b>	belső külső (ügyfél, szállító, versenytárs stb.)
<b>Hogyan használjuk?</b>	<b>Referencia:</b>	összehasonlítás saját adatokkal (múlt, standard) benchmarking
	<b>Kölcsönhatások:</b>	egyedi mutatók, összefüggések elemzése nélkül integrált, stratégiai rendszer, ok-okozati kapcsolatok követése
	<b>Következmények:</b>	döntéstámogatás kommunikáció értékelés motiváció semmi

*Wimmer, 1999, in: Chikán – Demeter (szerk.) p.545. (White 1996 és Caplice Sheffi 1994 felhasználásával)*

## Mit mérünk?

A vállalati teljesítménymutatók *különböző versenytényezőkhöz* kapcsolódhatnak, az *értékkeremtő folyamatok különböző szakaszainak* vagy éppen eredményének a teljesítményét vizsgálhatják, a külső igényeknek való megfelelés illetve a belső hatékonyság szempontjából.

Versenyelőny-források

A teljesítménymérés a vállalati versenyképesség javításának fontos eszköze, így ma már általánosan elfogadott, hogy a választott teljesítménymutatóknak is azokra a versenyelőny-forrásokra kell összpontosítaniuk, melyek a vállalati stratégia középpontjában állnak. A különböző versenyelőny-forrásoknak többféle értelmezése lehetséges, s egy-egy értelmezéshez általában többféle mutató is kapcsolódhat. A 2. táblázat a gyakran használt "minőség – költség – idő – rugalmasság" négyes felosztásnak megfelelően mutat példákat a versenyelőny-források különböző értelmezési lehetőségeire és a kapcsolódó mutatókra.

A *minőség* például jelentheti a termék, illetve a szolgáltatás tervezett jellemzőit, illetve a tervezett minőségnek való megfelelést (konformitás), a megbízhatóságot, a tartósságot, a javíthatóságot, az esztétikai megjelenést, a fogyasztó által észlelt minőséget. A *költségek* dimenziójában a fogyasztó szemszögéből az ár, az eladó oldaláról a termelési és szolgáltatási költségek, a hozzáadott érték, a fedezet egyaránt megjelenhetnek a teljesítménymérési rendszerben. Az *időhöz*, mint versenyelőny-forráshoz kapcsolódó mutatók szolgálhatnak a rendelésteljesítési idő, a termelési illetve a szállítási átfutási idő mérésére, de fontos versenytényező lehet a pontos, határidőnek megfelelő szállítás, illetve a szállítási gyakoriság is. A *rugalmasság*, mint versenyelőny-forrás azt mutatja, hogy mennyire képes a cég alkalmazkodni a változó igényekhez (új termék illetve termékváltozatok bevezetése, szállítási képesség, mennyiségi változások), illetve az inputok változásához (pl. anyagminőség, forrás-összetétel).

**2. táblázat**  
**Versenyelőny források értelmezése és kapcsolódó teljesítménymutatók**

	<i>Lehetséges értelmezés</i>	<i>Teljesítménymutatók</i>
<b>M in ős ég</b>	a termék (szolgáltatás) tervezett jellemzői a tervezett minőségnek való megfelelés (konformitás) a fogyasztó által észlelt minőség (ezen belül: műszaki paraméterek, megbízhatóság, tartósság, javíthatóság, esztétikai megjelenés, stb.)	a termék tervezett teljesítményének műszaki paraméterei átlagos élettartam selejtárány minőségi problémák miatti reklamációs száma
<b>K öl ts ég</b>	a fogyasztó szemszögéből az ár az eladó oldaláról a termelési és szolgáltatási költségek, a hozzáadott érték, a fedezet	ár termelési, elosztási költségek különböző szintű fedezeti mutatók
<b>Id ő</b>	a rendelésteljesítés, illetve a termelés, a szállítási átfutási ideje pontos, határidőnek megfelelő szállítás szállítási gyakoriság	átlagos (minimális, maximális) szállítási átfutási idő a rendelésteljesítés átlagos átfutási ideje késedelmes szállítások aránya
<b>R u g al m as sá g</b>	alkalmazkodó képesség a változó igényekhez (új termékek illetve termékváltozatok bevezetése, szállítási képesség, mennyiségi változások) alkalmazkodó képesség az inputok változásához (pl. anyagminőség, forrásösszetétel)	az elmúlt évben bevezetett új termékek száma rendelismódosítás átfutási ideje alapanyag-összetétel változásának hatása a költségekre

*Neely, Gregory és Platts, 1995 alapján*

*A folyamatok szakaszai*

A teljesítménymutatók irányulhatnak a folyamatok végeredményére (*eredmény-orientáció*) illetve magának a folyamatnak a hatékonyságára (*folyamat-orientáció*). Ez tulajdonképpen a teljesítmény korábban említett kétféle értelmezését (eredményesség illetve gazdaságosság) tükrözi. Az utóbbi esetben különválasztható az inputok kihasználtsága illetve magának a transzformációnak a hatékonysága, vagyis a termelékenység (más megfogalmazásokban a gazdaságosság).

A 3. táblázat a teljesítménymutatók folyamat-orientáció szerinti típusaira mutat példákat. A kihasználtság illetve a hatékonyság mutatói a tényadatokat hasonlítják a normához (a tervhez, illetve a rendelkezésre álló kapacitáshoz) az input illetve az output-oldalon. A gazdaságosság a tényleges input-felhasználást viszonyítja a teljesítésekhez, így egyben a transzformáció hatékonyságát jelzi.

**3. táblázat**  
**A folyamatok teljesítmény-mutatóinak rendszerezése**

Dimenzió	A mutató általános formája	Példa

<b>Kihasználtság</b>	input (tény)/ input (norma)	Munkaóra-felhasználás/tervezett munkaóra Kihasznált raktárterület/teljes raktárterület
<b>Gazdaságosság</b>	output (tény)/ input (tény)	Teljesített szállítás (tonna-km)/szállítási költségek Rendelések száma/munkaórák száma
<b>Hatékonyság</b>	output (tény)/ output (norma)	Teljesített rendelési tételek száma/kért tételek száma Időben történt szállítások/megkezdett szállítások

Caplice-Sheffi, 1994

Természetesen a folyamatok hatékonyságának mérését tovább bonthatjuk a folyamatok szakaszai (bejövő, belső és kimenő logisztikai folyamatok) vagy a folyamatokat alkotó tevékenységek (beszerzés, anyagkezelés, raktározás, szállítás, vevőszolgálat stb.) szerint.

## Hogyan mérjük?

A mérés módszere, és az információ jellege szerint megkülönböztethetünk objektív és szubjektív, illetve belső vagy külső forrásból származó információkat.

*Szubjektív információról* akkor beszélhetünk, ha a teljesítménymérés véleményen vagy becsléseken alapul. Ezzel szemben az *objektív információ* megfigyelhető tényekre, mérésre épül. A minőség mérésére használható objektív mutató például a selejtarány, vagy a reklamációk száma, szubjektív teljesítménymutató lehet a fogyasztók által adott osztályzat vagy minősítés.<sup>20</sup>

A teljesítménymérés épülhet *belső* vagy *külső információforrásokra*. A minőséghez kapcsolódó teljesítménymutatók példaként említett selejtarány belső, míg a vevői reklamációk száma külső forrásból származó adat. E két mutató a minőség két eltérő értelmezéséhez is kapcsolódik, hiszen az egyik a konformitást (megfelelést), a másik a fogyasztói igényeknek való megfelelést tükrözi.

A fogyasztóktól származó információk mellett több szakértő javasolja a szállítóktól, illetve a versenytársaktól való információk felhasználását is. A vevőkkel és a szállítókkal való kapcsolattartás, információcsere hozzájárulhat az ellátási lánc koncepció eredményes alkalmazásához is. A tapasztalatok szerint a piaci követelmények növekedésével a vevői oldal véleményének figyelembe vétele korábban elterjedt, bár az integrált szemlélet, az ellátási láncokban való gondolkodás terjedésével a szállítókkal való szorosabb együttműködés és kommunikáció is egyre inkább fontos, egyre több vállalat által felismert versenyelőnyvé válik.

## Hogyan használjuk fel a mérés eredményét?

A teljesítménymérés az általa biztosított információk felhasználása által töltheti be szerepét, ennek hiányában csak öncél marad. A felhasználása során fontos, hogy mi jelenti az *értékelés, a viszonyítás alapját* (előre kitűzött célok, múltbeli adatok, külső források); a teljesítményértékelési rendszer lehetővé teszi-e a *kölcsönhatások vizsgálatát* (vagyis egyedi mutatókról vagy integrált szemléletre törekvő rendszerről van szó); milyen *következmények* kapcsolódnak a teljesítménymutatók alakulásához: felhasználják a vállalati döntéshozatal során, az egyéni vagy csoportos teljesítmények értékelésére, a folyamatok fejlesztésére, a vállalati teljesítmény javítására, vagy egyszerűen a fiók mélyére kerülnek.

Az elemzés, az értékelés alapját tekintve használhatunk *belső* vagy *külső referenciákat*. Viszonyítási alapot jelenthetnek a cég *saját, korábbi adatai* illetve a vállalati tervekben *előírányzott célok*, de gyakori a vállalat illetve *vállalatcsoport más egységeinek teljesítményével* való összevetés is. A belső elemzés, összehasonlítás mellett egyre elterjedtebb a *versenytársakkal* vagy *más ágazatban tevékenykedő cégekkel* való összehasonlítás, a benchmarking. Ez az összehasonlító elemzés nemcsak az eredmény-mutatókra, hanem a folyamatok szervezésére is irányulhat, amikor a cél a "legjobb gyakorlat" megismerése és alkalmazása.

<sup>20</sup> Ugyanakkor objektív mérés esetén is szerepe lehet a szubjektivitásnak. A sztemderdek felállítása, az elfogadás határának a megállapítása (pl. a selejt definiálása) szubjektív döntés eredménye.



A kölcsönhatások vizsgálata fontos követelmény a teljesítménymérési módszerekkel szemben. Egy-egy mutató középpontba állítása a vállalati célokkal ellentétes eredményekre ösztönözhet. Hasonlóképpen nagyszámú, összefüggéstelen mutató használata sem szolgálja a stratégiát.

A teljesítménymérés "következménye", az eredmények felhasználása határozza meg tulajdonképpen a teljesítménymérés eredményességét: a lényeg nem maga a mérés, hanem a teljesítménymérés felhasználása a vállalat értékteremtő tevékenysége, a stratégiai célok elérése, a folyamatos fejlesztés érdekében.

### 2.3.3. Kapcsolat keresése a pénzügyi és a működési szint között

Gyakran megfogalmazott probléma, hogy nem átlátható a pénzügyi célok (illetve eredmények) és a működési szint működése közötti kapcsolat. Két irányból is megfogalmazódik a kérdés:

1. Milyen hatásai lesznek egy-egy működési döntésnek a pénzügyi teljesítményre? Egy új termék bevezetése, az elosztási csatornák megváltoztatása, egy új raktár létrehozása, stb. több tényezőn keresztül is hat az eredményre. Hogyan követhető nyomon ez a hatás?
2. Milyen teljesítménycélok fogalmazhatóak meg a vállalati hierarchia alacsonyabb szintjén dolgozók számára? A pénzügyi célok, a nyereségre, vagy a részvény-árfolyam növelésére vonatkozó elvárások a felső vezetés számára megjelölhetők célként. Ugyanakkor az alkalmazottaknak nem mondhatjuk, hogy "dolgozzanak úgy, hogy emelkedjen a vállalat részvényeinek árfolyama", vagy "úgy, hogy növekedjen a nyereség". A célkitűzéseket pontosan meg kell határozni, és "lefordítani" az értékteremtés színterén is érthető célokká.

A teljesítménymérés eszköztárának fejlesztése során olyan közelítések is kialakultak, melyek ezt a kapcsolatot (a működési és a pénzügyi teljesítmény kapcsolatát) igyekeznek nyomon követni. Ide sorolható az ismert Du Pont mutatószám-rendszer logisztikusok által kiegészített változata (lásd pl Christopher, 1998), illetve a Goldratt–Cox féle mutatószámok (lásd Goldratt-Cox, 1984) Mindkét modell fontos előrelépést jelentettek a pénzügyi és a működési tényezők összekapcsolásában, a kölcsönhatások nyomon követésében.<sup>21</sup> Ugyanakkor egyik módszer sem nyújt átfogó keretet a vállalati teljesítmény értékeléséhez. Erre tesznek kísérletet a következő részben bemutatandó integrált vagy stratégiai teljesítménymérési módszerek kifejlesztői.

### 2.3.4. Integrált teljesítménymérési keretek

Az alkalmazott teljesítménymutatók akkor tölthetik be igazán szerepüket, ha egységes rendszert alkotnak, mely figyelembe veszi a kölcsönhatásokat, emellett a vállalat konkrét igényeihez (stratégiájához, folyamataihoz) igazodik. Napjaink egyik legismertebb, legelterjedtebb teljesítménymérési kerete a Balanced Scorecard<sup>22</sup> stratégiai mutatószámrendszer, de emellett számos más, esetenként hasonló javaslatot fogalmaztak meg a kutatók és tanácsadók.

A Balanced Scorecard (BSC) egy stratégiai mutatószám-rendszer (Kaplan-Norton, 1992, 1993, 1996, 1997), mely lehetővé teszi a stratégia célok kommunikálását, s működési mutatókhoz való kapcsolását is. A módszer kifejlesztői négy kérdéscsoportot (nézőpontot) javasolnak a vállalati célkitűzések és a kapcsolódó teljesítménymutatók megfogalmazásához: a hagyományos pénzügyi szemléletmódot a vevőkhöz, a működési folyamatokhoz és a tanulásához és fejlődéshez kapcsolódó célokkal és mutatókkal egészítik ki. Az elnevezés arra utal, hogy a rendszer igyekszik egyensúlyt teremteni a fogyasztókhöz és a tulajdonosokhoz kapcsolódó külső, valamint az üzleti folyamatokhoz és a tanulási és növekedési képességhez kapcsolódó belső mutatók között. Hasonlóképpen egyensúlyra törekszik a múltbeli eredmény-mutatók (outcome measures) és a jövőbeli eredményeket befolyásoló tényezők, a teljesítményokozók (performance drivers) között. A módszer fontos alapelve a stratégia célokból való kiindulás, a stratégia „lefordítása” a szervezet különböző szintjein értelmezhető célokká.

A francia vállalati kultúrában a "Tableau de Bord" (TdB, szó szerint "irányítótábla", vagy "műszerfal") jelentésszerű rendszer használata évtizedekre nyúlik vissza.<sup>23</sup> A TdB rendszerében – a Balanced Scorecardhoz hasonlóan – fontos a vállalati stratégiához való kapcsolódást és az ok-okozati kapcsolatok figyelemmel kísérése. Kialakításának keretét az OVAR-módszer adja, melynek lépései a vállalati célok (O, vagyis Objectifs) meghatározása, az ún. cselekvési változók (VA, vagyis Variable d'action) meghatározása, melyek

<sup>21</sup> Részletesebben lásd Wimmer, 2000a, 2000b.

<sup>22</sup> Magyarul lásd Kaplan – Norton: Balanced Scorecard – Kiegyensúlyozott mutatószám-rendszer, Eszköz, ami mozgásba hozza a stratégiát, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1998.

<sup>23</sup> Lásd pl. Greif (1993), Lebas (1993), Chiapello – Delmond (1994), Chiapello – Lebas (1996), Epstein – Manzoni (1997), Gray – Pesqueux (1993), Mendoza–Zrihen (1999).

tulajdonképpen a célok elérését befolyásoló kulcstényezőket, végrehajtandó feladatokat fogalmazzák meg,<sup>24</sup> Ezt követi a végrehajtásért, illetve a cél elérésért *felelős személy* (R, vagyis Responsible) megnevezése, az egyes célok és a cselekvési változók nyomon követésére alkalmas mutatók meghatározása, majd az "irányítótábla", vagyis a különböző szakemberek számára készülő jelentések tartalmának és formátumának kialakítása. (Fiol, 1994)

Az előzőekben áttekintett módszereken túl a szakirodalom számos további módszert, keretet javasol a vállalati teljesítménymérési rendszer kialakítására és működtetésére. A módszerek egy része a pénzügyi szemlélet nem pénzügyi elemekkel való kiegészítését helyezi a középpontba<sup>25</sup>, mások a számviteli eredmény „korrigálására”, a pénzügyi teljesítmény pontosabb nyomon követésére<sup>26</sup> koncentrálnak. Érdemes megjegyezni, hogy a tulajdonosi értéket befolyásoló tényezők meghatározása, lebontása a működés szintjére alapul szolgálhat egy integrált teljesítménymérési rendszer kialakításához. Kiindulópontot jelenthet például a Rappaport (1998) által javasolt tulajdonosi értékhaló vizsgálata.

Összességében a teljesítménymérés módszereinek fejlődése az értékteremtő folyamatok szempontjából relevánsabb módszerek kialakítását eredményezte. A fejlődés kiterjed a szemléletmód és a konkrét módszerek változására is. A legfontosabb szemléletbeli változás talán a "vállalatra szabott" rendszerek kialakítása. A vállalati stratégiából kiindulva, az értékteremtés folyamatát kísérve meg kell találni a vállalat számára kulcsfontosságú tényezőket. Nem egyszerűen hangsúly-eltolódás történt a hagyományos számviteli kimutatások használata, a pénzben mért mutatók, a belső információforrások használata felől a nem pénzügyi tényezők, a külső információk felhasználása felé. A kulcstényező a *szemléletváltás*, mely a teljesítménymérést, a vezetői számvitelt, a költséggazdálkodást a vállalati döntéshozók igényeinek megfelelően igyekszik alakítani, s a vállalat értékteremtő tényezőinek szolgálatába állítani. Minden vállalatnak meg kell találnia azokat a kulcstényezőket (értékteremtő tényezőket, teljesítményokozókat, vagy cselekvési változókat a különböző közelítések megfogalmazásai szerint), melyek befolyásolják eredményességét, melyeken keresztül versenyelőnyre tehet szert. A cél nem a mérés, hanem a teljesítmény javítása – s úgy tűnik ezt az elméletalkotók és a vállalati szakemberek is egyre inkább felismerik.

---

<sup>24</sup> A "variable d'action" tartalmilag a Balanced Scorecard "performance driver" (teljesítményokozó), illetve a tulajdonosi értéket középpontba állító közelítések "value driver" (értékteremtő tényező) kategóriáinak feleltethető meg leginkább.

<sup>25</sup> A *SMART (Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique)* rendszerét a nyolcvanas évek végén fejlesztették ki, azzal a céllal, hogy integrált rendszerbe foglalják a pénzügyi és a nem-pénzügyi jelentéseket, a vállalat stratégiai céljaihoz kapcsolják a termelést, s a fogyasztói igények kielégítésére koncentrálnak teljesítményértékelési rendszert hozzanak létre, mely egyben a folyamatos fejlesztést szolgálja. (részletesebben lásd pl. Cross, K. – Lynch, R.: 1989)

A *PMQ (Performance measurement questionnaire)*, vagyis a *teljesítménymérési kérdőív* módszere (Dixon–Nanni–Vollmann, 1990) a teljesítménymérési rendszer fejlesztéséhez nyújt segítséget, annak érdekében, hogy a rendszer minél jobban szolgálja a szervezet igényeit.

Az *IDPMS (Integrated Dynamic Performance Measurement System)*, az "integrált, dinamikus teljesítménymérési rendszer", mely három területet: a menedzsmentet, az üzemi (operatív) szintet és a fejlesztési teameket igyekszik integrálni. A rendszer kialakításának kiindulópontja a PMQ, a teljesítménymérési kérdőív, melyhez további eszközök kapcsolódnak.

Az Atkinson et al. (1997) által ajánlott stratégiai teljesítménymérési modell a különböző érintett-csoportokhoz kapcsolódóan javasolja megfogalmazni az elsődleges és a másodlagos (az elsődleges célokat befolyásoló) mutatókat.

<sup>26</sup> A pénzügyi számvitelt ért kritikák között gyakran felmerül, hogy a számviteli eredmény, illetve a hagyományos pénzügyi kimutatások nem alkalmasak a tulajdonosi érték követésére. A probléma megoldására javasolt eszközök a *diszkontált cash-flow (DCF)* alapú közelítés, mely a jövőbeli várható szabad pénzáramlásokat diszkontálja a tőkeköltséggel, illetve a *gazdasági hozzáadott érték*, az *EVA (Economic Value Added)* mutató, mely a lekötött tőke költségét (a használandó-költséget, vagyis az alternatív befektetés várható hozamát) is figyelembe veszi az eredmény számításakor. A gazdasági hozzáadott érték, az EVA elnevezést a Stern Stewart amerikai tanácsadó cég vezette be. A módszer „gazdasági eredmény”, illetve „részvényesi hozzáadott érték” (Shareholder Value Added, SVA) néven is szerepel.

Az elemzők kiemelik, hogy matematikailag igazolható: a két közelítés azonos eredményt ad az üzleti egységek értékének meghatározásakor (Black et al., 1999). Mindkét módszer jövőorientált, s a vállalat értékének, illetve a tulajdonosi érték változásának követésére alkalmas. Az EVA alapformájában egy adott időperiódus teljesítményét méri, míg a DCF közelítéssel egy adott időpontbeli értéket számíthatunk ki. (Lásd még Stewart, 1991; Ehrbar, 2000)

Eccles (1991) szerint ez egy soha véget nem érő forradalom, egy folyamatos fejlődési folyamat, melynek alapja nem egyszerűen a teljesítménymérés bázisának megváltozása, hanem egy új filozófia. Módszerek tehát rendelkezésre állnak. Már-már a bőség zavarával kell küzdeniük a vállalatoknak, ami problémát is okozhat, ha nem sikerül egységes vállalatfilozófia, célrendszer szolgálatába állítani az új eszközöket. Kérdés tehát, hogy hol tart a gyakorlat, s valóban használhatóak, illetve hasznosak-e a régi-új módszerek.

### 3. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzése

A következő fejezet a hazai vállalati tapasztalatokkal foglalkozik: előbb a kutatás háttérét, módszereit, a teljesítménymérési gyakorlat értékelésére kialakított elemzési keretet foglalom össze, majd a hazai vállalati gyakorlat jellemzése, az eredmények bemutatása következik.

#### 3.1. A kutatás módszertani jellemzői

A vizsgálat fő kérdése, hogy “Mit és hogyan mérnek?” a hazai vállalatok, hogyan jellemezhető teljesítménymérési gyakorlatuk, érvényesülnek-e külföldön megfigyelhető tendenciák. A jellemzéshez, értékeléshez az elméleti ismeretek és a nemzetközi tapasztalatok alapján összeállított modell szolgált keretként. A továbbiakban bemutatom a hazai gyakorlat jellemzésére összeállított kutatási modellt, a kutatás során előzetesen megfogalmazott hipotéziseket.

##### 3.1.1. Az elemzési keret

A vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzésére használt elemzési keretet az 1. ábra foglalja össze. A teljesítménymérési gyakorlat kutatás szempontjából kiemelt jellemzői eszerint:

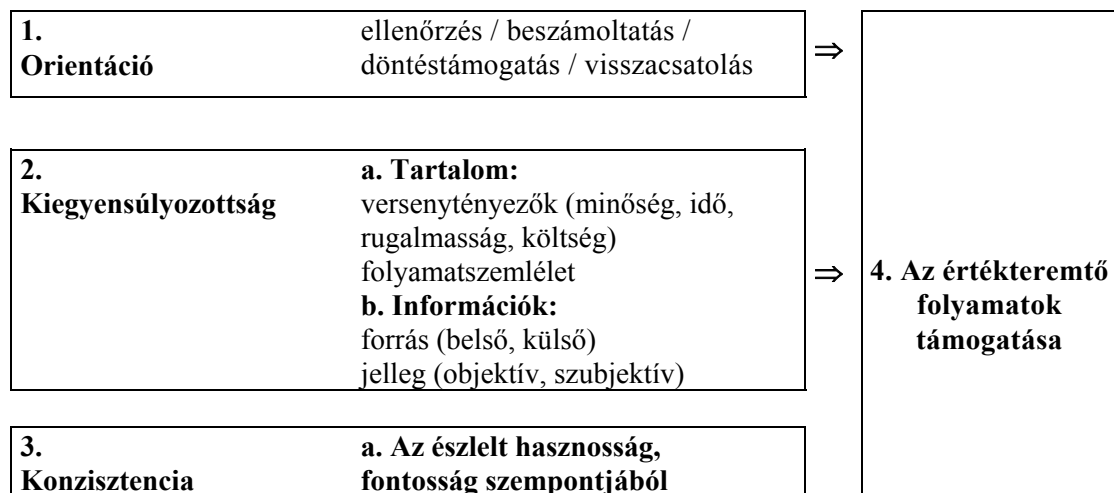
- (1) az *orientáció* (támogatott célok, tevékenységek),
- (2) a *kiegyensúlyozottság, többszempontúság* (a tartalom illetve a felhasznált információk szempontjából),  
és
- (3) a *konzisztencia* (a fontosságnak, illetve a kitűzött céloknak való megfelelés).

Ezeket a jellemzőket felhasználva értékelhető az is, hogy a teljesítménymérési rendszer

- (4) mennyire *támogatja az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.* (Wimmer, 2000)

#### 1. ábra

#### A teljesítménymérési gyakorlat jellemzői – elemzési keret



**b. A stratégia, vállalati célok támogatása szempontjából**



A modell egyes elemeinek jelentése, tartalma a következő:

*1. A teljesítménymérés orientációja*

A teljesítménymérés (a teljesítménymérési rendszer, illetve gyakorlat) orientációja alatt a teljesítménymérés fő célját, szerepét értem. Lehetséges célok, illetve szerepek például az ellenőrzés, beszámoltatás, visszacsatolások biztosítása, a döntések támogatása, a tervezés segítése, stb. E célok támogatása természetesen nem zárja ki egymást: a kontroll-folyamat – a PDCA (tervezés – végrehajtás – ellenőrzés – visszacsatolás, cselekvés) ciklus – különböző elemeinek támogatásáról van szó, melyek ideális esetben egymásra épülnek, összekapcsolódnak. A kutatás témája, az értékteremtés, az értékteremtő folyamatok támogatása szempontjából a döntések (a működési szint döntései) támogatását szolgáló információk nyújtása, a visszacsatolások biztosítása kiemelt szempont.

*2. Kiegyensúlyozottság*

A kiegyensúlyozottság azt jelzi, hogy a teljesítménymérési rendszer nem egyoldalú, hanem – a célokkal összhangban – többszempontú mind az alkalmazott eszközök tartalmi jellemzői, mind az információk forrása és jellege tekintetében.

Ezen belül a *tartalmi jellemző* azt fejezi ki, hogy milyen típusú, mire vonatkozó információkat gyűjt, használ rendszeresen a vállalat. A kutatás témája szempontjából kiemelt elemek:

- A különböző versenyelőny-források, versenytenyezők (költség, minőség, idő, rugalmasság stb.) jelenléte
- A folyamat-szemlélet jelenléte (a folyamatok különböző elemeinek követése, illetve a vevői, illetve beszállítói kapcsolatok figyelemmel kísérése, célok kommunikálása)

A *felhasznált információkat* két szempont alapján vizsgáltam:

- Az információ forrása (külső, belső információ; különböző érintettek véleményének becsatornázása)
- Az információ jellege (objektív, szubjektív információk felhasználása)

A többszempontúsággal kapcsolatban érdemes megjegyezni, hogy a sokféle módszer, mutató, információforrás alkalmazása önmagában nem jelent értéket. Az alkalmazott módszerek számának vizsgálata éppen ezért túlzott mennyiségi szemléletet jelentene. Bár a teljesítmény egyoldalú (például csak pénzügyi módszerek használó) megközelítése az elméletek és a gyakorlati tapasztalatok szerint sem tekinthető célszerűnek, a teljesítménymutatók és mérési módszerek túlburjánzása sem az. A hangsúly a kiegyensúlyozottságon, a különböző elemzési eszközök, teljesítménymutatók összhangján kell, hogy legyen, mint ezt számos korábban említett keret (például a Balanced Scorecard, a SMART) is hirdeti. Az egyensúly természetesen relatív fogalom, s a rendelkezésre álló információk alapján közvetlenül nehezen mérhető, figyelembe véve a teljesítménymérési rendszerek "vállalatra szabottságának" követelményét is. A kutatás során az alkalmazott módszerek, illetve felhasznált információforrások többoldalúságának elemzése tűnt a leginkább célszerű megközelítésnek. A többszempontúság ugyanakkor nem jelenti automatikusan az integrált szemléletet, a különböző tényezők kapcsolatának, egymásra hatásának figyelembe vételét. Ez utóbbi szempontot a következő tényező, a konzisztencia hivatott jellemezni.

*3. Konzisztencia*

A kutatás elméleti háttérét, filozófiáját figyelembe véve a konzisztencia az egyik legfontosabb jellemző, mivel az alkalmazott módszerek hasznosságára, támogató jellegére utal. A konzisztenciával kapcsolatban két fő kérdéskört emeltem ki:

- A használat és az észlelt fontosság összhangja
- A stratégiához, illetve a kitűzött célokhoz való kapcsolódás

Az észlelt fontosság (hasznosság) és a használat összhangjának vizsgálata során a nemzetközi irodalomból ismert "túlmérés" illetve "alulmérés" fogalmakat használtam.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> Dixon et al. (1990) a teljesítménymérési kérdőív (PMQ) kapcsán idézett művében a kutatók két hibatípust definiáltak: "Túlmérésről" vagy "hamis riadóról" (false alarm) van szó, amikor olyan mutatókat használnak, melyeknek kevés hatásuk van a vállalati sikerre, a szervezet eredményes működésére. "Alulmérés", vagy "rés" (gap) van a teljesítménymérési rendszerben, amikor valamely fontos tényezőt, mutatót nem követnek, figyelnek

A stratégiához, illetve a kitűzött célokhoz való kapcsolódást tekintve a megfogalmazott célok (például a fogyasztói elégedettség növelése) és a rendszeresen figyelt mutatók (például a fogyasztói elégedettség mutatószámai, reklamációk száma, hibátlan rendelésteljesítés aránya, stb.) összhangját vizsgáltam az elemzések során.

#### 4. Az értékteremtő folyamatok támogatása

Az előbbi jellemzők figyelembevételével a teljesítménymérési gyakorlat jellemezhető a kutatás kiemelt kérdésköre, az értékteremtő folyamatok támogatása szempontjából is. Az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési gyakorlat

- döntéstámogatás-orientált,
- mind a tartalom, mind a felhasznált információk tekintetében többszempontú, kiegyensúlyozott,
- konzisztens, vagyis a vállalat számára fontos (döntéshozók számára hasznos), stratégiai célokat támogató információkat tartalmaz.

A felvázolt vizsgálati modell és a kérdésfeltevés fogalomhasználatával kapcsolatban ide kívánczok néhány megjegyzés: A modellben szándékosan a *teljesítménymérési gyakorlat* megfogalmazás szerepel, s nem a *teljesítménymérési rendszer* fogalma. Fontos kiemelni, hogy a teljesítmény bizonyos elemeinek követése, mérése még nem jelenti valamilyen "rendszer" létezését, s nem biztos, hogy egységes egésszé állnak össze, közös célt szolgálnak a megfigyelt elemek. Ebből a szempontból tehát a teljesítménymérési gyakorlat megfogalmazás mindenképpen pontosabb. A következőkben a gördülékenyebb fogalmazás érdekében szinonimaként használok a két kifejezést.

A vizsgálati modell szándékosan nem tér ki részletesen az ok-okozati kapcsolatok követhetőségére, a teljesítménymérés "rendszerként" való működésére. A kutatás módszertanilag kérdőíves adatok elemzésére épült, ami a rendszerszerűség vizsgálatát korlátozottan teszi lehetővé. A konzisztencia különböző szempontok szerinti vizsgálata ugyanakkor hozzásegít az ok-okozati kapcsolatok követhetőségének, a rendszer logikus felépítésének a teszteléséhez.

A modell kiemelt jellemzője a korábban idézett nemzetközi szempontrendszerekhez képest, hogy az elemzés fókuszában hangsúlyozottan a vállalati működés, az érték-teremtő folyamatok támogatása áll. Emellett azonban számos ponton összecseng a szakirodalomban korábban megfogalmazott, teljesítménymérési rendszerrel szemben támasztott követelményekkel (ld. 2.2. alfejezet): a többszempontúság, kiegyensúlyozottság például az átfogóság követelményének, a konzisztencia a stratégia szempontjából a vertikális integráció, a különböző folyamat-elemek megjelenése a horizontális integráció követelményének feleltethető meg.

### 3.1.2. Hipotézisek

Az elmúlt évek/évtized során a magyar gazdaságban végbement változások után azt várhatjuk, hogy a hazai vállalati gyakorlatban is érvényesülnek azok a tendenciák, melyek külföldön a teljesítménymérési módszerek fejlődését eredményezték:

Egyrészt láthattuk, hogy a külföldi vállalati gyakorlatban a teljesítménymérésben a hagyományos módszerek dominanciája mellett a relevánsabbnak értékelt (többszempontú, nem pénzügyi elemeket is tartalmazó, külső forrásokra is építő, a stratégiához és a vállalati folyamatokhoz kapcsolódó, stb.) módszerek terjedése jellemző. Másrészt a hazai kutatási eredmények azt jelzik, hogy a magyar gazdaságban az átmenet befejeződött, vállalataink szemléletmódját, működési alapelveit a piacgazdasági szemlélet hatja át. Ugyanakkor a napi

---

rendszeresen. Egy multinacionális vállalat több mint 150 termelő vállalatánál végzett elemzés szerint az alulmérés gyakran a nem pénzügyi mutatókat, míg a túlmérés a tipikus költség-alapú mutatókat jellemezte. Az elemzési módszert később Schmenner és Vollman (1994, ill. Schmenner, 1997) is felhasználta. Tanulmányuk szintén azt jelzi, hogy a vállalatok jelentős forrásokat fordítanak "rossz" teljesítménymutatók bevezetésére. A kutatás során 92 termelési vezetőt kérdeztek meg a világ különböző országaiban: a válaszadók 12 teljesítménymutatót értékelték "a hosszú távú fejlődés szempontjából való fontosság", illetve "a jelenlegi teljesítménymutatók hatása" tekintetében a hétfokozatú Likert-skálán. Az eredmények szerint a "rések" általában a nem pénzügyi mutatókhoz kapcsolódtak, (pl. fogyasztói elégedettség, új termékek bevezetése, alkalmazottak bevonása), míg a túlmérés a költség-alapú és a termelékenységi mutatóknál volt leginkább megfigyelhető (pl. munkaerő termelékenysége, gépek termelékenysége, közvetlen költségek csökkentése).

működésben, az alkalmazott módszerekben kevésbé jelentkezett még ez a szemléletváltás (Chikán et al., szerk., 1996; Czakó et al., szerk., 1999).

Mindezekből következően feltételezhetjük, hogy az elmúlt években a szemléletváltozás tovább terjedt, s ha lassan is, de a gyakorlatban, a gazdálkodás módszertanában is helyet kapnak a korszerű módszerek, beleértve a vállalati teljesítménymérés eszközeit is.

A kutatás első kérdéskörében (a teljesítménymérési gyakorlat jellemzése) előzetes hipotézisem az volt, hogy a hazai vállalatok<sup>28</sup> teljesítménymérési gyakorlatában is teret hódítanak a külföldön korszerűnek ítélt módszerek. A szemléletmód (bizonyos tényezők fontosságának felismerése) azonban gyorsabban terjed, mint az e szemléletmódot szolgáló módszerek tényleges használata. Az alkalmazott módszerek még nem támogatják megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

Az előző pontban felvázolt kutatási modell egyes elemeire vonatkozóan ez a következőkben nyilvánul meg:

#### 1. A teljesítménymérés orientációja

H1: A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatában a hangsúly inkább az utólagos ellenőrzésen van, mintsem a teljesítmény javítását szolgáló döntéstámogató információk biztosításán.

#### 2. Kiegyensúlyozottság:

*Tartalom – Versenyelőny-források, versenytényezők*

H2a: A hazai vállalati gyakorlatban a hagyományos számviteli, pénzügyi, költség-alapú teljesítménymérési módszerek túlsúlyra jellemző.

H2b: A minőség a hazai vállalatok számára is fontos versenytényező vált. A minőség mérése, nyomon követése terjed, ugyanakkor főleg a végeredményre koncentrál.

H2c: Az idő, mint versenytényező jelentősége még kevésbé tudatosult a hazai vállalatokban. Az idő-alapú teljesítménymutatók használata nem túl elterjedt, ugyanakkor növekszik.

H2d: A rugalmasság mutatói nem játszanak lényeges szerepet a vállalati teljesítmény értékelésében.

*Tartalom – Folyamatok szakaszai*

H3: A teljesítménymérés főleg output-orientált, a folyamatok és az input minőségét kevésbé követik a vállalatok.

#### Felhasznált információk

H4a: A hazai vállalati gyakorlatban a teljesítménymérésben a belső forrásból származó, pénzügyi információk felhasználása dominál a külső információkkal szemben.

H4b: A szubjektív, véleményeken alapuló információk szerepe, az érintettek (vevők, alkalmazottak, üzleti partnerek, stb.) véleményének felhasználására a vállalati teljesítménymérésben nem túl jelentős.

#### 3. Konzisztencia

*Észlelt hasznosság és használat*

H5a: A hagyományos teljesítménymutatókat tekintve (pl. költségek, termelékenységi mutatók, kihasználtság) "túlmérés" jellemzi vállalatainkat.<sup>29</sup>

H5b: Az újabban fontosabbá vált versenytényezőket (pl. minőség, idő, kiszolgálási színvonal) tekintve "alulmérés" jellemzi vállalatainkat.<sup>30</sup>

H5c: Észlelt fontosságuknál kisebb szerepet kapnak mind a külső információforrások, mind a szubjektív információk a vállalati teljesítménymérésben.

<sup>28</sup> A "hazai vállalatok" megjelölés némileg pontatlan, mivel nem homogén csoportot takar. A multinacionális nagyvállalatok hazai leányvállalatait, vagy a kisebb hazai vállalkozásokat például meglehetősen eltérő gyakorlat jellemezhet. A külföldi szakmai tulajdonos általában saját bevált gazdálkodás-módszertani eszközeit igyekszik bevezetni, míg kisebb hazai vállalatok esetében sok esetben a szakismeretek illetve a források hiánya nem teszi lehetővé, de gyakran a vállalat mérete nem is teszi szükségessé a legújabb módszerek alkalmazását. A kutatásban vizsgált vállalati kör e tekintetben mentes a "szélsőségektől".

<sup>29</sup> A korábban bevezetett kategóriáknak megfelelően "túlmérésnek" tekintjük, ha valamely tényezőt nem tartanak nagyon fontosnak, de mérnek a vállalatok.

<sup>30</sup> A korábban bevezetett kategóriáknak megfelelően "alulmérésnek" tekintjük, ha valamely tényezőt fontosnak tartanak, de nem mérnek a vállalatok.

#### *Kapcsolódás a stratégiához*

H6: A teljesítménymérési módszerek stratégiai célokhoz kapcsolása nem jellemző a hazai vállalati gyakorlatra. A használt mutatók, módszerek gyakran nem konzisztensek, nincsenek összhangban a stratégia fókuszaival.

#### *4. Az értékteremtő folyamatok különböző elemeinek támogatása*

H7: A teljesítménymérési gyakorlat összességében nem nyújt megfelelő információt a működéssel kapcsolatos döntésekhez, a lehetőségekhez képest nem támogatja megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

### **3.1.3. A kutatás módszere**

A kutatás kvantitatív adatelemzésre épült. A hipotézisek vizsgálatához, illetve további összefüggések feltárásához tehát a "Versenyben a világgal – A magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői" kutatási program ("Versenyképesség-kutatás") adatbázisát használtam fel. A kutatási program első adatfelvételére 1996-ban, a másodikra 1999-ben került sor. A több mint 300 vállalat által kitöltött, összességében közel 100 oldalas kérdőív 4 részből állt: a felső vezetés, a kereskedelmi és marketing, a termelési és a pénzügyi vezetők töltötték ki egy-egy saját szakterületükhöz kapcsolódó kérdőívet. A kutatásokat a BKE Vállalatgazdaságtan tanszéke mellett működő Versenyképesség Kutatóközpont koordinálta, Chikán Attila vezetésével. 1996-ban a kutatási program különböző részterületeket átfogó projektjeiben számos háttér tanulmány, kvantitatív elemzésekre és kvalitatív módszerekre épülő tanulmány született. A kutatás egyik fő következtetése az volt, hogy a hazai gazdasági szférában az átmenet befejeződött, vállalataink piacgazdasági viszonyok között működnek, problémáik piacgazdasági problémák. Az 1999-ben megismételt kérdőíves felmérést Zoltayné Paprika Zita koordinálta, a kutatási programot Czakó Erzsébet vezette. A számos kutató közreműködésével elkészült elemzések alapján az 1999-ben megjelent gyorsjelentés (Czakó–Wimmer–Zoltayné, szerk., 1999) mellett 2000. márciusában egy részletesebb jelentés is készült a Gazdasági Minisztérium számára (Czakó–Zoltayné–Wimmer, szerk., 2000). A kutatás első eredményei azt jelezték, hogy a hazai vállalati szféra versenyképessége jelentősen javult az előző felmérés óta. A gazdálkodás különböző területeinek vizsgálata a teljesítményjellemzők, illetve a vállalati funkciók hozzájárulása területén számos további kérdést vetett fel, melyek elemzése egy-egy részterületre koncentráva további érdekes eredményeket ígért.

#### **A minta jellemzői<sup>31</sup>**

A "Versenyben a világgal" kutatási program első, 1996-os felméréséhez során 325 vállalat 1300 vezetője nyújtott információt. A végleges minta méret szerinti szerkezete a létszám, az eszközérték, és az árbevétel tekintetében egyaránt a nagyobb vállalatok irányába tolódott el, főként feldolgozóipari vállalatokat tartalmazott, területi eloszlása szerint reprezentatív volt. Az újabb adatfelvétel 1999 februárjában indult. Összesen 319 vállalat töltött ki értékelhető kérdőíveket. Ezen belül 309-en töltötték ki a kereskedelem és marketing, 300-an a termelés és a felső vezetés, és 302-en a pénzügyi kérdő-íveket. A minta az előző adatfelvételhez képest a kisebb cégek irányába tolódott el.

Az 1999-ben felmért vállalatok közel 40 százaléka 100-300 fős létszámmal működik. A kevesebb, mint 100 főt foglalkoztató cégek aránya a korábbi adatfelvételkor jellemző 15 százalékhoz képest közel kétszeresére nőtt. A 300 főnél nagyobb létszámot foglalkoztató vállalatok aránya 66 százalékról 29 százalékra csökkent. Az 1000 főnél nagyobb létszámot foglalkoztató vállalatok aránya 10 százalék volt. Az értékesítési árbevétel alapján szintén a kisebb cégek felé tolódott el a minta összetétele.

A vizsgált vállalatok 72 százaléka a feldolgozóiparban működik – e tekintetben a két minta hasonló. A fennmaradó kör kitermelő-ipari, építőipari, kereskedelmi, energiaszolgáltató és egyéb szolgáltató tevékenységet végez.

A tulajdonosi szerkezetet tekintve belföldi magánszemélyek birtokolják átlagosan a cégek mintegy 50 százalékát (a korábbi felmérésnél 43 százalék volt ez az arány), ami a vállalati populációhoz viszonyítva magas arányt jelent. A külföldi tulajdonban lévő vállalatok alulreprezentáltak. Az állami részesedés az 1996-os mintában 35 százalékos volt, az új mintában 11 százalék, ami azonban a privatizációs folyamat előrehaladása miatt indokolt.

Összességében a minta nagysága jó alapot jelentett a különböző vállalatcsoportok elkülönítéséhez, összehasonlító elemzések készítéséhez. Bár statisztikai értelemben a minta nem reprezentatív, a főbb tendenciák

<sup>31</sup> A minta jellemzéséhez a kutatási program 1999-es gyorsjelentéséhez készült elemzést használtam (Czakó et al., 1999).

nyomon követéséhez, a vállalati gyakorlat belső konzisztenciájának feltárásához hasznos információforrásként szolgál. A két minta eltérései óvatosságra intenek a közvetlen időbeli összehasonlítások tekintetében. 1996-ban főleg a nagyobb, s nemzetközi piacokon jelen lévő vállalatok szerepeltek, míg a tavalyi felmérésben a kisebb, főleg a hazai piacon tevékenykedő cégek adatai domináltak. Az eltérések ugyanakkor nem zárják ki, sőt sok tekintetben érdekesebbé is teszik az elemzéseket, a kapott eredmények értelmezését, különös tekintettel a kisebb cégek felzárkózására vonatkozó előzetes feltételezésekre, melyeket a Versenyképesség- kutatás első eredményei megerősítettek.

## **Az elemzéshez használt kérdések**

A Versenyképesség-kutatás kérdéseinek többségénél arra kértük a válaszadókat, hogy egy ötfokozatú Likert-skálán értékeljék tevékenységüket, illetve fejezzék ki véleményüket a megfogalmazott állításokkal kapcsolatban. Az "1" és "2" általában rosszabb értékelést, illetve visszaesést jelent, a "3" a közömbös illetve változatlan kategóriának felel meg, míg a "4" és "5" pozitív értékelést vagy jelentős előrelépést jelez. Emellett szerepeltek eldöntendő kérdések (pl. használnak-e bizonyos módszereket, elemzési eszközöket), és esetenként konkrét számadatokat kérő kérdések (pl. piaci részesedés alakulása) is. Az 1999-es kérdőív – a szükséges átdolgozásokat követően – nagyrészt megegyezett az előző felmérés kérdőívével.

A kutatáshoz a felső vezetői és a pénzügyi kérdőív három-három, a kereskedelmi és marketing kérdőív két, a termelési kérdőív egy – az esetek többségében több alkérdést tartalmazó – kérdését választottam ki az elemzéshez. Emellett szerepeltek a vállalatokra vonatkozó alapinformációk (létszám, eszközérték, árbevétel, stb.) is.

Az alkalmazott teljesítménymérési módszerek, elemzési eszközök tartalmára és forrására vonatkozóan a pénzügyi, illetve a termelési kérdőív egy-egy több részből álló kérdése szolgál adatokkal (P1, T2, P14).<sup>32</sup> A P1 kérdéscsoport a pénzügyi teljesítménymutatók és elemzési módszerek használatára, a T2 a működési teljesítménymutatók használatára vonatkozik, míg a P14 a felhasznált információk forrására és jellegére kérdezett rá. A felsorolt módszerek használata mellett a válaszadók szerinti hasznosságra is rákérdeztünk, így vizsgálható volt az elvek és a gyakorlat konzisztenciája. A három kiemelt kérdéscsoport mellett a kereskedelmi kérdőív két további kérdése a szolgáltatási színvonal, illetve a logisztikai teljesítmény mérésére vonatkozott (K61, K73). A pénzügyi kérdőív egy másik kérdése (P2) a vállalati információs rendszer orientációját, támogató jellegét értékelte.

A teljesítménymérési gyakorlatra vonatkozó kérdések tehát több kérdőívben is szerepeltek. Az értékelést így némileg torzíthatja, hogy különböző területeken dolgozó vállalati szakemberek értékelték a mutatók egy-egy csoportját. Ennek ellenére – vagy részben éppen ezért – a működési és a pénzügyi mutatók elterjedtségének összevetése, egy-egy mutató esetében a hasznosság és a használat konzisztenciájának, illetve a vállalati célokhoz való kapcsolódás vizsgálata érdekes eredményeket mutat.

A teljesítménymérés gyakorlatát, illetve a vállalati teljesítményt befolyásoló tényezők vizsgálata során többek között a különböző vállalati alapadatokat, a méretre (A1-A3) vonatkozó információkat, az iparág, illetve a versenyhelyzet jellemzőit (V6), a vállalat helyzetére, stratégiájára, céljaira (V1) vonatkozó adatokat használtam.

## **3.2. A kutatás eredményei**

A következőkben a vizsgálati modell elemeit követve összefoglalom a kutatás főbb következtetéseit, majd a hipotézisek értékelése következik.

### **3.2.1. Orientáció**

A kutatás eredményei szerint a teljesítménymérés (a teljesítménymérési rendszer, illetve gyakorlat) orientációját tekintve az ellenőrzés, beszámoltatás dominál a vállalati gyakorlatban. A működéssel kapcsolatos döntések támogatása némileg háttérbe szorul, e tekintetben a vállalati szakemberek többsége nem tartja hatékonynak vállalata információs rendszerét.

Az 5. táblázat a vállalati információs rendszer hatékonyságára vonatkozó értékeléseket foglalja össze, különböző vállalati tevékenységek támogatása területén (P2 kérdés). A válaszadó pénzügyi vezetők 1-5 skálán értékelték az információs rendszert, aszerint, hogy az 1 – egyáltalán nem segíti az adott tevékenységet, 2 – éppen használható, 3 – elégséges, 4 – segíti a tevékenységet, 5 – igen hatékony. A táblázat az átlagos értékelések mellett a támogatást megfelelőnek vagy hatékonynak értékelők (4 illetve 5 pont) arányát is mutatja, az átlagos értékelés szerinti csökkenő sorrendbe rendezve a tevékenységeket.

<sup>32</sup> A betűjelzés a kérdőívre (K – kereskedelem/marketing, P – pénzügy, T – termelés, V – felső vezetés), a számjelzés az adott kérdés sorszáma utal.



**5. táblázat**  
**Vállalati tevékenységek információrendszer általi támogatottsága**

	Átlagos értékelés	"Segíti a tevékenységet"(4) és "Hatékony" (5) értékelések aránya
Ellenőrzés, beszámoltatás	3,91	75,3%
Jövedelmezőség számítása	3,79	67,0%
Költségcsökkentési lehetőségek feltárása	3,73	64,2%
Tervezés, tervtől való eltérések elemzése	3,70	63,9%
Árképzési döntések	3,67	61,3%
Vezetői teljesítmények értékelése	3,30	46,3%
Alkalmazottak teljesítményének értékelése	3,27	45,4%
Funkcionális területek teljesítményének értékelése	3,19	44,5%
Divíziók teljesítményének értékelése	3,18	47,2%
Belső elszámoló árak kialakítása	3,11	44,9%
Vevői elégedettség változásának követése	3,05	43,0%
Termékösszetételre vonatkozó döntések meghozatala	2,98	38,5%
Beszállítók teljesítményének értékelése	2,98	39,1%
Kiszolgálási színvonal változásának nyomon követése	2,75	32,5%
Tevékenység-kihelyezési döntések meghozatala	2,69	27,6%
"Venni vagy gyártani" döntések meghozatala	2,56	28,2%
Elosztási csatornák jövedelmezőségének számítása	2,41	22,6%

Látható, hogy az információs rendszert az ellenőrzés, beszámoltatás területén tartják hatékonynak a legnagyobb arányban a vállalatvezetők. Emellett a jövedelmezőségi számítások, a költségcsökkentési lehetőségek feltárása, a tervezés és az árképzési döntések támogatását is sokan hatékonynak ítélték. Ezeken a területeken a válaszadók 60-70 százaléka szerint a vállalati információs rendszer segíti az adott tevékenységet, s ezen belül 25-30 százalék igen hatékonynak ítélte a támogatást.

*A működéshez kapcsolódó döntések esetében láthatóan kevésbé tartják megfelelőnek a támogatást a vállalatvezetők. A tevékenység-kihelyezési, a "venni vagy gyártani", vagy például a termékösszetételre vonatkozó döntéseket, az elosztási csatornák jövedelmezőségének elemzését a válaszadók 20-35%-a szerint a vállalati információs rendszer egyáltalán nem támogatja. Az 1996-os felmérésben egy szűkebb lista szerepelt. Az akkori eredmények alig térnek el az 1999-es értékeléstől. Kisebb előrelépés (némi jobban értékelés) csak az ellenőrzés és a "venni vagy gyártani" döntések támogatása esetén figyelhető meg.*

A működési döntések alacsony támogatottsága egyébként a gazdaságossági elemzésekben is megjelent. A vállalatok többsége beruházások (70%), illetve új termék bevezetése (58%) esetén készít gazdaságossági elemzéseket. Fejlesztési projektek (32%), illetve új értékesítési, elosztási formák (13%) bevezetése esetén már jóval alacsonyabb ez az arány (Czakó et al., szerk., 1999).

A teljesítménymérési gyakorlat orientációját tekintve fontos kérdés a visszacsatolások biztosítása, a szolgáltatási színvonal folyamatos nyomon követése, az eredmények becsatolásának a későbbi döntések támogatásához. Az előző kérdés alapján láthattuk, hogy a pénzügyi vezetők nem tartják túl hatékonynak a vállalati információs rendszert a kiszolgálási színvonal nyomon követésében. (Az átlagos értékelés 2,75 volt. A válaszadók közel egynegyede szerint egyáltalán nem segíti az információs-rendszer a tevékenységet,

s további 45 százalékuk szerint éppen használható vagy elégséges a rendszer által nyújtott támogatás.) A vevői elégedettség nyomon követése esetében sem sokkal kedvezőbb a kép.

### 3.2.2. Kiegyensúlyozottság

#### Tartalom

A teljesítménymérési gyakorlat (vállalati kontrolling rendszer, információs rendszer)<sup>33</sup> tartalmi elemeinek értékelésére a pénzügyi illetve a termelési vezetők által kitöltött kérdőívek több kérdését használtam. A termelési vezetők 23 működéshez kapcsolódó, a pénzügyi vezetők 18 pénzügyi teljesítménymutatót/elemezési eszközt értékelték azok hasznossága/fontossága szempontjából a szokásos 1-5 skálán, illetve nyilatkoztak használatukról. A mutatók – a kutatási tervben felvázolt elemzési keretet felhasználva – jellemezhetők abból a szempontból, hogy milyen versenyelőny-forráshoz kapcsolódnak. A következő táblázatok (6. és 7. táblázat) a legelterjedtebb eszközöket mutatják az 1996-os, illetve az 1999-es felmérés szerint, a használat szerinti csökkenő sorrendben. A táblázatok utolsó oszlopa a mutatók/módszerek jellegére utal.

#### 6. táblázat

##### A legtöbb vállalat által használt módszerek, 1996

Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Mutató jellege
1. Beszedési és fizetési idők együttes elemzése	82,2%	4,3	pénzügy, finanszírozás
2. Cash-flow kimutatás	76,9%	4,3	pénzügy, finanszírozás
3. Készletforgási mutatók elemzése	76,9%	3,9	működés/finanszírozás
4. Fix és változó költségek elkülönítése	72,6%	4,1	pénzügy, költség
5. Készletnyilvántartás pontossága	65,8%	4,5	működés/finanszírozás
6. Fedezetipont-számítás	63,4%	4,0	pénzügy, költség
7. Költségérzékenységi vizsgálatok	57,8%	3,8	pénzügy, költség
8. Készletszintek	57,8%	4,2	működés/finanszírozás

*Wimmer, 1997 alapján*

#### 7. táblázat

##### A legtöbb vállalat által használt módszerek, 1999

Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Mutató jellege
1. Késztermék minősége	81,7%	4,78	működés, minőség
2. Cash-flow kimutatás	79,7%	3,70	pénzügy, finanszírozás
3. Készletnyilvántartás pontossága	74,4%	4,25	működés/finanszírozás
4. Fix és változó költségek elkülönítése	74,0%	3,85	pénzügy, költség

<sup>33</sup> A kérdésekben egyes esetekben kontrolling rendszer, illetve vállalati információs rendszer szerepelt. Más esetekben csak azt kérdeztük, hogy használnak-e bizonyos módszereket, mutatókat a vállalatok. Ezek a különbségek esetenként nehezítik a közvetlen összehasonlítást, így az eredmények értelmezése, értékelése során figyelemmel kell kísérnünk ezeket a hatásokat is. Lehetséges, hogy bizonyos elemzési eszközöket, mutatókat használnak a cégnél, de a kontrolling jelenéseken, illetve a vállalati információs rendszeren kívül, így a különböző kérdésekre adott válaszok eltérőek. Ugyanakkor a válaszok eltérése ellentmondásokra is rávilágíthat, miszerint a válaszadók nem használják fel megfelelően a rendelkezésre álló információkat.

5. Vevői reklamációk száma	73,9%	4,18	működés, vevőkiszolgálás
6. Termelékenység	72,3%	4,33	működés, gazdaságosság
7. Beszedési és fizetési idők elemzése	70,6%	3,90	pénzügy, finanszírozás
8. Anyagjegyzék pontossága	70,0%	4,29	működés, belső
9. Készletszintek	69,3%	3,77	működés/finanszírozás
10. Rendelésteljesítés késése	67,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
11. Alkalmazottak hiányzása	66,8%	3,56	működés, belső
12. Készletforgási mutatók elemzés	66,3%	3,56	működés/finanszírozás

Wimmer, 2000, in: Czako – Zoltayné – Wimmer (szerk., 2000)

A táblázatokból látható, hogy az 1996-os válaszok szerint a pénzügyi, főleg a finanszírozáshoz kapcsolódó mutatók, módszerek használata jellemezte a vállalati gyakorlatot. A működéshez kapcsolódó teljesítménymutatók közül csak a készletmutatók, -elemzési módszerek kerültek be a legelterjedtebb módszerek közé. A hagyományos, pénzügyi és költségalapú mutatók korábbi dominanciájában vélhetően nagy szerepe volt a vállalatokra nehezedő finanszírozási nyomásnak. Ugyanakkor az sem elhanyagolható, hogy ezek az információk könnyebben elérhetőek, előállíthatóak a – törvényi előírások vagy tulajdonosok elvárások miatt – kötelező kimutatások felhasználásával.

Az 1996-os adatok azt is jelezték, hogy a vállalati szakemberek érzik a nem pénzügyi tényezők jelentőségét: bár a minőséghez, a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó mutatókat kevesebben használták, de fontosabbnak értékelték a cégek. Feltűnő, hogy az elterjedtségéből még nem következett az adott módszer fontossága a vállalati szakemberek számára. A hasznosság értékelését tekintve a nem-pénzügyi mutatók kaptak jobb megítélést. (A konzisztencia kérdésére később szakaszban visszatérek.)

Az 1999-es eredmények azt jelzik, hogy a minőség kiemelt versenytényezővé vált. A késztermék minőségének mérését tartják a legfontosabbnak a válaszadók (átlagos értékelés 4,8), s több mint 80 százalékuk használ is erre valamilyen mérőszámot. 1996-ban ez az arány alig haladta meg az 50 százalékot, az előrelépés így jelentősnek mondható.

A legszélesebb körben használt pénzügyi elemzési eszköz a cash-flow kimutatás, melyet a válaszadók 80 százaléka használ. A pénzügyi, számviteli eszközök használatában nem figyelhető meg lényeges növekedés az 1996-os felmérés óta. Előretörés történt ugyanakkor több működéshez kapcsolódó teljesítménymutató használatában. A minőség mellett a vevői reklamációk száma, a rendelésteljesítés késése, időtartama, a nyersanyagok minősége jelentősen előrelépett a használt mutatók sorában. Ugyanakkor ez az előrelépés még nem feltétlenül jelent széleskörű elterjedtséget.

A versenytényezőket illetően a költségek korábban is kiemelt szerepe mellett úgy tűnik tehát, hogy ma már a minőséget is a jelentős tényezők közé sorolják a vállalatok. Emellett a vevőknek tett ígéretek betartása is az élmezőnybe került (vevői reklamációk száma, rendelésteljesítés késése). A kontrolling jelentések tartalmát tekintve a pénzügyi és az értékesítési adatok használata a leginkább elterjedt (a válaszadók 80-90 százaléka használ ilyeneket). A minőség, a vevőkiszolgálás jellemzői, a beszállítók teljesítménye, vagy a versenytársak helyzetére vonatkozó információkat már jóval ritkábban tartalmazzák a jelentések (8. táblázat).

8. táblázat

**A kontrolling jelentések tartalma és a különböző információk fontossága, 1999<sup>34</sup>**

	Szerepel	Fontos	Információ jellege
Számviteli kimutatásokból szárm. adat	93,6%	4,62	pénzügy, belső

<sup>34</sup> A kérdés az 1996-os felmérésben még nem szerepelt, így nincs lehetőség a változások elemzésére.

Tervhez visz. teljesítményalakulás	82,8%	4,25	pénzügy/működés, belső
Értékesítés alakulása, mennyiségi inf.	82,4%	4,45	működés
Pénzügyi mutatószámok	81,5%	4,53	pénzügy
Költségelemzés	79,7%	4,47	pénzügy, költség
Erőforrás-kihasználtság	52,4%	4,07	működés, kihasználtság
Termelékenység	49,1%	3,96	működés, gazdaságosság
Minőségi információk	47,8%	4,43	működés, minőség
Rendelésteljesítés pontossága	40,6%	4,24	működés, vevőkiszolgálás
Vevők elégedettsége	38,5%	4,21	működés, vevőkiszolgálás
Beszállítók teljesítménye	36,1%	3,85	működés, beszállítók, input
Versenyársak helyzete	33,0%	4,09	külső
Rendelésteljesítés rugalmassága	25,8%	4,08	működés, vevőkiszolgálás
Kiszolgálási idő alakulása	18,5%	3,87	működés, vevőkiszolgálás

Az előbbi adatok alapján úgy tűnik, hogy bizonyos mutatók, mérőszámok követése nem jelenti azt, hogy az eredmények megjelennek a vállalati információs rendszerben, kontrolling jelentésekben. Elgondolkodtató például, hogy a termelési vezetők bevallása szerint a vállalatok több mint 80 százaléka méri a késztermék minőségét, ugyanakkor a kontrolling jelentésekben csak a válaszadók 47 százalékánál jelenik meg ilyen információ. (A késztermék minőségét figyelő vállalatok alig több mint felénél szerepelnek a kontrolling jelentésekben ilyen információk. A vásárlói elégedettség esetében ez az arány még kisebb, 43 százalék.) Az esetleges torzításoktól, téves kitöltéstől eltekintve, figyelembe véve az esetleges vállalaton belüli információhiányt, ez mindenképpen az információk felhasználásának korlátozottságát jelzi. Ugyanakkor az előrelépést segítheti, hogy elvileg nem lenne akadálya a többféle szempontot figyelembe vevő jelentések kialakításának.

A 9. táblázat azt jelzi, hogy a kereskedelmi vezetők véleménye szerint *logisztikai rendszer teljesítményének értékelése során is a költségcsökkentés* kapja a legnagyobb jelentőséget. A költségeket az "ígéret" megtartása (szállítási pontosság, számlapontosság) követi, s kisebb súlyt kap a szolgáltatási színvonal növelése (szolgáltatási minőség javítása, kiszolgálási idő csökkentése). A sorrend azonos az 1996-os felmérés során tapasztaltakkal, s az átlagos értékelések sem változtak jelentősen.

### 9. táblázat

#### A logisztikai rendszer teljesítményének értékelési szempontjai, 1999

Értékelési szempont	Fontosság
Költségcsökkentés	4,17
Szállítás pontosságának növelése	3,98
Számlapontosság	3,85
Szolgáltatás minőségének javítása	3,60
Szállítási határidő csökkentése	3,47

### Felhasznált információk

Az 1999-es felmérés eredménye szerint a felhasznált információk forrását tekintve (ld. 10. és 11. táblázat) a kontrolling jelentésekben a pénzügyi kimutatásokból származó adatok dominálnak, de gyakori a belső forrásból származó nem pénzügyi adatok felhasználása is. A válaszadók fele esetében a vevői vélemények is megjelennek a jelentésekben.

### 10. táblázat

#### Az információforrások használata és fontossága, 1999

Információforrás	Használók	Átlagos
------------------	-----------	---------

	<b>aránya</b>	<b>értékelés</b>
Pénzügyi kimutatások adatai	93,3%	4,70
Vállalati információrendszer nem pénzügyi adatai	77,1%	4,30
Vevők véleménye	51,5%	4,17
Munkatársak véleménye	44,6%	3,79
Külső tényadat	38,7%	3,46
Külső elemzés	33,0%	3,56

Wimmer, 2000, in: Czakó – Zoltayné – Wimmer (szerk., 2000)

**11. táblázat**  
**A felhasznált információforrások típusai (használat, fontosság)**

	<b>Belső</b>	<b>Külső</b>
<b>Objektív</b>	93%; 4,7 (pénzügyi kimutatások) 77%; 4,3 (váll. inf. rendszer nem pü. adatai)	39%; 3,5 (külső adatok)
<b>Szubjektív</b>	45%; 3,8 (munkatársak véleménye)	52%; 4,2 (vevők véleménye) 33%; 3,6 (külső elemzés)

Az információforrásokat tipizálva, a 11. táblázatból is látható, hogy az objektív, belső forrásból származó információk használata dominál, ugyanakkor a véleményen alapuló információkat is fontosnak tartják a válaszadók.

A fogyasztói véleményhez kapcsolódó külső információkat – hasonlóan a nem pénzügyi mutatók, elemzési eszközökhöz – a vállalati szakemberek általában fontosnak tartották, ugyanakkor viszonylag kevesen használták ezeket.

Összességében az *objektív, belső információk egyértelmű dominanciája a jellemző*, amit részben magyaráz, hogy ezek az információk könnyebben elérhetőek, az esetek többségében egyébként is rendelkezésre állnak. A szubjektív információk, vélemények összegyűjtése, feldolgozása mindenképpen további erőforrásokat igényel, amire nem minden esetben fordítanak energiát a vállalatok.

### 3.2.3. Konzisztencia

A teljesítménymérési gyakorlat konzisztenciáját a kutatási modell alapján a használat és az észlelt fontosság összhangja, illetve a stratégiához, a kitűzött célokhoz való kapcsolódás alapján értékeltem.

### A használat és az észlelt fontosság összhangja

A használat és a fontosság kapcsolatának elemzéséhez a korábban már felhasznált, termelési, illetve pénzügyi kérdőívekben szereplő, különböző teljesítménymutatók, módszerek, illetve információforrások használatára és fontosságára vonatkozó kérdéseit használtam.

A 12. és 13. táblázat a leghasznosabbnak ítélt módszereket, mutatókat tartalmazza. Az utolsó oszlop a mutatók jellegét, tartalmát jelzi. A 6. és 7. (legelterjedtebb módszereket mutató) táblázatokkal összevetve látható, hogy ebben a listában inkább a működéshez kapcsolódó teljesítménymutatók, elemzési eszközök állnak az élen. Ugyanakkor 1996 óta némileg csökkent az akkor tapasztalható ellentmondás, miszerint a működéshez kapcsolódó mutatókat fontosabbnak tartották, de a pénzügyi elemzési eszközöket jóval szélesebb körben használták a vállalatok.

**12. táblázat**  
**A leghasznosabbnak ítélt módszerek, 1996**

<b>Mutató/módszer</b>	<b>Használók aránya</b>	<b>Átlagos értékelés</b>	<b>Mutató jellege</b>
1. Késztermék minősége	52,0%	4,8	működés, minőség
2-5. Készletnyilvántartás pontossága	65,8%	4,5	működés/finanszírozás
2-5. Anyagjegyzék pontossága	48,6%	4,5	működés, belső
2-5. Nyersanyag minősége	42,8%	4,5	működés, minőség
2-5. Vásárlói elégedettség	31,7%	4,5	működés, vevőkiszolgálás
6-7. Termelékenység	52,6%	4,4	működés, gazdaságosság
6-7. Reklamációk kezelésének ideje	36,0%	4,4	működés, vevőkiszolgálás
8. Beszedési és fizetési idők együttes elemzése	82,2%	4,3	pénzügy, finanszírozás

*Wimmer, 1997 alapján*

**13. táblázat**  
**A leghasznosabbnak ítélt módszerek, 1999**

<b>Mutató/módszer</b>	<b>Használók aránya</b>	<b>Átlagos értékelés</b>	<b>Mutató jellege</b>
1. Késztermék minősége	81,7%	4,78	működés, minőség
2-3. Vásárlói elégedettség	48,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
2-3. Rendelésteljesítés késése	67,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
4. Nyersanyag minősége	66,3%	4,37	működés, minőség
5. Termelékenység	72,3%	4,33	működés, gazdaságosság
6. Anyagjegyzék pontossága	70,0%	4,29	működés, belső
7-8. Készletnyilvántartás pontossága	74,4%	4,25	működés/finanszírozás
7-8. Reklamációk kezelési ideje	53,5%	4,25	működés, vevőkiszolgálás
9. Rendelésteljesítés időtartama	60,9%	4,22	működés, vevőkiszolgálás
10. Vevői reklamációk száma	73,9%	4,18	működés, vevőkiszolgálás
11. Termelési átfutási idő	59,5%	4,01	működés, vevőkiszolgálás
12. Befejezetlen termék minősége	51,9%	3,94	működés, minőség

*Wimmer, 2000, in: Czako – Zoltayné – Wimmer (szerk., 2000)*

Összességében elmondható, hogy a módszerek használata és hasznosságának megítélése között viszonylag erős a korreláció (0,86). A pénzügyi elemzési eszközök esetében azonban jóval magasabb a korrelációs együttható értéke, mint a működéshez kapcsolódóknál. A 2. ábra szemléletesen jelzi e jellemzők közötti kapcsolatot. Jól látható, hogy a használat és hasznosság (fontosság) szempontjából a mutatók többsége egy jól meghatározható, de elég széles sávban helyezkedik el. A hasznosabbnak tartott mutatók általában szélesebb körben elterjedtek, ugyanakkor láthatunk "kiugró" értékeket is: hasonló mértékben elterjedt módszereknél is lehet viszonylag nagyobb eltérés a fontosság megítélésében, illetve a hasonló fontosságúnak tartott módszerek esetében a használók aránya akár 30-40 százalékkal is eltér.

## 2. ábra

## Az egyes teljesítménymutatók, elemzési eszközök használatának és hasznosságának összhangja

A keresztábrák elemzése alapján látható volt, hogy az egyes mutatókat, módszereket az azokat használó vállalatok jellemzően hasznosabbnak tartják, mint az átlag. A módszereket használó és nem használó válaszadók értékelése gyakorlatilag minden módszer esetében szignifikánsan eltér (a használók javára), illetve a kérdést megfordítva: *az egyes eszközöket fontosabbnak tartók között szignifikánsan nagyobb arányban használják is az adott módszert.* Mindez magyarázható a konzisztens teljesítménymérési gyakorlattal (azt mérik, ami fontos), de a kognitív disszonanciával is: a már használt mutatókat hajlamosabbak hasznosabbnak, fontosabbnak értékelni a szakemberek. Összességében *1996 óta nőtt az összhang*, ami nagyobb tudatosságra utal. (Az előző felmérés idején néhány mutató esetében előfordult, hogy a nem használó vállalatok hasznosabbnak értékelték azt, mint a használók.) Érdekes azonban tovább vizsgálódnunk: vannak-e olyan tényezők, melyek némileg kilógnak a sorból, s nagyobb az ellentmondás, viszonylagos elterjedtségük ellenére kevésbé tartják fontosnak, vagy fontosságuk ellenére is viszonylag kevesebben használják a vállalatok.

A 14. táblázat a 25 leginkább hasznosnak, fontosnak ítélt teljesítménymutató, illetve elemzési eszköz hasznosság, illetve elterjedtség szerinti rangsorát mutatja. A rangsorban elfoglalt helyezések és az értékelések összevetése néhány olyan módszerre hívja fel a figyelmet, ahol hiányzik az összhang. Az "eltérés" oszlopa a használat és a hasznosság szerinti helyezési szám különbsége. A pozitív eltérés azt jelzi, hogy a módszer a hasznosságához képest kevésbé elterjedt, "alulmérés" (vagy a Dixon et al. által definiált "rés"<sup>35</sup>) jellemzi. Negatív eltérés esetén a használat alapján elfoglalt helyezés előkelőbb, a hasznosság megítélése viszonylag rosszabb ("túlmérés"). Az utolsó oszlopban szereplő "alulmérés" ill. "túlmérés" minősítés szubjektív a határok meghúzását tekintve: a táblázatban a legalább 5 helyezéssel eltérő módszereket jeleztem, s a több mint 10 helyezéssel való eltérést külön dőlt betűvel jelöltem. A kiugró értékek mindenképpen viszonylagos túlmérést, ill. alulmérést jeleznek. A minősítéshez azonban érdemes a konkrét értékeléseket is figyelembe venni. Kritikus túlmérésről például akkor beszélhetünk, ha olyan módszert használnak széles körben, melyek hasznosságának megítélése abszolút értékben is (nemcsak más mutatókhoz képest) alacsony.

---

<sup>35</sup> A két módszer nem feleltethető meg teljesen egymással. Dixon et al. (1990) idézett munkájában a hasznosság és a használat értékelésére egyaránt a hétfokozatú Likert-skálát használta, így az összevetés, a vállalati gyakorlat konzisztenciájának megítélése a két mutató összevetéséből egyértelműen adódik. A Versenyképesség-kutatás adatai alapján sokkal inkább szubjektív a konzisztencia megítélése, hiszen a nem adható egyértelmű megfeleltetés a használók aránya és a hasznosság/fontosság között. Alulmérésként vagy túlmérésként a "szokásostól" eltérő, kiugró adatokat tekinthetjük, melyeket fontosságukhoz képest az átlagosnál kevesebben vagy többen használnak.

14. táblázat

Teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata és fontossága, 1999

	Használat	Hasznosság	Használat szerinti sorrend	Hasznosság szerinti sorrend	Eltérés	Alulmérés v. túlmérés
Vásárlói elégedettség	48,7%	4,5	23	2,5	20,5	alulmérés
Keresleti előrejelzés pontossága	33,0%	3,73	31	17	14	alulmérés
Reklamáció kezelési ideje	74,4%	4,25	19	7,5	11,5	alulmérés
Nyersanyag minősége	66,3%	4,37	13	4	9	alulmérés
Befejezetlen termék minősége	51,9%	3,94	20	12	8	alulmérés
Rendelésteljesítés késése	67,7%	4,5	10	2,5	7,5	alulmérés
Rendelésteljesítés időtartama	60,9%	4,22	14	9	5	alulmérés
Termelési átfutási idő	59,5%	4,01	16	11	5	alulmérés
Minőségköltség	37,5%	3,62	27	22	5	alulmérés
Állásidő	49,2%	3,72	22	18	4	
Anyagjegyzék pontossága	70,0%	4,29	8	6	2	
Időnormák pontossága	58,2%	3,82	17	15	2	
Termelékenység	72,3%	4,33	6	5	1	
Késztermék minősége	81,7%	4,78	1	1	0	
Tőkeköltség a beruházási döntéseknél	55,7%	3,65	18	21	-3	
Költségérzékenységi vizsgálatok	51,5%	3,54	21	25	-4	
Készletnyilvántartás pontosság	53,5%	4,25	3	7,5	-4,5	
Vevői reklamációk száma	73,9%	4,18	5	10	-5	túlmérés
Fedezeti pont számítás	59,7%	3,68	15	20	-5	túlmérés
Beszédési és fizetési idők együttes elemzése	70,6%	3,9	7	13	-6	túlmérés
Készletszintek	69,3%	3,77	9	16	-7	túlmérés
Fix-változó költségek elkülönítése	74,0%	3,85	4	14	-10	túlmérés
Készletforgási mutatók elemzése	66,3%	3,56	12	23,5	-11,5	túlmérés
Alkalmazottak hiányzása	66,8%	3,56	11	23,5	-12,5	túlmérés
Cash-flow kimutatás	79,7%	3,7	2	19	-17	túlmérés

A 2. ábra, a keresztábrák elemzése, illetve az előbbi rangsorok alapján is látható, hogy előfordul, hogy fontosnak tartott tényezőket nem mérnek, figyelnek rendszeresen a válaszadók. Az "alulmérés" főként a vevőkiszolgáláshoz kapcsolódó mutatókat jellemezte leginkább: ezt jelzi a 2. ábra is, ahol a leginkább "kilógó" pontok jelzik ezeket a



mutatókat. A legnagyobb ellentmondás a vásárlói elégedettség esetében tapasztalható, melyet a válaszadók alig több mint 40 százaléka mér, de a mutatót nem használók is igen fontosnak tartják (átlagos értékelés a teljes mintára 4,5). Az előbbi toplisták alapján a vásárlói elégedettséget hasznosság szempontjából a második legfontosabbnak tartották, ugyanakkor elterjedtségében csak a mezőny második felébe került (23.). Az ábrán látható sáv felső szélének közelében helyezkednek el további, a vevőkiszolgáláshoz, illetve a kereslet előrejelzéshez kapcsolódó mutatók, melyek más hasonló fontosságúnak ítélt módszerekhez képest kevésbé elterjedtek.

1996-ban a legnagyobb ellentmondás a használat és az értékelés között a vásárlói elégedettség, a késztermékminőség és a termelékenység esetében volt megfigyelhető: bár a vállalatok közel fele (a vásárlói elégedettség esetében kétharmada) nem alkalmazta ezeket a teljesítmény-mutatókat, a nem használók is igen fontosnak tartották ezeket, s 85-90 százalékuk 4, illetve 5 pontra értékelte az említett mutatók fontosságát. (Wimmer, 1997)

Látható, hogy a minőség esetében csökkent, megszűnt ez az ellentmondás, s jelentősen nőtt a késztermék minőségét rendszeresen figyelő vállalatok aránya. (Ugyanakkor azt is láthattuk, hogy a kontrollíng jelentésekben nem mindig jelennek meg ezek az információk.) Továbbra is kritikus pontnak számít azonban a vevői elégedettség, melyet már az előző felmérés idején is fontosnak tartottak a válaszadók, többségük azonban továbbra sem tesz erőfeszítéseket a vélemények becstornázására. Ezt egyébként a kontrollíng jelentések tartalmának vizsgálata is alátámasztotta.

Szembetűnő, hogy hasonlóan széles körben elterjedt mutatók hasznosságának értékelése esetenként jelentősen eltér. Erre mutat példákat a 15. táblázat.

## 15. táblázat

### Hasonlóan elterjedt módszerek értékelése, 1999

Használók aránya	Mutatók	Hasznosság
66,3 – 67,7%	Rendelésteljesítés késése	4,50
	Nyersanyag minősége	4,37
	Készletforgási mutatók elemzése	3,56
	Alkalmazottak hiányzása	3,56
79,7–81,7%	Késztermék minősége	4,78
	Cash-flow kimutatás	3,70

Látható, hogy a nyersanyagminőség, a rendelésteljesítés késése, a készletforgási mutatók és az alkalmazottak hiányzása esetén egyaránt a válaszadók közelítőleg kétharmada jelezte, hogy rendszeresen figyeli az adott mutatót. Ugyanakkor a hasznosságot tekintve az első két mutató értékelése jóval kedvezőbb. Talán még szembetűnőbb a különbség a késztermékminőség és a cash-flow kimutatás esetében: közel azonos a használók aránya, de a cash-flowt átlagos értékelése több mint egy ponttal alacsonyabb. Kritikus túlmérésről nem beszélhetünk, hiszen a 3,7 pontos átlagos értékelés is magasnak számít, s fontosnak tartott módszerről van szó. Ugyanakkor szembetűnő a viszonylag rosszabb megítélés, amit a hasznosság és használat szerinti rangsorban elfoglalt helyezések különbsége is jelez: a 2. legelterjedtebb cash-flow kimutatás 19. a hasznosság tekintetében (lásd 14. táblázat). Nagyobb eltérés, viszonylagos "túlmérés" jellemzi a készletszintek, készletforgási mutatók vizsgálatát, az alkalmazottak hiányzása, illetve a fix és változó költségek elemzését is.

A használat és a hasznosság közötti inkonzisztencia több okkal is magyarázható: A túlmérés, a szélesebb körű elterjedtség következhet a hagyományokból, a megszokásból a vállalati vezetők számára viszonylag kevésbé fontos módszerek esetében. De a fontosság/hasznosság alacsonyabb értékelése jelezheti azt is, hogy a válaszadók nem tudják megfelelően hasznosítani a különböző elemzési eszközöket, nem használják ki az információs rendszerben lévő lehetőségeket, nem értik és értékelik az egyes módszerek hasznosságát. Az okok részletesebb elemzése további kutatási lehetőségeket rejt.

A kevésbé használt és nem túl fontosnak tartott módszerek között leginkább újabb, illetve kevésbé ismert eszközöket találunk, mint például a Balanced Scorecard stratégiai teljesítménymérési rendszer, vagy a célköltség-számítás. Ezeket a módszereket a használó vállalatok általában lényegesen hasznosabbnak tartják, mint a teljes vizsgált vállalati kör.

A 16. táblázat a kontrollíng jelentésekben szereplő információkat vizsgálja az előbbiekhöz hasonlóan. A 3. ábra a használat és a fontosság kapcsolatát szemlélteti.

## 16. táblázat

### A kontrolling jelentések tartalma és a különböző információk fontossága, 1999

	Szerepel	Fontos	Sorrend a használat szerint	Sorrend a fontosság szerint	Eltérés
minőségi információk	47,80%	4,43	8	5	3
versenytársak helyzete	33,00%	4,09	12	9	3
rendelésteljesítés rugalmassága	25,80%	4,08	13	10	3
pénzügyi mutatószám	81,50%	4,53	4	2	2
költségelemzés	79,70%	4,47	5	3	2
rendelésteljesítés pontossága	40,60%	4,24	9	7	2
vevők elégedettsége	38,50%	4,21	10	8	2
kiszolgálási idő alakulása	18,50%	3,87	14	13	1
számviteli kimutatásból adat	93,60%	4,62	1	1	0
értékesítési menny. mutatószáma	82,40%	4,45	3	4	-1
beszállítók teljesítménye	36,10%	3,85	11	14	-3
tervhez visz. teljesítmény-alakulás	82,80%	4,25	2	6	-4
erőforrás-kihasználtság	52,40%	4,07	6	11	-5
termelékenység	49,10%	3,96	7	12	-5

### 3. ábra

#### A kontrolling jelentésekben szereplő információk – a tartalom és a fontosság összhangja

Fontosságukhoz képest a használat tekintetében hátrébb szorultak például a minőségi információk, a versenytársak helyzetére vonatkozó információk, a rendelésteljesítés rugalmassága. Hagyományosan használt, de viszonylag kevésbé fontosnak tartott az erőforrás-kihasználtság vagy a termelékenység mutatója.<sup>36</sup> Az információforrásokat vizsgálva a 16. táblázat azt mutatta, hogy általában a leg-elterjedtebb információkat tartják a legfontosabbnak a vállalati szakemberek. A sorból a konzisztenciát tekintve leginkább a minőségi információk lógnak ki. Ezeket elég fontosnak tartják, de a vállalatok kevesebb, mint felénél szerepelnek csak a jelentésekben. A hasonló fontosságúnak értékelt értékesítési, illetve pénzügyi adatok használata jóval elterjedtebb.

A különböző típusú (külső, belső, objektív, szubjektív) információk használatának elterjedtsége és – a vállalati szakemberek által értékelt – fontossága (ld. 17. és 18. táblázat) között erős korreláció (0,94) mutatható ki. Ez látszólag nagy konzisztenciára utal, de az eredményt torzíja, hogy az esetek döntő többségében az adott információforrást nem használó válaszadók nem értékelték a fontosságot.

## Stratégiai kapcsolódás

A konzisztencia más szempontú értékelése a stratégiai célok támogatásához kapcsolódik. A teljesítménymérési gyakorlat e jellemzője tulajdonképpen a Caplice –Sheffi (1995, ld. 2.2. alfejezet) által megfogalmazott vertikális integráció követelményével rokon.

A stratégiához való kapcsolódást a vállalatok által fejlesztendőként megjelölt területek alapján értékelttem. A felsővezetői kérdőív egyik kérdésében (V7) a válaszadók egy 42 tételből álló lista alapján értékelték vállalatuk tevékenységét a legerősebb versenytárshoz képest, majd a listából megjelöltek maximum öt területet, melynek fejlesztésére a következő 2-3 évben a legnagyobb figyelmet kívánják fordítani. (A listát a melléklet tartalmazza.) Az elemzések során azt vizsgáltam, hogy a használt teljesítménymutatók mennyire vannak összhangban a felsővezetők által megjelölt fejlesztendő területekkel.

A 17-19. táblázatok azt mutatják, hogy három fejlesztési cél (termékminőség, pontos szállítás, fogyasztó-kiszolgálás) esetében az adott területet a legfontosabb fejlesztendő területként megnevező vállalatok nagyobb arányban használnak-e, illetve fontosabbnak tartanak-e bizonyos, a területhez kapcsolódó teljesítménymutatókat (pl. a termékminőséget tekintve elterjedtebb-e a nyersanyagok minőségének vagy a késztermék minőségének – mint teljesítmény-mutatóknak – a használata).

Bár látható, hogy a kapcsolódó területet fejlesztendőként megjelölő válaszadók általában nagyobb arányban számoltak be a kapcsolódó mutatók, módszerek használatáról, s fontosabbnak is tartják azokat, a különbség sokszor nem nagy, s a mutatók többsége esetében nem szignifikáns (a  $p=0,05$  szinten szignifikáns eltérés csak a szállítás pontossága mint cél és az időnormák pontossága, illetve a rendelésteljesítés késése mutatók alkalmazása között figyelhető meg.)

### 17. táblázat

#### A fejlesztési célok és a használt teljesítménymutatók összhangja – termékminőség

Termékminőség fejlesztendő:	Mutató használata			Mutató hasznossága		
	Igen	Nem	Teljes minta	Igen	Nem	Teljes minta
Nyersanyag minősége	71%	64%	66%	4,38	4,35	4,36
Befejezetlen termék minősége	61%	49%	52%	4,01	3,89	3,93
Késztermék minősége	83%	81%	82%	4,71	4,80	4,77

### 18. táblázat

#### A fejlesztési célok és a teljesítménymutatók összhangja – szállítás pontossága

	Mutató használata	Mutató hasznossága
--	-------------------	--------------------

<sup>36</sup> Természetesen az értékelések szubjektívek. A válaszadók ez esetben a pénzügyi vezetők voltak, tehát feltételezhetjük, hogy számukra bizonyos, a működéshez kapcsolódó jellemzők kevésbé fontosak. Ebben a kontextusban még inkább kiemelendő, hogy a minőséget előtérbe helyezték.

<b>Pontos szállítás fejlesztendő:</b>	<b>Igen</b>	<b>Nem</b>	<b>Teljes minta</b>	<b>Igen</b>	<b>Nem</b>	<b>Teljes minta</b>
Időnormák pontossága	81%	54%	57%	4,00	3,76	3,79
Rendelés-teljesítés késése	77%	67%	68%	4,77	4,45	4,49
Rendelés-teljesítés időtartama	74%	59%	61%	4,37	4,19	4,22

### 19. táblázat

#### A fejlesztési célok és a teljesítménymutatók összhangja – vevőkiszolgálás

	<b>Mutató használata</b>			<b>Mutató hasznossága</b>		
	<b>Igen</b>	<b>Nem</b>	<b>Teljes minta</b>	<b>Igen</b>	<b>Nem</b>	<b>Teljes minta</b>
<b>Fogyasztói szolgáltatások színvonala fejlesztendő:</b>						
Vásárlói elégedettség	61%	48%	49%	4,50	4,49	4,49
Vevői reklamációk száma	83%	74%	74%	4,26	4,19	4,20
Reklamáció kezelési ideje	44%	54%	53%	4,33	4,23	4,24

Látható, hogy a *termékminőséget fejlesztendő* területként megjelölő vállalatok körében elterjedtebb mind a nyersanyag, mind a befejezetlen termékek minőségének a mérése mint a teljes mintában (71% a teljes mintára jellemző 66%-kal, illetve 61% az 52%-kal szemben). A késztermék minőség mérése, illetve a késztermék minőséghez kapcsolódó mutatók fontosságának megítélésében ugyanakkor nincs jelentős különbség. A *szállítás pontosságát* fejleszteni kívánó cégek az időnormákat, illetve a rendelésteljesítéshez kapcsolódó mutatókat fontosabbnak tartják, és többen is használják.

A *vásárlói elégedettséghez* kapcsolódó mutatók esetében a fontosság megítélésében nincs jelentős különbség a fogyasztói kiszolgálási színvonal javítását fejlesztendőként megjelölő vállalatok és a teljes vállalati kör véleménye között, a használatban azonban mutatkoznak eltérések. A reklamációk kezelési ideje esetében a kapcsolat fordított, mint várnánk, bár lehet, hogy a kiszolgálás színvonalára gondosan odafigyelő vállalatok más eszközökkel szereznek visszacsatolást, illetve gondot fordítanak a reklamációk megelőzésére.

A *vevőkiszolgálás* esetében további vizsgálatokat is végeztem, mivel a használat-hasznosság megítélése területén ez a kérdés mutatkozott a leginkább kritikusnak, ellentmondásosnak. Azok a válaszadók, akik fejleszteni szándékoznak a fogyasztói kiszolgálást, valamivel hatékonyabbnak tartják a vállalati információrendszert a vevői elégedettség követése szempontjából, a különbség azonban nem szignifikáns.

A *pénzügyi elemzési módszereket* tekintve például az alacsony kinnlevőségeket célként megjelölők szignifikánsan fontosabbnak tartják a cash-flow kimutatást, mint az adott területet nem megjelölők.

A célok és a teljesítménymérési gyakorlat összhangjának vizsgálatát némileg nehezíti, hogy a válaszadó felsővezetők maximálisan 5 tényezőt jelölhettek meg a 42 tételt tartalmazó listából. A kiválasztott tényezők mellett további fókuszpontok, fejlesztési célok is lehetségesek, melyek vizsgálatára itt nem volt lehetőség.

Ugyanakkor az *1996-os felmérés óta láthatóan nőtt az összhang (vagy inkább csökkent az inkonzisztencia)*. Az akkori felmérés eredményeinek elemzése szerint több esetben egy adott célt fejlesztendőként megjelölő vállalatok kevésbé használták, és kevésbé tartották fontosnak a célokhoz kapcsolódó teljesítménymutatókat, eszközöket.

A fogyasztói kiszolgálással kapcsolatban a felsővezetői kérdőív vállalati célokkal kapcsolatos kérdése alapján is végeztem vizsgálatokat. A V1 kérdésre adott válaszok szerint a válaszadók 88 százaléka szerint vállalatára igaz, hogy célja a fogyasztók minél jobb kiszolgálása (65 százalék szerint tökéletesen igaz az állítás, míg csupán 3 százalék nem értett vele egyet. Az átlagos értékelés az ötfokozatú skálán 4,5). Egyes teljesítménymutatók használatában és értékelésében szignifikáns különbség mutatkozott az állítással inkább egyetértők, illetve a fogyasztói kiszolgálását kevésbé fontosnak tartók között (ugyanakkor az értékelést nehezíti, hogy viszonylag kevés vállalat nem tartotta fontosnak a fogyasztó-kiszolgálás célját). A fogyasztó-kiszolgálást célként megjelölők jóval nagyobb arányban használják a rendelésteljesítés késése, a rendelésteljesítés időtartama mutatóit, a vevői reklamációk számát. Kisebb, de szignifikáns a különbség a vásárlói elégedettség követése

esetében is. Hasonlóképpen az információs rendszer szignifikánsan jobban támogatja a kiszolgálási színvonal mérését a válaszadók szerint azoknál a cégeknél, melyek egyetértettek a fogyasztó-kiszolgálás javításának céljával. A vevői elégedettség mérése esetében már nincs szignifikáns különbség a vállalatok között. Általában jellemző, hogy a fontosság megítélésében kisebb a különbség, mint a használatban.

## 20. táblázat

### A fogyasztók minél jobb kiszolgálását célként megjelölők által használt illetve fontosnak tartott mutatók\*

Teljesítménymutatók használata	Teljesítménymutatók értékelése
rendelésteljesítés késése	rendelésteljesítés késése
rendelésteljesítés időtartama	vásárlói elégedettség
vásárlói elégedettség	vevői reklamációk száma
vevői reklamációk száma	reklamációk kezelési ideje

\* Szignifikáns eltérés  $p=0,05$  szinten

### 3.2.4. Az értékteremtő folyamatok támogatása

A kutatási modellt felhasználva a teljesítménymérési rendszert az előbb áttekintett jellemzők alapján értékelhetjük az értékteremtő folyamatok támogatottsága szempontjából is.

Az eredmények azt jelzik, hogy a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata jellemzően *nem döntéstámogatás-orientált*. Továbbra is az ellenőrzés, beszámoltatás a fő cél, pontosabban az információrendszerek elsősorban ezt a célt képesek kiszolgálni. Az ellenőrzés megfelelő támogatása is fontos, s a teljesítmény fejlesztése szempontjából egyáltalán nem elhanyagolható szempont. A tervezés és az ellenőrzés része a kontroll-folyamatnak (PDCA-ciklusnak). A mérés, az ellenőrzés jelenti a visszacsatolást az eredményekről. A működéssel kapcsolatos döntésekhez azonban megfelelő szerkezetű, részletezettségű információkra van szükség. A felmérés eredményei szerint a működési szinthez, termeléshez, logisztikához kapcsolódó döntések (elosztási csatornák, tevékenység-kihelyezés, kiszolgálási színvonal illetve szállítói teljesítmények értékelése) támogatottsága alacsony. (Egyébként az ellenőrzés (3,9) és a tervezés (3,7) esetében sem kimagasló a támogatottság megítélése.)

Az értékteremtő folyamatok támogatásához *tartalmi szempontból kiegyensúlyozott* információkra van szükség, melyek figyelembe veszik a különböző versenytényezőket, figyelemmel kísérik a folyamatok szakaszait, s többoldalú, többféle forrásból származó, egymást kiegészítő információt képesek nyújtani. E tekintetben láthatóan fejlődött a vállalati gyakorlat, s a mindig fontos pénzügyi információk mellett ma már nagyobb hangsúlyt kap a minőség, s a működéshez kapcsolódó teljesítményelemek. A támogatottság, kiegyensúlyozottság nem teljes: az idő, mint versenytényező, illetve a fogyasztói kiszolgálás elemei kevésbé jelennek meg. A folyamatok nyomon követése sem kiegyensúlyozott, a végeredményére jobban figyelnek a vállalatok, mint az azt befolyásoló megelőző elemekre.

A felhasznált információforrások körének bővítésével várhatóan több támogató információ gyűjthető össze. A teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata *konzisztensebb gyakorlatra* utal, mint korábbi felmérésük idején. A módszerek jobban igazodnak a stratégiai célokhoz, mint korábban. Ellentmondások főleg a vevőkiszolgálás elemeinek követése során jelennek meg.

Összességében az eredmények a teljesítménymérés gyakorlat jelzik az előző felmérés óta. Az esetenként fennálló ellentmondások, a nem mindig tudatos (a stratégiai illetve működési célok szolgálatába állított) használat ellenére is azt mondhatjuk: enyhülni látszik az a – nemzetközi viszonylatban is jellemző, s az 1996-os felmérésnél nálunk is megfigyelt – tendencia, hogy a vállalatok a működéshez kapcsolódó mutatókat tartják hasznosabbnak, ugyanakkor a pénzügyi mutatókat használják csak széles körben.

Az 1996-ban megfigyelt ellentmondások egy része csökkent. A működéshez kapcsolódó mutatók, módszerek használata terjed, s a külső információforrások, véleményen alapuló információk is egyre inkább gazdagítják a vállalati jelentéseket. A minőség kedvező előtérbe kerülése mellett a jelenlegi felmérés azt jelzi, hogy a vásárlói elégedettséghez, a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó tényezők (melyekben a minőség mellett a gyorsaság, rugalmasság, kapcsolódó szolgáltatások is szerepet játszhatnak) jelentik a következő kritikus pontot. A vállalatok már kezdik érezni e tényezők fontosságát, de a követésükre alkalmas eszközöket még kevésbé használják.

### 3.2.5. A hipotézisek értékelése

A következőkben a kutatási tervben megfogalmazott hipotéziseket értékelem, az előzőekben áttekintett elemzések eredményei alapján. Egyes hipotézisek értékelése bizonyos mértékig szubjektív, hiszen nehezen adható objektív mérce arra, hogy mit tekintünk "dominánsnak", "elterjedtnek", stb. A hipotéziseket igazoltnak tekintettem, ha a kutatásból származó különböző eredmények együttesen megerősítették azt. Ez a "szubjektív" megítélés – a kutatás feltáró jellegéből is – következően tudatosan vállalt, hiszen a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzése volt a cél, elsődlegesen a szemléletmódra, s annak változásaira helyezve a hangsúlyt. Nem a konkrét számok, hanem a tendenciák, a szemlélet és a gyakorlat alakulásának, konzisztenciájának vizsgálata fontos elsősorban annak megítélésében, hogy a teljesítménymérési gyakorlat, a rendelkezésre álló módszerek mennyiben támogatják az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatára vonatkozóan a kutatás eredményei összességében igazolják az előzetesen megfogalmazott hipotézist, miszerint itthon is teret hódítanak a külföldön korszerűnek ítélt módszerek. A szemléletmód ugyanakkor gyorsabban terjed, mint az ezt szolgáló eszközök tényleges használata. A teljesítménymérési gyakorlat még nem támogatja megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

A kutatás első vizsgálati kérdéskörében (a teljesítménymérési gyakorlat jellemzése) a részletesebb hipotézisekre vonatkozóan a következő főbb megállapítások tehetők:

*A teljesítménymérés orientáció*

**H1: A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatában a hangsúly inkább az utólagos ellenőrzésen van, mintsem a teljesítmény javítását szolgáló döntéstámogató információk biztosításán.**

*Elfogadva:* A vállalatvezetők önértékelése szerint a vállalati információrendszerek az ellenőrzést és a tervezést támogatják a leghatékonyabban. Az elemzési feladatok közül a jövedelmezőségi számítások és a költségelemzések támogatottsága a legnagyobb. A működéshez kapcsolódó döntések támogatottsága, illetve a különböző érintettek szerepének, teljesítményének értékelésében már jóval gyengébb a vállalati információ-ellátottság. Ezen a területen – azoknál a kérdéseknél, ahol volt összehasonlítási lehetőség – nem történt lényeges változás az 1996-os felmérés óta. Mindez azt jelzi, hogy a vállalatvezetők nem használják ki az információrendszerben (kontrolling, teljesítménymérési rendszerben) rejlő lehetőségeket a működéshez kapcsolódó döntések támogatására.

*Kiegyensúlyozottság: Tartalom – Versenyelőny-források, versenytényezők*

**H2a: A hazai vállalati gyakorlatban a hagyományos számviteli, pénzügyi, költség-alapú teljesítménymérési módszerek túlsúlya jellemző.**

*Elfogadva:* A pénzügyi mutatók, elemzési eszközök dominanciája némileg csökkent. Míg az 1996-os felmérés eredményei egyértelműen a pénzügyi, számviteli adatok túlsúlyát jelezték, addig az elmúlt években a működéshez, reálfolyamatokhoz kapcsolódó mutatók, módszerek is nagyobb szerepet kaptak. Ugyanakkor – a listavezető késztermékminőség kivételével – az elterjedtebb működéshez kapcsolódó teljesítménymutatók is

gyakran költség/finanszírozás-orientáltak (készletmutatók, termelékenység). A reálfolyamatokat jellemző, piac- illetve vevőorientált mutatók használata kevésbé gyakori. A kontrolling jelentésekben a pénzügyi/számviteli információk, illetve a tervhez viszonyított értékesítési/termelési adatok dominálnak. A minőséghez, vevői elégedettséghez kapcsolódó információk csak ritkán szerepelnek.

## **H2b: A minőség a hazai vállalatok számára is fontos versenytényező vált.**

### **A minőség mérése, nyomon követése terjed, ugyanakkor főleg a végeredményre koncentrálnak.**

*Elfogadva:* A késztermékek minőségének követése széles körben elterjedt, s egyben a legfontosabbnak tartott teljesítménymutató. Az alapanyagok minősége a fontosnak tartott mutatók között az élmezőnyben szerepel, ugyanakkor kevesebben figyelik rendszeresen, mint a késztermékminőséget. A kisebb elterjedtség relatív, hiszen míg a késztermék esetében a válaszadók 80%-a, a félkész termékek esetében fele, az alapanyagok esetében kétharmada nyilatkozott úgy, hogy használja a felsorolt mutatókat. Valamennyi minőségmutató esetében jelentősen nőtt a használók aránya 1996 óta.

### **H2c: Az idő, mint versenytényező jelentősége kevésbé tudatosult a hazai vállalatokban. Az idő-alapú teljesítménymutatók használata nem túl elterjedt, ugyanakkor növekszik.**

*Részben elfogadva:* Az idő-alapú teljesítménymutatók használata jelentősen nőtt az 1996-os felmérés óta, s a fontosság megítélése (mely már az előző felmérés idején is viszonylag magas volt) is tovább javult. A legelterjedtebb mutató a rendelésteljesítés késése, mely a fontosságot tekintve is a második helyen áll a vásárlói elégedettséggel azonos értékeléssel.

A szemléletváltozást jelzi, hogy 1996-ban az időnormák pontossága volt a legelterjedtebb időalapú mutató, melyet ma a rendelésteljesítés késése, időtartama és a termelési átfutási idő is megelőz. Érezhetően nőtt tehát a fogyasztók által érzékelt időhöz kapcsolódó tényezők jelentősége.

Szembetűnő ugyanakkor, hogy az idő elsősorban a vásárlók felé tett ígéretek betartása szempontjából fontos, s nem a versenytársaknál gyorsabb kiszolgálást tartják fontosnak a vállalatok. A kontrolling-jelentések tartalmára vonatkozó kérdésre adott válaszok is igazolják ezt a feltevést: a rendelésteljesítés pontossága jóval gyakrabban szerepel a jelentésekben, mint a kiszolgálási idő alakulása, s fontosabbnak is tartják a válaszadók. (Helyesebb megfogalmazás tehát a pontosság előtérbe kerülése, mint a kiszolgálási idő fontossá válása.)

További érdekesség, hogy a terméktervezési idő továbbra sem játszik kiemelt szerepet a termelési vezetők szerint. Érdekes az is, hogy a rendelésteljesítés pontosságát fontosnak tartják, de a belső folyamatok szervezésében nem kap kiemelt szerepet (bár szintén növekedett) az állásidők, vagy az átállítási idők figyelemmel kísérése.

## **H2d: A rugalmasság mutatói nem játszanak lényeges szerepet a vállalati teljesítmény értékelésében.**

*Elfogadva:* A rendelőteljesítés rugalmasságával kapcsolatban a válaszadók egynegyede nyilatkozott úgy, hogy figyelemmel kíséri az alakulását. Bár a kérdőív nem kérdezett célzottan a rugalmasság különböző tényezőihez kapcsolódó lehetséges elemzési eszközök használatára (reagálás a fogyasztói igények változásaira, termelési terv változtatása, alapanyagok változásához való alkalmazkodás, stb.), a felsővezetők által fejlesztendőként megjelölt területek listája is azt sugallja, hogy a rugalmasság növelése nem szerepel a kiemelt területek között. (A rugalmas vevői igény-kielégítést a válaszadók egyötöde, a rugalmas termelési rendszert a válaszadók egytizede jelölte meg az öt legfontosabb fejlesztendő terület között.)

A különböző versenytényezők, például az idő, a rugalmasság jelentősége (s a kapcsolódó teljesítménymérés fontossága) különböző iparágakban működő, eltérő versenyhelyzetben lévő cégek esetében különböző lehet. E befolyásoló elemek hatásának vizsgálata további kutatások tárgya.



**H3: A teljesítménymérés főleg output-orientált, a folyamatok és az input minőségét kevésbé követik a vállalatok.**

*Elfogadva:* A válaszadók többsége elsősorban a végeredményre koncentrál a teljesítménymérésben, s a végeredményt befolyásoló folyamatok kevésbé jelennek meg. Ezt jelezte a minőség-mutatóinak a használata (a késztermékekre vonatkozóan elterjedtebb, mint az alapanyagok, illetve termelésben lévő termékek esetében), illetve az idő-alapú mutatók elterjedtsége is. Az eredmények azt jelzik, hogy nem elterjedt a folyamat-orientált gondolkodás.

*Felhasznált információk*

**H4a: A hazai vállalati gyakorlatban a teljesítménymérésben a belső forrásból származó, pénzügyi információk felhasználása dominál a külső információkkal szemben.**

*Elfogadva:* A felmérés eredményei szerint a vállalati információrendszer nagyobb részt pénzügyi, kisebb részt nem pénzügyi adataira építenek a válaszadók. A külső információk közül a vevők véleménye kap némi – de észlelt fontosságánál kisebb – szerepet.

**H4b: A szubjektív, véleményeken alapuló információk szerepe, az érintettek (vevők, alkalmazottak, üzleti partnerek, stb.) véleményének felhasználására a vállalati teljesítménymérésben nem túl jelentős.**

*Elfogadva:* Az objektív információk (főként a pénzügyi kimutatások, illetve a vállalati információrendszer nem pénzügyi adatainak) túlsúlya jellemző a vállalati teljesítménymérésben. A véleményeken alapuló információkat jóval kevesebben használják, bár látható, hogy ezek jelentőségét is egyre többen felismerik, s a vállalatok egy része a vevők, illetve a munkatársak véleményét is igyekszik becsatornázni.

*Konzisztencia: Észlelt hasznosság és használat*

**H5a: A hagyományos teljesítménymutatókat tekintve (pl. költségek, termelékenységi mutatók, kihasználtság) "túlmérés" jellemzi vállalatunkat.**

*Elvetve:* Kritikus "túlmérésről" nem beszélhetünk. Bizonyos pénzügyi elemzési eszközök, illetve "klasszikus" mutatók (pl. cash-flow kimutatás, alkalmazottak hiányzása, készletforgási mutatók, stb.) a hasznosság szerinti rangsorban hátrább foglalnak helyet, mint az elterjedtség alapján, de e módszerek hasznosságát is viszonylag magasnak ítélték a válaszadók.

A három évvel korábbi felmérés óta csökkent a hagyományos teljesítménymutatók észlelt hasznossága és elterjedtsége közötti ellentmondás. Mindezt minősíthetjük konzisztens vállalati gyakorlatként, de magyarázhatjuk a kognitív disszonanciával is, miszerint a használt módszereknek hajlamosak a ténylegesnél nagyobb fontosságot tulajdonítani a vállalatvezetők.

**H5b: Az újabban fontosabbá vált versenytényezőket (pl. minőség, idő, kiszolgálási színvonal) tekintve "alulmérés" jellemzi vállalatunkat.**

*Részben elfogadva:* A kép differenciáltabb, mint a hipotézisben megfogalmazott, s a teljesítménymérési gyakorlat konzisztenciája bizonyos területeken javult az előző felmérés óta. A minőségi mutatók használatát 1996-ban még alulmérés jellemezte, mára azonban ez az elmaradás megszűnt, a késztermék minősége a felmérés tanulsága szerint például a legelterjedtebb, s egyben a leginkább hasznosnak tartott mutató. Ugyanakkor a kontrolling jelentések tartalmát tekintve kevésbé konzisztens a gyakorlat, s észlelt fontosságukhoz mérten viszonylag ritkábban szerepelnek a minőséggel kapcsolatos információk.

Az alulmérés jelenleg leginkább a fogyasztó-kiszolgálás elemeit, a vevői elégedettség mutatóit jellemzi. Ezek fontosságát kezdik felismerni a vállalatok, s a fejlesztést sokan célként fogalmazzák meg, de a gyakorlati megvalósítás támogatása, a kapcsolódó visszacsatolások biztosítása gyakorta elmarad.

Úgy tűnik tehát, hogy változik a vállalatvezetők szemléletmódja, s ezt lassan követi a támogató módszerek alkalmazása is. Három évvel ezelőtt a minőségi mutatókat fontosnak tartották, de kevesen használták. Napjainkban a vevői elégedettség esetében a leginkább élesek ezek az ellentmondások, míg más versenytényezők, például az idő, vagy a rugalmasság mutatóinak követését kevesebben tartják fontosnak, hasznosnak.

### **H5c: Észlelt fontosságuknál kisebb szerepet kapnak mind a külső információforrások, mind a szubjektív információk a vállalati teljesítménymérésben.**

*Részben elfogadva:* A felhasznált információk észlelt fontossága és felhasználásának elterjedtsége viszonylagos összhangban áll egymással. Ugyanakkor igaz, hogy az objektív, illetve a belső forrásból származó információk használata a leginkább jellemző (a válaszadók csaknem fele csak ilyen információkat használ). A vevői vélemények felhasználásában a legkevésbé konzisztens a vállalati gyakorlat: ez a legelterjedtebb, egyben legfontosabbnak tartott külső, véleményen alapuló, szubjektív információforrás, melyet észlelt fontosságához képest viszonylag kevesen használnak.

*Konzisztencia: Kapcsolódás a stratégiához*

### **H6: A teljesítménymérési módszerek stratégiai célokhoz kapcsolása nem jellemző a hazai vállalati gyakorlatra. A használt mutatók, módszerek gyakran nem konzisztensek, nincsenek összhangban a stratégia fókuszaival.**

*Részben elfogadva:* A teljesítménymérési módszerei jobban igazodnak a stratégiai célokhoz, fejlesztendő területekhez, mint az előző felmérés idején. Tudatosan kialakított, a stratégiai célokot szolgáló teljesítménymérési gyakorlatról még ritkán beszélhetünk, de csökkentek, eltűntek a három évvel korábban megfigyelt ellentmondások. A kérdéskör további vizsgálatot igényel, elsősorban vállalati esetek feldolgozásával.

*Az értékteremtő folyamatok támogatása*

### **H7: A teljesítménymérési gyakorlat összességében nem nyújt megfelelő információt a működéssel kapcsolatos döntésekhez, a lehetőségekhez képest nem támogatja megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.**

*Elfogadva:* A vállalatok teljesítménymérési gyakorlata jellemzően *nem döntéstámogatás-orientált*, inkább az ellenőrzésre, beszámoltatásra összpontosít. A reálfolyamatokhoz, termeléshez, logisztikához kapcsolódó döntések (elosztási csatornák, tevékenység-kihelyezés, kiszolgálási színvonal illetve szállítói teljesítmények értékelése, stb.) támogatottsága alacsony.

Az értékteremtő folyamatok támogatásához szükséges, *tartalmi szempontból kiegyensúlyozott* információk tekintetében láthatóan fejlődött a hazai vállalati gyakorlat, s a mindig fontos pénzügyi információk mellett ma már nagyobb hangsúlyt kap a minőség, s a működéshez kapcsolódó teljesítményelemek. A támogatottság, kiegyensúlyozottság nem teljes: az idő, mint versenytényező, illetve a fogyasztói kiszolgálás elemei kevésbé jelennek meg, s észlelt fontosságuknál kisebb szerepet kapnak.

A folyamat-orientált gondolkodás tehát nem elterjedt, s a folyamatok nyomon követése nem kiegyensúlyozott: a végeredményére jobban figyelnek a vállalatok, mint az azt befolyásoló megelőző elemekre. Ez érvényes a belső, vállalati folyamatokra, a folyamatközi teljesítményekre, de a beszállítókkal való kapcsolatra, az elvárások, fejlesztési célok közvetítésére is.

A teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata *következetesebb gyakorlatra* utal, mint korábbi felmérésünk idején. A módszerek jobban igazodnak a stratégiai célokhoz, mint korábban. Ellentmondások főleg a vevőkiszolgálás elemeinek követése során figyelhetők meg.

Az 1996-ban tapasztalt ellentmondások enyhültek. A működéshez kapcsolódó mutatók, módszerek használata terjed, s a külső információforrások, véleményen alapuló információk is egyre gyakrabban – bár észlelt fontosságukhoz képest viszonylag ritkán – szerepelnek a vállalati jelentésekben. A minőség kapcsolódó

teljesítménymutatók kedvező előtérbe kerülése ellenére a kontrolling jelentésekben ritkábban szerepelnek ezek az információk. A jelenlegi felmérés azt jelzi, hogy a vásárlói elégedettséghez, a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó tényezők (melyekben a minőség mellett a gyorsaság, rugalmasság, kapcsolódó szolgáltatások is szerepet játszhatnak) jelentik a következő kritikus pontot. A vállalatok érzik e tényezők fontosságát, de a követésükre alkalmas eszközöket még kevésbé használják.

Összességében az értékteremtő folyamatok támogatottsága nem megfelelő, de a vállalatok teljesítménymérési gyakorlata – a hiányosságok ellenére – az elmúlt években olyan irányba fejlődött, mely közelít a nemzetközi szakirodalomban megfogalmazott elvekhez, s jobban szolgálja a működéssel, a reálfolyamatokkal kapcsolatos döntéseket.<sup>37</sup>

## Összegzés

A vállalati teljesítménymérés jelentősen fejlődött az elmúlt egy-két évtizedben. Nem egyszerűen új, "alkalmasabb" módszerek születtek, vagy régiak éledtek újjá, de átalakult a szemléletmód, s a célrendszer is. Paradigmaváltásnak lehetünk tanúi, mely a kontroll, az ellenőrzés helyett a folyamatok megértésére és a stratégia megvalósításának támogatására koncentrál. A különböző érintettek szerepének, hozzájárulásának megértése, s a kapcsolódó, döntéseket támogató, illetve célokat közvetítő és cselekvésre ösztönző információk szolgáltatása kerül egyre inkább a teljesítménymérés középpontjába. A teljesítménymérésnek is az értékteremtést kell szolgálnia, mely napjaink menedzsment-megközelítéseinek kulcselemévé vált. Különböző vállalati funkciók közelítései e tekintetben, az érték és az értékteremtés fontosságának felismerésében hasonló irányba mutatnak, bár az egységes nyelv hiánya, s az együttműködés nehézsége következtében nem alkotnak egységes egészet. E tekintetben továbbra is érvényesek tehát a már évtizedekkel ezelőtt is megfogalmazott ajánlások a multidiszciplináris közelítések, s a különböző menedzsment területek, funkciók közötti kommunikáció fontosságáról. A vállalati teljesítménymérés eszközei is segíthetik e kommunikáció javítását, a célok közvetítését, s az elérésüket befolyásoló folyamatok megértését, az érintettek hozzájárulásának nyomon követését.

Kutatásomban a vállalati teljesítménymérést vizsgáltam, abból a szempontból, hogy módszerei miként szolgálhatják az értékteremtést, az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket. A szakirodalom áttekintése azt jelezte, hogy a szemléletmódban megfigyelhető áttörések a vállalati gyakorlatban is kipróbált módszerek kialakítását eredményezték. Már-már a bőség zavarával küzdhetnek tehát a vállalatvezetők, ha a megfelelő támogató eszközöket keresnek. A teljesítménymérési rendszerekkel szembeni elvárások, illetve a különböző módszerek áttekintésének egyik fő üzenete éppen az, hogy nincsenek "csodamódszerek", minden vállalat számára egységesen alkalmazható, s eredményt hozó eszközök. A teljesítménymérési rendszernek is "vállalatra szabottnak" kell lennie, s a konkrét igényekhez, a stratégiai célkitűzésekhez, az adott vállalat folyamataihoz kell igazodnia. A teljesítménymutatók szélesebb körének alkalmazása, az integrált teljesítménymérési módszerek egyfajta keretet biztosítanak, s útmutatást adnak a saját eszköztár kialakításához, a lényeg azonban a részletekben, a konkrét megvalósításban rejlik.

A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának vizsgálata azt jelezte, hogy az alkalmazott eszközök nem támogatják a lehetőségekhez mérten az értékteremtő folyamatokat. Ugyanakkor az elmúlt években kedvező változások indultak ezen a területen. A vállalatok teljesítménymérési gyakorlata sok tekintetben konzisztensebbé vált (mind a fontosnak tartott, mind a stratégiai célokhoz kapcsolódó tényezők tekintetében), bár a hangsúly továbbra is az utólagos ellenőrzésen van, s nem a döntések támogatásán. Az eredmények szerint a különböző versenytényezők nyomon követése kiegyensúlyozottabbá vált. A pénzügyi, számviteli információk dominanciája csökkent. Fontosságának megfelelően előtérbe került a minőség mérése, bár leginkább a késztermék minőségének ellenőrzését jelenti, s kevésbé fordítanak gondot az inputokra, illetve a folyamatközi minőségre. Az időhöz kapcsolódó teljesítménymutatók használata nem túl gyakori, s általában a vevőknek tett ígéretek

---

<sup>37</sup> A kutatás egy másik kérdéskörében a különböző teljesítményt nyújtó vállalatcsoportok gyakorlatát elemeztük. A sikeres vállalatok láthatóan előrébb járnak a teljesítménymérés területén is, de esetükben sem beszélhetünk konzisztens, s az értékteremtést támogató gyakorlatról. A különbség jellemzően nem az alkalmazott módszerekben, hanem sokkal inkább a korszerűbb szemléletmód jelenlétében figyelhető meg. (Részletesebben lásd Wimmer 2001, 2002a,b).

A Versenyképesség-kutatás kérdőíves adatainak elemzése egy általános helyzetképet adott a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatáról, s egyben lehetővé tette lehetséges magyarázatok megfogalmazását, melyek további kutatásokban, főleg esettanulmányokon keresztül vizsgálhatók. "A teljesítménymérés a vállalati stratégia szolgálatában" című, az OTKA által támogatott F30628 számú kutatási projekt keretében Pecze Krisztina kolléganőmmel diákok bevonásával vállalati esettanulmányok készítésén dolgoztunk, melyek elemzése jó lehetőséget ad a vállalati stratégiához és folyamatokhoz igazodó rendszerek értékelésére.

betartására koncentrálnak, szemben a gyorsabb kiszolgálás céljával. Csökkent viszont a korábban tapasztalt ellentmondás, miszerint a működéshez kapcsolódó mutatókat hasznosabbnak tartották, de kevésbé használták a vállalatok, ellentétben a pénzügyi elemzési eszközökkel. A legnagyobb rész e tekintetben a vevőkiszolgálás mutatóit jellemzi: a vállalatok fontosnak tartják, de nem követik ezeket.

A kutatás eredményei azt is jelzik, hogy a vállalatok nagyobb részére nem jellemző a folyamat-orientált gondolkodás. Ez a belső folyamatokra, de a szállítókkal és a vevőkkel való kapcsolatokra is igaz. Nem érezte a hatását a manapság gyakran emlegetett tétel, miszerint a verseny ma már nem önálló vállalatok, hanem egyre inkább ellátási láncok, sőt ellátási hálók között zajlik.

A teljesítménymérésben a hagyományos, belső forrásból származó, s főleg pénzügyi információk felhasználása a domináns. A szubjektív, véleményen alapuló, illetve a külső információforrások felhasználásának a lehetőségeit, jelentőségét még viszonylag kevesen ismerték fel. Sok esetben nehezebben strukturálható információkról van szó (például vevők vagy munkatársak véleménye), ugyanakkor fontos forrást jelenthetnek például a fejlesztésekhez.

A különböző teljesítményelemek (működési, piaci, pénzügyi teljesítmény) kapcsolatának elemzése azt jelzi, hogy a reálfolyamatok eredményessége fontos befolyásoló eleme a pénzügyi teljesítménynek. Az elemzések szerint a sikeres vállalatok intenzívebben használják a teljesítménymérés eszközeit, s nagyobb teret kapnak az integráló tényezők, s a folyamatorientált gondolkodás. A különböző teljesítményklasszterek közötti különbségek azonban gyakran nem a gazdálkodás-módszertani gyakorlatban, hanem a szemléletmódban, a képviselt értékekben, s a fejlesztési célokban jelennek meg. Mindezek kulcsfontosságú elemei a sikernek.

### Hivatkozott irodalom

- Atkinson, A. A. – Banker, R. D. – Kaplan, R. S. – Young, M. S. (1997): *Management Accounting*, Prentice Hall International
- Bititci, U. S. (1994): *Measuring Your Way to Profit*, *Management Decision*, Vol. 32. No. 6. pp. 16-24.
- Black, A. – Wright, Ph. – Bachman, J.E. – Davies, J. (1999): *Shareholder Value – Részvényesi érték, Az értékközponitú vállalatirányítás*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó – PricewaterhouseCoopers
- Bordáné Rabóczki Mária (1986): *Nyereségtervezés és -elemzés – vállalatvezetés*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Bourguignon, A. (1995): *Peut-on définir la performance?*, *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août, pp. 61-66.
- Bowersox, D. J. – Closs, D. J. (1996): *Logistical Management – The Integrated Supply Chain Process*, McGraw-Hill
- Bromwich, M. – Bhimani, A. (1994): *Management Accounting: A Pathway to Progress*, CIMA, London
- Caplice, C. – Sheffi, Y. (1994): *A Review and Evaluation of Logistics Performance Measurement Metrics*, *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 5. No.2, pp. 11-28.
- Caplice, C. – Sheffi, Y. (1995): *A Review and Evaluation of Logistics Performance Measurement Systems*, *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 6. No.1, pp. 61-74.
- Chiapello, E. – Delmond, M. H. (1994): *Les tableau de bord de gestion, outils d'introduction du management*, *Revue Française de Gestion*, janvier-février, pp. 49-59.
- Chiapello, E. – Lebas, M. (1996): *The "Tableau de Bord", French Approach to Management Information*; paper presented at the 19<sup>th</sup> EAA Congress, Bergen, 2-4 May 1996.
- Chikán Attila – Czakó Erzsébet – Demeter Krisztina (szerk., 1996): *Vállalataink erőltetett (át)menetben – Gyorsjelentés a "Versenyben a világgal" kutatási program kérdőíves felméréséről*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék
- Chikán Attila – Czakó Erzsébet – Zoltayné Paprika Zita (eds., 2002): *National Competitiveness in Global Economy – The Case of Hungary*, Akadémiai Kiadó
- Chikán Attila – Czakó Erzsébet – Zoltayné Paprika Zita (szerk., 2002): *A vállalati versenyképesség alakulása a globalizálódó magyar gazdaságban*, Akadémiai Kiadó (megjelenés alatt)
- Chikán Attila – Demeter Krisztina (szerk., 1999): *Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje*, AULA Kiadó

- Christopher, M. (1998): *Logistics and Supply Chain Management – Strategies for Reducing Costs and Improving Services*, Pitman Publishing
- Cooper, R. (1996): *Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidences from Japan*, *Management Accounting Research*, No.7., pp. 219-246.
- Copeland, T. – Koller, T. – Murrin, J. (1999): *Vállalatértékelés – Értékmérés és értékmaximáló vállalatvezetés*, Panem – John Wiley & Sons
- Corvellec, H. (1995): *Stories of Achievement, Narrative Features of Organizational Performance*, Lund University Press
- Cross, K. – Lynch, R.: *Accounting for Competitive Performance*, *Journal of Cost Management*, Spring 1989, pp. 20-28.; in: Brinker (1990)
- Czakó Erzsébet – Wimmer Ágnes – Zoltayné Paprika Zita (szerk., 1999): *Arccal a piac felé, Gyorsjelentés a Versenyképesség-kutatás 1999. évi kérdőíves felmérésének eredményeiről*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék, Versenyképességi Kutatóközpont
- Czakó Erzsébet – Wimmer Ágnes – Zoltayné Paprika Zita (2000): *Változóban a vállalati stratégiák – Piacgazdasági viszonyok, Cégvezetés*, VIII. évf. 1. sz.
- Dixon T. (szerk., 1997): *Mastering Management*, IMD International – London Business School – The Wharton School of the University of Pennsylvania, Pitman Publishing
- Dixon, J. R. – Nanni, A.J. – Vollmann, T.E. (1990): *The New Performance Challenge – Measuring Operations for World Class Competition*, Dow Jones-Irwin, Homewood
- Dobák Miklós és munkatársai (1996): *Szervezeti formák és vezetés*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Drechsler László (1981): *A hatékonyság mérése és tervezése*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Eccles, R. G. (1991): *The Performance Measurement Manifesto*, *Harvard Business Review*, Vol. 69, No. 1, pp. 131-137.
- Ehrbar, A. (2000): *EVA – Gazdasági Hozzáadott Érték, Kulcs az értékteremtéshez*, Panem Kiadó – John Wiley & Sons
- Epstein, M. J. – Manzoni, J. F. (1997): *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: A Global Perspective on Translating Strategy into Action*, INSEAD Working Paper Series, 97/63/AC/SM
- Euske, K. J. (1984): *Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation*, Addison-Wesley
- Fiol, M. (1994): *La démarche OVAR*, HEC Management, Jouy-en-Josas
- Ghalayini, A. M. – Noble, J. S. (1996): *The Changing Basis of Performance Measurement*, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 16. No. 8., pp.63-80.
- Ghalayini, A. M. – Noble, J. S. – Crowe, T. J. (1997): *An Integrated Dinamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness*, *International Journal of Production Economics*, 48. pp. 207-225.
- Goldratt, E. M. – Cox, J. (1984): *The goal*. (Magyarul: *A cél*, Tulipán Kiadó, 1992)
- Gray, J. - Pesqueux, Y. (1993): *Evolutions actuelles des systemes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises*, *Revue Française de Comptabilité*, Février, pp. 61-70.
- Greif, M.(1993): *Le déploiement de tableau de bord dans les ateliers*, *Revue Française de Comptabilité*, Mars, pp. 35-42.
- Horváth & Partner (1997): *Controlling – Út egy hatékony controlling rendszerhez*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Johnson, H. T. – Kaplan R. S. (1987): *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press
- Kaplan, R. S. (1984): *Yesterday’s Accounting Undermines Production*, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 95-101., in: Cooper – Kaplan (1991), pp. 57-63.

- Kaplan, R. S. (1985): Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems, in: Cooper – Kaplan (1991), pp. 63-79.
- Kaplan, R. (1988): One Cost System isn't Enough, Harvard Business Review, Vol. 66. No. 1., pp. 81-88.
- Kaplan, R. S. (1990a): Measures for Manufacturing Excellence, in Brinker (1990)
- Kaplan, R. S. (szerk., 1990b): Measures for Manufacturing Excellence, Harvard Business School Press, Boston
- Kaplan, R. S. (1992): In Defense of Activity Based Cost management, Management Accounting, November, pp. 58-63.
- Kaplan, R. S. – Atkinson, A. A. (1989): Advanced Management Accounting, Prentice Hall International
- Kaplan, R. S. – Cooper, R. (1998): Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press. Magyarul megjelent: Költség & Hatás – Integrált költség-számítási rendszerek: az eredményes vállalati működés alapjai, Panem – IFUA Horváth & Partner, 2001
- Kaplan, R. S. - Norton, D. P. (1992): The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 70. No. 1., pp. 71-79.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1993): Putting the Balanced Scorecard to Work, Harvard Business Review, Vol. 71. No. 5., pp. 134-142.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston: Harvard Business School Press (Magyarul megjelent: Balanced Scorecard – Kiegyensúlyozott mutatószám-rendszer, Eszköz, ami mozgásba hozza a stratégiát, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1998)
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, Vol. 74. No. 1., pp.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1997): Why does Business need a Balanced Scorecard?, Journal of Cost Management, May-June, pp. 5-10.
- Ladó László (1999): A költség- valamint kontrolling témájú vezetői információk helyzetéről, Harvard Business Manager, 2. sz., pp. 56-66.
- Lebas, M. (1993): Performance Measurement, Performance Management, kézirat az ICPR konferencián elhangzott előadás alapján
- Lebas, M. (1995): Oui, il faut définir la performance, Revue Française de Comptabilité, Juillet-août, pp. 66-71.
- Lorino, P. (1995): Comptes et récit de la performance: essai sur le pilotage d'entreprise, Les Edition d'Organisation, Paris
- Lorino, P. (1997): Méthodes et pratiques de la performance: le guide de pilotage, Paris
- Marosi Miklós (1980): Szervezés – Ösztönzés – Hatékonyság, 2., javított kiadás, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- McNair, C. – Lynch, R. – Cross, K. (1990): Do Financial and Non-Financial Performance Measures Have to Agree?, Management Accounting, Vol. 72. No. 5., pp. 22-36.
- Mendoza, C. – Zrihen, R. (1999): Du balanced scorecard au tableau de pilotage, L'Expansion Management Review, Decembre, pp. 102-110.
- Nanni, A. J. – Dixon, J. R. – Vollmann, E. T. (1990): Strategic Control and Performance Measurement, in: Brinker (1990)
- Nanni, A. J. – Dixon, J. R. – Vollmann, E. T. (1992): Integrated Performance Measurement, Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities, Journal of Management Accounting Research, Vol. 4., pp. 1-19.
- Neely, A. (1999): The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 19. No. 2. pp. 205-228.

- Neely, A. – Gregory, M.– Platts, K. (1995): Performance Measurement System Design – A Literature Review and Research Agenda, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15. No. 4., pp. 80-116.
- Neely, A. – Mills, J.– Platts, K.– Gregory, M. – Richards, H. (1996): Performance Measurement System Design – Should Process based Approaches be Adopted?, *International Journal of Production Economics*, 46-47. pp. 423-431.
- Porter, M. E. (1986): *Competitive Advantages*, Free Press, New York
- Porter, M. E. (1996): What is Strategy?, *Harvard Business Review*, November-December, pp. 61-78.
- Rappaport, A. (1998): *Creating Shareholder Value – A Guide for Managers and Investors*, 2., átdolgozott kiadás, The Free Press
- Rolstadls, A. (szerk., 1995): *Performance Management – A Business Process Benchmarking Approach*, Chapman & Hall, London
- Rummler. G. A. – Brache, A.P. (1990): *Improving Performance – How to Manage the White Space on the Organization Chart*, Jossey-Bass
- Schmenner, R. W. (1997): Some Measures of Concern, in: Dickson (szerk., 1997), pp. 302-306.
- Schmenner, R. W. – Vollmann, T. E. (1994): Performance Measures: Gaps, False Alarms and "Usual Suspects", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 14. No. 12. pp. 58-69.
- Schneiderman, A. M. (1996): Metrics for the Order Fulfillment Process, *Journal of Cost Management*, Part 1.: Summer, pp. 30-42., Part 2.: Fall, pp. 6-17.
- Selto, F. H. (1995): Implementing Activity-Based Management, *Journal of Cost Management*, Summer, pp. 36-49.
- Shank, J. K. – Govindarajan, V. (1993): *Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press
- Stewart. G. B. (1991): *The Quest for Value*, Harper Collins, New York
- Szűts István (1983): *Módszerek a vállalati hatékonyság összehasonlító elemzéséhez*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- White, G. P. (1996): A Survey and Taxonomy of Strategy-related Performance Measures for manufacturing, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 16. No. 3., pp.42-61.
- Wimmer Ágnes (1997a): *Vállalati teljesítménymérés – nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat*, előadás az MLBKT V. éves kongresszusán, megjelent: *Logisztikai Híradó*, 1997. december
- Wimmer Ágnes (1997b): *A vállalati versenyképesség és az alkalmazott teljesítménymérési módszerek kapcsolatáról, "Versenyben a világgal" kutatási program, háttér tanulmány*
- Wimmer Ágnes (1998a): *Performance Measurement Serving Logistics*, előadás, IFPMM Summer School, Salzburg, 1998. augusztus, megjelent: Chikán (szerk., 1999): *Research Perspectives in Purchasing and Supply Chain Management*, IFPMM
- Wimmer Ágnes (1999): *Teljesítménymérés*, in: Chikán Attila – Demeter Krisztina (szerk.): *Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje*, AULA Kiadó, pp. 531-567.
- Wimmer Ágnes (2000a): *A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában – A pénzügyi és a működési teljesítmény kapcsolatának vizsgálata*, Doktori (Ph.D.) értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Gazdálkodástani Ph.D. Program
- Wimmer Ágnes (2000b): *Az anyagi folyamatok pénzügyi elemzése*, jegyzet a BKÁE Termelésmenedzsment és Logisztika szakirányos hallgatói számára, BKÁE Vállalatgazdaságtan tanszék
- Wimmer Ágnes (2001) *A vállalati teljesítmény jellemzői*, *Vezetéstudomány*, XXXII. évf. 2. sz.
- Wimmer Ágnes (2002a): *Business performance – improvement and focuses*, in: Chikán A. – Czakó E. – Zoltayné Paprika Z. (eds.): *National Competitiveness in Global Economy – The Case of Hungary*, Akadémiai Kiadó

Wimmer Ágnes (2002b): Vállalati teljesítmény – fejlődés és fókuszok, in: Chikán A. – Czakó E. – Zoltayné Paprika Z. (szerk.): A vállalati versenyképesség alakulása a globalizálódó magyar gazdaságban, Akadémiai Kiadó (megjelenés alatt)

Zimmerman, J. L. (1995): Accounting for Decision Making and Control, Irwin

Wimmer Ágnes

A Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetemen szerezte diplomáját a Pénzügy és Vállalatértékelés, vállalatfinanszírozás szakirányokon. 2002-ben szerzett Ph.D. fokozatot a BKÁE Gazdálkodástani Doktori Iskolájában. A BKÁE Vállalatgazdaságtan Tanszékének adjunktusa, rendszeresen oktat a BKÁE nappali és posztgraduális képzéseiben. Főbb oktatott tárgyai: Vállalatgazdaságtan, Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje, Az anyagi folyamatok pénzügyi elemzése.

A BKÁE Versenyképességi Kutatóközpontja által vezetett “Versenyben a világgal – a magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői” c. kutatási program közreműködő kutatója (1996-2000); a kutatásról készült gyorsjelentés és jelentés társszerkesztője (1999-2000). 1997-től több OTKA kutatás vezetője, jelenleg „Az üzleti kapcsolatok értékteremtő szerepe” c. projekt témavezetője. Logisztikai, pénzügyi, költséggazdálkodási, stratégiai (outsourcing) területek folytat tanácsadói tevékenységet.

Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje (Chikán Attila – Demeter Krisztina, szerk., AULA, 1999) c. könyv társszerzője, több egyetemi graduális és posztgraduális tansegédlet, több konferencia-előadás és szakkikk szerzője a logisztika, a költséggazdálkodás, a vállalati teljesítménymérés témakörében.