



Üzleti és non-profit szervezetek teljesítményértékelése

Üzleti és non-profit szervezetek teljesítményértékelése

Fülöp Katalin

Üzleti és non-profit szervezetek teljesítményértékelése

ISBN 978-963-9112-28-5

Kiadó: Magyar Vállalkozásfejlesztési Alapítvány
Budapest, III. Szépvölgyi út 135.

Tel.: +36 1 883 0800

Fax: +36 1 883 0841

e-mail: info@mva.hu

Tartalomjegyzék

1.	Bevezetés	7
2.	A szervezet és a teljesítmény mibenléte	13
3.	Aspektusok	22
3.1.	A pénzügyi nézőpont	22
3.1.1.	Teljesítményértékelés a vagynon keresztül	23
3.1.2.	A tőkeáttétel	26
3.1.3.	Likviditás	27
3.1.4.	A jövedelmezőség	29
3.1.5.	A hatékonyság kérdései	31
3.1.6.	Költségelemzések	35
3.1.7.	Eredményesség – a célközelítés foka	37
3.1.8.	A szervezet összértéke	38
3.1.9.	Mi a baj a pénzügyi mutatókkal?	41
3.2.	A működési nézőpont	43
3.3.	A kapcsolati nézőpont	45
3.3.1.	Az értékesítési kapcsolat	47
3.3.2.	Egyéb kapcsolatok	48
3.4.	Humán mérések	49
3.5.	Tanulás fejlődés	52
3.6.	Kockázat	53
3.7.	Az innovációs teljesítmény	55
3.8.	Fenntarthatóság	57
4.	Integrált rendszerek	62
4.1.	Összefoglaló a legelterjedtebb integrált rendszerekről	62
4.2.	A meghatározó elképzelések sajátosságai	63

4.2.1.	MBO.....	63
4.2.2.	BSC.....	64
4.2.3.	PP.....	66
4.2.4.	SN.....	67
4.2.5.	VCM.....	68
4.2.6.	TdB.....	68
4.2.7.	PPS.....	69
4.2.8.	KPIs.....	69
4.2.9.	DEA.....	70
5.	A különösen nehezen mérhető dimenziók.....	71
6.	A teljesítménymérés szerepe, jelentősége és visszahatása a teljesítményre.....	74
7.	A közszektor sajátosságai.....	76
8.	Új kihívások a teljesítményértékelésekben.....	87
9.	Zárszó.....	90
10.	Források.....	94

1. Bevezetés

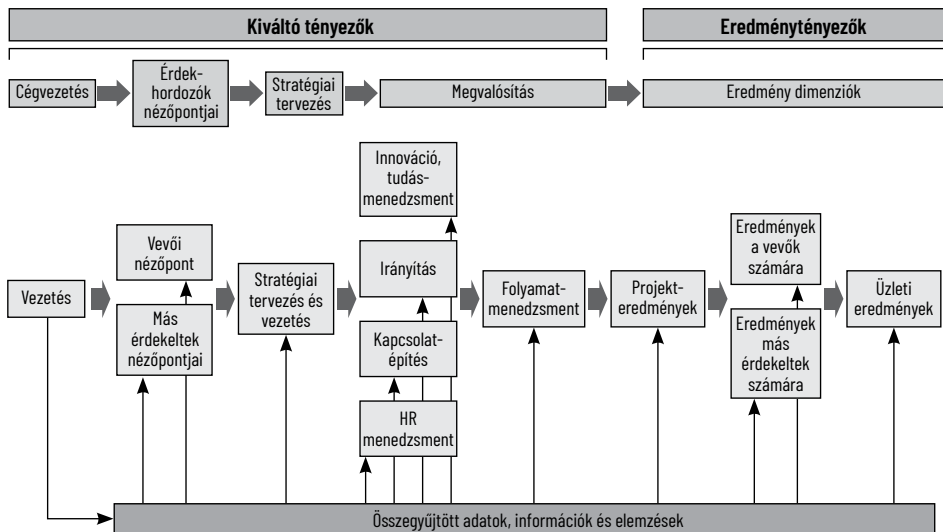
Newtonig nyúlunk vissza a felismerés, hogy a dolgok értékeléséhez a mérés az első lépés. Mérés nélkül valójában nem tudjuk objektív módon értékelni a teljesítményt, legfeljebb valamilyen véleményünk alakulhat ki. Kézenfekvő, hogy a gazdasági teljesítményre vonatkozóan a pénzügyi adatokból következ-tessünk, mert ezen információkat jórészt sztenderdizált módon szolgáltatja a számviteli információs rendszer. Pénzügyi adatok az üzleti és a non-profit szfé-rában is nagy tömegben állnak rendelkezésre a vagyronról, a pénzáramlásról, a költségekről vagy a kötelezettségekről. Ezekből pedig változatos kalkulációs módszerekkel lehet további, származtatott információkat nyerni. A pénzügyi teljesítménymutatókkal – lehetőségeikkel és korlátaikkal foglalkozik a 4.1 fe-jezet. Épp e korlátokra tekintettel kerül terítékre a nem pénzügyi aspektusok egész sora a piaci nézőponttól a vevők és egyéb érdekhordozók számára fontos teljesítményparaméterek a 4. fejezet további részeiben. Ezt követően a teljesít-ménynek számos, nehezebben mérhető dimenziója kerül tárgyalásra, majd az integrált, több nézőpontot is megjelenítő szervezeti teljesítménymérési rend-szereket mutatom be. Vitathatatlan sajátosságai okán a közszféra teljesítmény-értékelésének jellemzőivel külön fejezet, a 7. rész foglalkozik. A kapcsolódó főbb fogalmak, a teljesítményértékelés legújabb trendjei és kihívásai, valamint a téma szervezetbe való illesztése úgyszintén külön fejezetet kapott.

A teljesítmény az egyén, a szervezeti egység, a szervezet, a nemzetgazdaság vagy akár nemzetközi szerveződések szintjén is értelmezhető. Az említett dimenziók közül minden bizonnyal a gazdálkodó szervezet pénzügyi telje-sítményéről alkothatunk leginkább megbízható, hiteles és objektív képet, kö-szönhetően a jól harmonizált számviteli és közzétételi előírásoknak és szten-derdeknek. A teljesítmény azonban már szervezeti szinten is meglehetősen

összetett kategória. A gazdaságtudomány a maga egészében társadalomtudomány, erre a témakörére is igaz ezért, hogy természettudományos értelemben egzakt teljesítményértékelési rendszer nem létezik. Sőt, az sem állja meg a helyét, hogyha minden lehetséges teljesítmény-dimenziót akkurátusan mérünk, akkor közelebb kerülünk a hiteles teljesítményértékeléshez, mert nagyobb szervezetek esetén így csak végtelenül bonyolulttá és látszólagos ellentmondásokkal terhessé válik a rendszer. A ténylegesen működtethető, világos és célra-vezető értékelési rendszerek kialakításának gyakorlatával, a kívánatos lépések sorozatával, a rendszer előkészítésének és adaptációjának technikáival a menedzsmentirodalom foglalkozik. Ez a kötet az értékelési rendszerek tartalmi kérdéseivel foglalkozik, azaz a számbavételre érdemes mérési szempontokat igyekszik a lehető legteljesebb skálán bemutatni. A konkrét mutatók kiválasztásánál már az a kívánatos, hogy az érdekhordozó kívánságai, továbbá a profil, a cégméret, a szervezeti forma és egyéb, cégspecifikus tulajdonságok kapjanak hangsúlyos szerepet, azaz a rendszer pont úgy és azt mérje, amit szeretnénk. A teljesítményértékelés a szervezet misszióját szolgálja, üzleti szervezetenél például a profitérdek kényszeríti ki. Az egyes szervezetek gazdasági érdekeivel, viselkedésével és megfontolásaival elméleti szinten a mikroökonómia foglalkozik, a vállalati pénzügyek, a marketing egyes területei, a számvitel és a statisztika alkalmazott tudományokként mélyítik az itt felhalmozott tudást. A szervezetek kontrolling részlegei költség és nyereségmenedzsmentet végeznek, a humánigazgatás a dolgozói teljesítményt ellenőrző rendszerek működtetését szervezi, így a teljesítménymenedzsmenthez kapcsolódó gyakorlati feladatok nagy része ezeken a területeken csapódik le. A menedzsmenttudományok egyébként kiemelt témaként foglalkoznak a teljesítmény értékelésével, összekapcsolják a stratégiai menedzsment egyéb témáival, az ellenőrzés elméleti és praktikus ismereteivel és beágyazzák a teljesítménymenedzsment teljes rendszerébe. A telje-

sítményértékelésnek lehetnek olyan elemei, melyek a közgazdaságtan és a pszichológiai, az ökonometria, az ökológiai vagy más tudományok határterületeire is átvezetnek, elsősorban a speciális tevékenységekkel foglalkozó szervezetek esetén multidiszciplináris tudásbázist igényelnek.

A menedzsment irodalom többféle megközelítésben ábrázolja a teljesítményértékelés vertikális, horizontális vagy keresztmetszeti illeszkedését a vezetési szintek, a feladatok, az időtávok és a szervezeti célok hierarchiájába. Jellemző azonban, hogy a szervezeti teljesítmény egy-egy konkrét szervezetnél részben tisztázatlan okokból használt mutatószámrendszerként jelenik meg, a szakirodalmat pedig a technikai kérdések uralkodják. Általánosan, a szervezetek összességére vonatkozóan a menedzsmenttan üzleti eredményként kezeli a teljesítményt és egyfajta fekete dobozként a teljesítményelemzést. Ez a szemlélet tükröződik az alábbi ábrán is.



1.sz. ábra: Az üzleti szervezet teljesítményfaktorai¹

1 BASSIONI, H. A. – Price, A.D.F. – Hassan, T. M. (2005): Building a conceptual framework for measuring business performance in construction: an empirical evaluation Construction Management and Economics

A teljesítménydimenziók speciális közelítésével foglalkozik többek között a termelésmenedzsment, továbbá a számvitel és a pénzügytan, a kockázatmenedzsment vagy a marketing. Minden szakterület a maga terepén igen mély tartalmi és technikai elemzéseket végez, a saját paradigmarendszerében értelmez és a saját módszertanával mér és értékkel. Ezeknek a munkáknak az eredményei azonban ritkán kerülnek szintetizálásra. Ez a munka a teljesítmény tartalmi elemeire koncentrál és igyekszik a szervezeti teljesítmény bonyolult fogalmának a lehető legtöbb rétegét feltárni.

Az itt ismertetésre kerülő teljesítménydimenziók egyenkénti mély elemzésére, vagy akár a témánként alkalmazható indikátorok² felsorolására a terjedelmi korlátok nem adnak lehetőséget. De azért a legfontosabb, a kulcsfontosságú teljesítményindikátorokat (KPI-s – Key Performance Indicators) bemutatom. Ezek mind olyanok, melyek a közelmúlt, a jelen vagy a jövő sikerét bizonyítottan befolyásolják és/vagy a teljesítményt mérhető és kontrollálható módon mutatják.

A szervezeti teljesítménynek természetesen az egyének és a szintén benne tevékenykedő formális és informális csoportok teljesítményei képezik az alapját. A cégen belül tevékenykedő egyének és teamek teljesítményértékelésének saját filozófiája és módszertana van, mely szintén kívül esik e tanulmány keretein. Szintén nem esik szó itt a kapcsolt

June 2005, 497. Driving factors (kiváltó tényezők), Result factors (eredménytényezők), Leadership (vezetés), Stakeholder focus (érdekhordozói szemlélet), Strategic planning (stratégiai tervezés), Deployment (bevezetés), Results (eredmények), Customer focus (vevőkörpontúság), People and other stakeholder focus (érdekhordozói fókusz), Innovation, learning and knowledge management (innováció, tanulás- és tudásmenedzsment), People management (személyzeti vezetés), Partnerships and supplier management (partnerkapcsolati és beszerzési vezetés), Process management (folyamatszervezés), Project results (projekteredmények), Customer results (eredmények a vevők szempontjából), People and other stakeholder results (eredmények az érdekhordozók szempontjából), Business results (üzleti eredmények). Information and analysis (információk és elemzés).

² Az indikátor teljesítménymutató, mely a célelérés szintjét mutatja. Lehet eredmény vagy hatásmutató, kapcsolódhat az inputokhoz és az outputokhoz is. Az egyszerű indikátorok egy számmérték formáját öltik, a származtatott indikátorok általában ráták, az összetett indikátorok aggregálással jönnek létre, továbbá integrált vagy kompozit mutatók lehetnek. További csoportosítások is lehetnek, hiszen indikátorokat rendkívül széles körben és sokszínű aktivitások vizsgálatára használnak.

szervezetek, cégcsoportok, iparágak együttes értékeléséről. Ismert, hogy a szervezetek egyedi tevékenysége és kiterjedt kapcsolódásaik végeredménye megfelelő átalakítások, aggregálás után mezo- és makroszinten is értelmezhető eredményt ad. Ezzel a szervezeti teljesítményértékelés egyébként is komplex problémája természetesen még inkább összetetté válik. A nemzetgazdasági értékeléshez már valóságos adat-tenger áll rendelkezésre. Ha ugyanis egy nemzetgazdaság teljesítményéről szeretnénk komplex képet kapni, a gazdaság, a társadalom és a környezet állapotát, azok összes fontos paraméterét figyelembe kell vennünk. Természetesen még további értelmezési szintek képezhetők a régióktól a világgazdaság teljesítményéig, melyeknek saját mérőszámaik, mérési technikáik, tervezési és ellenőrzési módszereik vannak. A mikroökonómiai egységek törekvéseinek és eredményeinek makroökonómiai szintre való aggregálása a közgazdaságtudomány általános elméleti problémája. Miközben triviális megállapítás, hogy a piacon működő szervezetek javuló teljesítménye, a mikrogazdasági versenyképesség növekedése a nemzetgazdasági versenyképesség fő forrása, hajlamosak vagyunk azt feltételezni, hogy egyfajta automatizmus is működik, a versenyképes vállalatok automatikusan megteremtik a makrogazdasági és társadalmi jólétet. Egyre nyilvánvalóbb, hogy ez nincs így,³ a *laissez faire, laissez passer* hozzáállás e tekintetben sem működőképes. A hatékony és versenyképes üzleti teljesítmények eredményeit csak hatékony kormányzati teljesítmény képes nemzetgazdasági jólétté konvertálni és valószínűleg a nonprofit szervezetek kiválósága sem nélkülözhető

3 Elsősorban az egyenlőtlenségek növekedéséből fakadó társadalmi feszültségek és a környezeti fenntarthatóság problémái miatt burjánzanak az alternatív, a hagyományos közgazdasági gondolkodás paradigmáit feszegető irányzatok és terjednek ismét a szocialisztikus elképzelések is a gazdaságelméletben. Ezek az okok is közrejátszhattak például Sedlacek bestsellerének (A jó és a rossz közgazdaságtana) közép-európai vagy Piketty könyvének (A tőke a 21. században) világkarrierjében.

az osztársadalmi jól-léthez. A téma jelentőségével, a makrogazdasági kapcsolódásokkal és a kapcsolódó tudományos kutatások irányjaival, a teljesítményindikátorok legújabb formáival a tanulmány utolsó fejezetei foglalkoznak.

2. A szervezet és a teljesítmény mibenléte

Legyenek bármilyen változatosak a szervezetek méretük, profiljuk, formájuk és egyéb karakterisztikus jellemzőik miatt, számos olyan közös ismérvet tudunk felsorolni, melyek miatt a szervezeti teljesítmény általános kategóriaként is megragadható. Lényegében minden szervezet embereket és eszközöket egyesít, célokat tűz ki és eljárásokat alkalmaz, formális és informális hatásköröket és felelősségi köröket fogalmaz meg, hierarchiát épít, és koordinációs mechanizmusokat működtet. A szervezetek mindegyike kapcsolatokat tart fenn más szervezetekkel, továbbá nagyobb rendszerekbe, a környezetbe, a nemzetgazdaságba, a társadalomba illeszkedik.⁴ A téma szempontjából van még egy kiemelendő azonosság, minden szervezettől azt várjuk, hogy szűkös erőforrásaikkal racionálisan gazdálkodjék. Ennek egyenes következménye a hatékonysági követelmény és teljesítménykövetés elvárása is. A racionalitás a célok tisztázását, a döntési alternatívák gondos és figyelmes mérlegelését és az ésszerű gazdálkodási döntéseket jelenti.

A szervezet olyan társadalmi együttműködési rendszerként definiálható, mely meghatározott célok elérése érdekében ellenőrzött teljesítményt nyújt.⁵ Magától értetődően benne foglaltatik tehát a szervezet tagjainak együttműködése, egyéneknek és csoportoknak közös tevékenysége a kialakított célok elérése érdekében. Az ellenőrzött teljesítmény ugyanakkor feltétele a sikeres tevékenységnek. A teljesítménykontroll sztenderdek megfogalmazását, teljesítménymérést, az aktuális és az elérendő állapot összevetését és a korrekciós mechanizmusokat is magában foglalja. A közgazdasági paradigma, a rendelkezésre álló erőforrások szűkösége miatt ugyanis ésszerű gazdálkodás csak

4 FARKAS F. – HADINGER B. – SZÜCS P. (2007): A menedzsment alapjai. PTE KTK, 93

5 BUCHANAN, D. – HUCHYNSKI, A. A. (2010): Organisational Behaviour, Pearson Education Limited, Essex 8

így képzelhető el. Igaz ez minden szervezettípusra, beleértve a magán- vagy állami vállalatokat, a helyi vagy nemzetközi vállalkozásokat, a nonprofit és a kormányzati intézményi gazdálkodókat is.

A szervezetek mélységi tagoltságát tekintve megkülönböztetjük a makroszintet, mely a nemzetgazdasági egészet jelenti, a mezoszintet, több szervezet hálózatának értelmében, továbbá az egyes szervezetek színterét, a mikroszintet.⁶

A mezoszint az azonos ágazathoz tartozó szervezetek összessége, melynek alapja területi elvű szerveződés vagy a tevékenység tárgya, például az azonos termék lehet.⁷ Természetesen változatos szervezeten belüli szintek, formális és informális csoportos és egyéni teljesítmények is értelmezhetők.

Ez a munka a mikroszinttel foglalkozik, a szervezeti szintű teljesítményt tekintve tárgyának, de a szervezetek rendkívüli változatossága miatt még így is nagyon eltérő lehet a teljesítmény konkrét tartalma. Természetesen nem lehet teljesen azonos teljesítménysz tenderdeklet megfogalmazni egy segélyszervezet, egy multinacionális vállalat vagy egy állami intézmény számára, de sok-sok olyan teljesítményparaméter, teljesítményindikátor, vagy elvárás van, melyek általában értelmezhetők és fontosak a szervezetek többsége számára.

A teljesítménymérésnek hagyományosan három típusát különböztetjük meg, beszélünk az input, az output és az outcome méréséről.⁸ Az inputokra vonatkozó mérési eredmények adódnak a legegyszerűbben – költségek, létszám vagy időráfordítás lényegében minden tevékenységhez rendelhetők – de sokszor ez nem szolgáltat elegendő információt a döntéshozók számára. Az outputok követése – a kiszolgált ügyfelek vagy a legyártott termékek száma – szintén meghatározó a tevékenység értékelésében, a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség szempontjából is fontos, de sok olyan szempont van, me-

6 BOUCKAERT, G. - HALLIGAN, J. (2008): Managing performance. International comparisons, London: Routledge

7 RÉVÉSZ É. (2016): Szervezeti szintű teljesítménymenedzsment a hazai közigazgatás ügynökség-típusú szervezeteiben. Új Magyar Közigazgatás 8:(4)

8 NIVEN, P.R. (2008): Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies, Wiley&Sons 211

lyet egyikkel sem lehet érvényesíteni. A tevékenység kihatása a termékek vagy szolgáltatások igénybe vevőire fókuszál, nem az aktivitás, hanem annak hatása érdekes.⁹ Ennek a mérése a legnehezebb, mégis, mivel ez közvetlen kapcsolatban áll a szervezet céljaival, ez adhatja a legfontosabb indikátorok nézőpontját. Szintén megkülönböztetünk ún. lagging és leading indikátorokat.¹⁰ Az előbbieket a folyamatokat azokkal egy időben vagy utólag jelzik, általában a periódusok végén kalkulálódnak. Ezeket általában egyszerűbb számszerűsíteni, de beavatkozásra nem adnak módot, csak konstatálni lehet a változásokat. A pénzügyi számvitel beszámoló rendszeréből nyert információ mind ebbe a csoportba tartozik. A lead vagy leading indikátorok ezzel szemben előre mutatnak, jelzik egy folyamat vagy probléma bekövetkeztét, így módosításra is lehetőséget adnak. A jól működő rendszerekben mindkét típusú mérésekre van példa.

A szervezetek ellenőrzésében részt vesznek formálisan erre kialakított csoportok – lásd belső ellenőrzés a nagyobb vállalatoknál és hivatalokban – és egyes külső ellenőrző szervek¹¹ is végezhetnek teljesítményértékelést, de nem járunk messze az igazságtól, ha rögzítjük, a teljesítményértékelés alapvetően vezetői feladat. Az egyéb ellenőrző intézményeknek sem kompetenciájuk, sem hatáskörük nem olyan széleskörű, mint a menedzsmenté, informáltságuk szintje értelemszerűen sokkal alacsonyabb.

9 NIVEN (2008) i.m. 212

10 NIVEN (2008) i.m. 214

11 A felügyelőbizottság, az auditbizottság, a független könyvvizsgáló folyamatos külső kontrollt végeznek, de rendszeres ellenőrzést végezhet az adóhatóság és egyéb hatóságok is; a szervezetek egy részét felügyeleti, uniós és számvetési ellenőrzés is érinti. Az utóbbi szervezet ellenőrzései jelentős részben a szervezet pénzügyi teljesítménymutatóira irányulnak. A belső ellenőrzés szintén kaphat kifejezetten a hatékonyságra vagy a gazdaságosságra vonatkozó ellenőrzési feladatot, hiszen fő feladata a vezetés, az igazgatóság és a menedzsment támogatása a kockázatok kiszűrésében, melyek a kitűzött célok megvalósulását fenyegetik. A független könyvvizsgálónak és az auditbizottságnak legfeljebb áttételesen lehet teljesítményt érintő vizsgálata. Az adóhatóság is törvényességet és nem teljesítményt vizsgál. Teljesítmény-ellenőrzés a közpénzek felhasználásának értékelése, ami a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség kritériumaira alapozott rendszerszemléletű minősítéssel, vagy különböző célok elérése, programok valóra váltása eredményeinek, problémáinak és az ok okainak feltárásával végezhető el. Eredményközpontú vagy rendszerellenőrzés lehet. A teljesítmény-értékelés a teljesítmény-ellenőrzés folyamatában a vizsgált témakörhöz tartozó teljesítmények (performance) minősítése (evaluation) a helyszíni ellenőrzés tapasztalatai alapján az ellenőrzési programban meghatározott szempontok és kritériumok figyelembevételével. Forrás: ÁSZ (2008)

A szervezetek a tulajdonosok érdekében tevékenykednek, a kitűzött célokat, a teljesítményelvárásokat a tulajdonos szempontjai dominálják az ún. shareholder elméletek szerint. Vannak azonban további olyan érdekcsoportok, stakeholderek, akiknek az érdekei megjelennek a működése során.¹² Külső érdekhordozók a nagyvállalatok tulajdonosai (pl. a kisérszvényesek), a cégek vevői, szállítói, hitelezői. Az államháztartásban a külső érdekhordozók lényegében a választók, más szempontból a közszolgáltatások igénybe vevői és a partnerek. A non-profit szférában mindazok, akiknek az alapítói szándéknak megfelelően végzett tevékenységhez érdekük fűződik. A belső érdekhordozók a vezetők és a munkavállalók, személyes közreműködés esetén az alapítók illetve a tulajdonosok. Szervezeti dilemmaként ismert a probléma a menedzsment szakirodalomban, hogy hogyan lehet a szervezetben működő egyéneknek az érdekeit a szervezet végső céljainak szolgálatába állítani.¹³ Szintén fontos és nem független az érdekhordozóktól, hogy kitől nyerjük az értékeléshez az inputokat és milyen módszerekkel jutottunk azokhoz. A teljesítményértékelésnek fontos kérdése, hogy milyen cél érdekében és milyen kör számára készül, azaz mire fogjuk használni az eredményeket. Az ellenőrzés és benne a teljesítmény mérése és értékelése mindig valamilyen érdekhordozó érdekeit szolgálja. A menedzsment érdekei különösen markánsan megjelenhetnek a teljesítményértékelés rendszerében az ügynök-megbízó elméletek¹⁴ állításai alapján. A menedzsment a többi érdekelti csoportnál lényegesen sikesebb lehet saját érdekei érvényesítésében, például a tulajdonosinál rövidebb időtávú szemléletben vagy egyes indikátorok túlértékelésében.

12 ACKUFF, R. L. (1974): *Redesigning the Future, A systems approach to societal problems*. New York John Wiley & Sons Inc

13 BUCHANAN (2010)

14 Ild. például WILLIAMSON, O. E. (2007): A tranzakciós költségek gazdaságtana: a szerződéses kapcsolatok irányítása, Kormányzás, Közpénzügyek, Szabályozás, II, 2, 235–255. oldal (Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual, Relations, *Journal of Law and Economics*, 1979)

Ugyanakkor a teljesítményértékelés a teljesítménymenedzsmentnek csak egy része, az adekvát ellenőrzési és ösztönzési rendszer kiépítése, a megfelelő bevezetés, a szükséges kommunikációs stratégia kialakítása mind fontos vezetői feladat; ezek nélkül a teljesítményértékelés nem csak felesleges, de akár kontraproduktív is lehet.

A szervezeti teljesítményértékelés fogalmi meghatározásánál¹⁵ természetesen a teljesítményt is definiálni kell. A szervezeti aktivitás változást okoz a kiinduló és a célállapot között, ennek megragadására használjuk a teljesítmény kifejezést. A non-profit és a közszférában a teljesítményt a 3E vagy a 4E keretrendszerében értelmezik, azaz a gazdaságosság, a hatékonyság, az eredményesség és a méltányosság adja a teljesítmény mélységi tagolását.¹⁶

A teljesítményértékelés azt célozza, hogy ezt a változást mérhetővé és értékelhetővé tegyük, azaz képesek legyünk ennek révén az elmozdulások megítélésére, elemzésére, majd a szükséges korrekciók elvégzésére, ha úgy ítéljük meg, hogy a teljesítmény nem elégséges a kitűzött célok eléréséhez. A gazdaságtanok szerint hagyományosan a hatékonyságra és a gazdaságosságra való törekvés a teljesítményértékelés vezérelvei. A hatékonyság a cél elérésének mértékére, a gazdaságosság pedig a felhasznált erőforrások mértékére vonatkozik. Egyre inkább terjed azonban az ún. zöld gondolat a társadalmakban, a 21. század nyugati vagy nyugatiasodó társadalma nem csak profitgyárként tekint a vállalatokra, de határozott elvárásai vannak a társadalmi és környezeti felelősségvállalás tekintetében és a munkavállalók egyre nagyobb része kéri ki magának, hogy pusztán termelési erőforrásként kezeljék, hiszen a szervezet

¹⁵ A teljesítménynek egyébként csak Campbell mintegy harmincféle árnyalatát adja csak az addig megjelent publikációk alapján, Campbell, J. P. et al (1974): *The Measurement of Organisational Effectiveness: A Review of Relevant Research and Opinion*, Navy Personnel Research and Development Center, San Diego. A fogalom teljes kibontására ez a tanulmány sem alkalmas, de igyekszik a lehető legtöbb, relatíve jól megragadható, értelmezhető és értékelhető teljesítménydimenzióval foglalkozni.

¹⁶ KAISER T. (2014): *A kormányzás új formái és a teljesítménymérés problematikája*, in *HATÉKONY KÖZSZOLGÁLAT ÉS JÓ KÖZIGAZGATÁS NEMZETKÖZI ÉS EURÓPAI DIMENZIÓK* (szerk. Kaiser T.), NKE

élete egyik legfontosabb színtere, jól-létéhez döntő mértékben hozzájárulnak a cégen belüli körülményei és lehetőségei. A komplex teljesítményértékelési rendszerekbe egyre inkább beszivárognak a fenti szempontok is.

A változás tartalmi eleme a megfogalmazott célokkal összefüggően sokféle jelenség lehet, pénzügyileg megfogható és nem pénzügyi jellegű. A kibocsátás mennyisége és minősége, a vagyon vagy a szellemi tőke, sőt az elégedettség, a munkamorál, a stabilitás, az alkalmazkodóképesség, a tanulási, fejlődési teljesítmény a kommunikáció vagy akár a társadalmi hatások, melyeket a szervezet aktivitásával gyakorol.¹⁷ A teljesítményértékelés tehát nagyon változatos kvalitatív és kvantitatív természetű ismérveklényegét igyekszik megragadni. A méréshez természetesen mind az időbeli, mind a térbeli kereteket meg kell határozni. A teljesítményértékelés során jellemzően két-két múltbeli időpont között, már korábban rögzített tényszerű elmozdulást mérünk, de ugyanazon technikákkal a jelen vagy a jövő prognosztizált változásai is mérhetők és értékelhetők. A térbeli keretet a szervezeti teljesítménynél a szervezet formális határai általában egyértelműen meghatározzák, nem kell külön rögzíteni, hogy a tárgyi vagyonváltozás értékelésénél a szervezet tulajdonában lévő vagyontárgyak mennyiségében, minőségében és struktúrájában bekövetkezett elmozdulás a vizsgálat tárgya. Vannak azonban olyan teljesítményelemek is, ahol a térbeli lehatárolást is meg kell külön tenni, például ha a szervezet tevékenységének társadalmi hatásait vizsgáljuk.

A teljesítményt exogen¹⁸ és endogen¹⁹ tényezők befolyásolják. A piaci, a társadalmi, az ökológiai vagy a politikai-jogi környezet a legtöbb szervezet számára küldő adottság, mely alkalmazkodást kíván, a nagy szervezetek és a közszféra

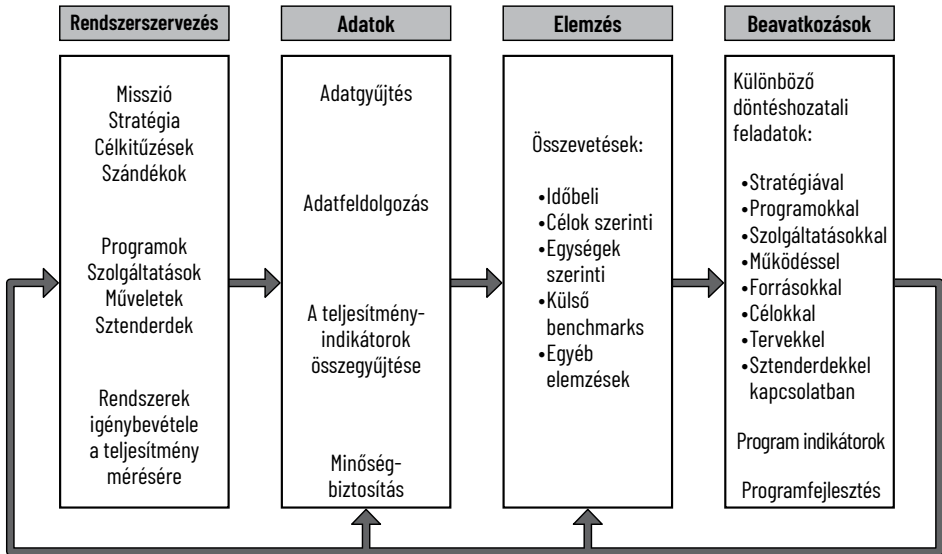
¹⁷ CAMERON, QUINN és ROHRBAUGH munkái nyomán

¹⁸ a szervezeten kívüli

¹⁹ a szervezeten belüli

egyres intézményei azonban vissza is hatnak a környezetre. A sikeres alkalmazkodás is mérhető teljesítmény, sőt a szervezet környezetre gyakorolt hatásának értékelésére is vannak kísérletek. A múltbeli belső erőforrások és aktivitások hatásai szintén adottságok a jelenben, a jelen erőforrásai azonban már alakíthatók. A teljesítményre döntő hatással vannak a menedzsment képességei, így ez kulcsfontosságú erőforrás, de befolyásolók a külső-belső tényezők bonyolult interakciói is. A teljesítményértékelés sokféle forrásból, statisztikákból és véleménykérdésekből gyűjthet és származtathat adatokat. A hagyományos mérések nagy részben számviteli rendszerekre támaszkodnak, ezekből képeznek olyan arányszámokat, indikátorokat, melyek összevetésekre is alkalmasak. A mutatók állapotot vagy folyamatot is jellemezhetnek. Különösen a pénzügyi mutatókra vonatkozik, hogy értelmezésük számviteli ismereteket feltételez. Szintén nélkülözhetetlenek bizonyos statisztikai, mikroökonómiai és vállalat-gazdaságtani alapismeretek a teljesítményindikátorok tartalmának értelmezéséhez. Feltehetően a teljesítményértékelési rendszereket kialakító és működtető menedzserek mind az üzleti, mind a köz- és a non-profit szférában is birtokában vannak e tudásnak.

A teljesítményértékelés számított, mért vagy becsült adatokat gyűjt össze, ezekből további adatokat származtathat és mutatókat képez. A mérési eredményeket és az indikátorok eredményeit ellenőrzésnek, elemzésnek, összevetésnek, kiértékelésnek kell alávetni. A komplex rendszerekben statisztikai módszerekkel gyúrnák össze az egyes indikátorokat, súlyoznak, sztenderdizálnak, így néha a részeredmények egyetlen mutatószámba kerülnek végül besűrítésre. Az indikátorok tehát a teljesítmény egy-egy aspektusának objektív megragadását szolgálják, az értékelés során azonban számos szempont alapján, jellemzően egyes érdekhordozók szemüvegén keresztül rendezik össze az információkat.



2. sz. ábra: A teljesítményértékelési rendszer modellje²⁰

Azt hiszem, az eddigiek alapján nyilvánvaló, hogy a teljesítmény csak a legritkébb esetben fejezhető ki egyetlen vagy néhány diszkrét paraméterben. Még a legtisztább profilú szervezetek esetében is sokkal komplexebb a probléma ennél. A nagyobb és többféle tevékenységet végző szervezetekben az összteljesítményre ható és egymással is kölcsönhatásban álló jelenségek gyakran trade-off kapcsolatban vannak,²¹ ezért a teljesítménymenedzsmentben az értékeléshez matematikai programozási és modellezé-

20 POISTER, T. H. (2003): *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organisations*, JOSSEY-BASS, 16 System Management (rendszerszervezés): misszió, stratégia, célkitűzések, szándékok, célok, programok, szolgáltatások, műveletek, sztenderdek, rendszerek igénybevétele a teljesítmény mérésére. Data (adatok): adatgyűjtés, adatfeldolgozás, a teljesítményindikátorok összegyűjtése, minőségbiztosítás. Analysis (elemzés): összevetések (időbeli, célok szerinti, egységek szerinti, külső benchmark, egyéb elemzések). Actions (beavatkozások): különböző döntéshozatali feladatok (stratégiával, programokkal, szolgáltatásokkal, működéssel, forrásokkal, célokkal, célkitűzésekkel, tervekkel, sztenderdekkel kapcsolatban), program indikátorok és programfejlesztés.

21 Ebben az esetben egy javító beavatkozás az egyik területen egy másik dimenzióban törvényszerű romlást idéz elő. Klasszikus, ma már rövid távon egyértelműen cáfolt példa erre a Phillips görbe által sugallt trade off a munkanélküliség és az infláció között.

si módszereket használnak, tehát jelentős technikai háttért működtetnek. Az indikátorok használatos rendszere sokat változott az utóbbi évtizedekben, a hagyományos mutatók háttérbe szorultak, az értékalapú és többdimenziós értékelési rendszerek egyre elterjedtebbek. A teljesítményértékelés jelentősége azonban nem csökkent, a piaci szervezetekből áttért a közszféra és a non-profit szektor szervezeteire is, ma már aligha lehet tartósan életképes olyan szervezet, melynek nem értékeli és elemzi a teljesítményét folyamatosan vagy legalább rendszeresen.

3. Aspektusok

A teljesítményértékelés klasszikus eszköztára pénzügyi orientációjú, számviteli-pénzügyi mutatókat tartalmaz. Eredményesség, hatékonyság, jövedelmezőség, ezek a közgazdaságtan megkerülhetetlen kategóriái, amennyiben a teljesítményt igyekszünk megragadni, mérni, értékelni, elemezni. Használatuk, összetevőik kiszámítása és elemzése nélkül gazdasági teljesítmény teljes körű értékelése elképzelhetetlen. Közös bennük, hogy meghatározott bázis, viszonyítási pont nélkül semmitmondók, vagy egyenesen értelmezhetetlenek. A 70-es évektől egyre hangsúlyosabban jelennek meg egyéb aspektusok is, a fogyasztó nézőpontja, a dolgozók elégedettsége is helyet kapott a tulajdonosi és a menedzseri érdekek mellett. A fejezet a legjellemzőbb aspektusokat és a témában legelterjedtebb indikátorokat tartalmazza.

3.1. A pénzügyi nézőpont

A pénzügyi nézőpontot manapság sok kritika éri a hiányosságai miatt, de ismerjük be, ez a legrégebben alkalmazott, legstabilabb és szofisztikált eszköztárral rendelkező teljesítményértékelési nézőpont, melyet komolyan vehető szervezeti rendszerek nem nélkülözhetnek. A mérőszámok számos komponensét a kötelező számviteli nyilvántartások automatikusan kitermelik. A használatos arányszámok kellően sztenderdizáltak, azokat kisebb részben a pénzügyi jogszabályok és sztenderdek, nagyobb részben az üzleti szokásjog miatt publikálják, sőt a kiegészítő mellékletben, a cash flow jelentésekben vagy az üzleti jelentésben magyarázzák és értelmezik is a szervezetek.

Állapot, vagy állományi szemléletű pénzügyi elemzés esetén egy-egy adott időpontbeli állapotban elemzik a pénzügyi-gazdasági helyzetet, a gazdálkodás időben lezajló folyamatának egyetlen időponti metszetét ragadják ki, egyfajta

„pillanatfelvételt” készítenek a vállalkozásról. Tipikus állapot szemléletű kimutatás a vállalkozás mérlege. A folyamatszémleletű pénzügyi elemzés pedig azt jelenti, hogy egy-egy meghatározott időtartamra vonatkozóan elemzik a gazdasági folyamat alakulását, azaz több, általában azonos hosszúságú időtartam adatait állítják egymás mellé összehasonlítás céljából. A folyamatszémleltre a legtipikusabb példa az eredménykimutatás adatsora.²²

A beszámoló nyilvánossága miatt a pénzügyi mutatók nagy része külső szemlélők számára is kalkulálható, bármikor rekonstruálható és szervezettípusoktól, tevékeny-ségtől, tulajdonostól és lokációtól függetlenül egységes módon értékelhető.

3.1.1. Teljesítményértékelés a vagynon keresztül

A gazdálkodó szervezet teljesítményének egyik lenyomata a vagyon alakulása, szerkezete, a vagyontárgyak állapota. A vagynon keresztül való teljesítményértékelésnél két statikus állapot különbségét hasonlítjuk össze abból a szempontból, hogy az elmozdulás mennyiben szolgálja a szervezeti célokat. A közszektor intézménye számára kiemelt feladat lehet a nemzeti vagyon őrzése és a vagyongyarapítás, a non-profit szervezet számára pedig kötelezően előírhatják az alapítói vagyon egy részének megőrzését. A vagyon a pénzügyi mutatókban a mérleg tartalmára korlátozódik, kizárólag a bekerülési értékkel és forgalomképességgel rendelkező eszközállományt jelenti. A számviteli vagyon összességét a mérlegfőösszeg mutatja, összetételét a mérlegfőcsoportok, tételcsoportok és tételek adataiból számolt megosztási viszonyszámok mutatják. Alkalmazzanak intenzitási és struktúra-mutatókat is.²³ A tőkestruktúra-mutatókkal a tőkeszerkezetet lehet vizsgálni.

22 ZÉMAN Z.- BÉHM I.(2017): A pénzügyi menedzsment kontroll elemzési eszköztára [Digitális kiadás.] Budapest: Akadémiai Kiadó https://shibboleth.mersz.org/?xmlazonosito=dj242apmcee_16_p4#dj242apmcee_16_p4 (2018.09.26.)

23 Például forgóeszköz-intenzitás a forgó eszközök (A) aránya a forgóeszközök (A) és a befektetett eszközök

A leggyakrabban használt vagyoneértékelési mutatók az alábbiak.

1. A befektetett eszközök aránya a vagyonban

Az arányszám a számviteli mérlegfőösszeghez viszonyítja a szervezet saját tulajdonában vagy tartós használatban lévő, jellemzően nagyobb bekerülési értékű eszközöket, az ingatlanokat, a gépeket, az immateriális javakat, a nem forgatási céllal vásárolt értékpapírokat és a tartós befektetéseket is beleértve. A befektetett eszközök és a vagyon nagy része korrigált múltbeli értéken szerepel,²⁴ amely a forgóeszközöknél kisebb, a régebben tulajdonolt befektetett eszközöknél egészen nagy eltérést is mutathat a piaci értéktől. Infláció esetében az arányszám erősen torzít lefelé. A szervezetek működéséhez többkevesebb tartós eszközre van szükség, mind a profil, mind a méret, mind a különböző üzleti megoldások eltérő arányokat kívánhatnak. Fontos a piaci környezet turbulenciája, gyorsan változó piaci helyzetben a magas vagy növekvő ráta a gyors alkalmazkodást nehezíti. A befektetés ténye ugyanakkor a tulajdonos hosszú távú elköteleződését jelenti és ez az üzleti partnerek, a dolgozók és a hatóságok számára is csökkenti az együttműködés kockázatát.

2. A forgóeszközök aránya

A cégek számviteli mérlegében általában a befektetett és a forgóeszközök teszik ki a vagyon döntő részét, gyakran az egészét, ezért a forgóeszközarány mutatója lényegében az előző komplementere; az előzőekből következően itt a felfelé torzítás lehetőségével számolni. A profittermelő képesség, az alkalmazkodóképesség és a likviditás szempontjából is nagyon fontos a megfelelő

(B) összegéhez (A+B) képest. A vagyonstruktúra-mutatók ezzel szemben egy-egy vagyonelem részarányát mutatják az összetettebb szerkezetű vagyonban, ilyen például a tárgyi eszközök aránya vagy a készletek aránya a teljes eszközállományban.

24 Az értékhelyesbítés lehetősége nagyon korlátozott és kevésbé használatos Magyarországon, a piaci értékelést is főleg azok a vállalatok alkalmazzák, akik számára ez kötelező.

arány – annál is inkább, mint hogy a pénzeszközök is benne foglaltatnak –, de nincs iparágaktól és üzleti modellektől független kívánatos értéke, ezért erősen iparág és technológiafüggő, hogy bekerüljön-e a mutató az indikátorok közé.

3. *Eszközök átlagos életkora*

Az eszközök átlagéletkora a beszámolókból közvetlenül nem kalkulálható, de a nettó eszközérték alakulásából lehet becslést végezni, hiszen Magyarországon általános gyakorlat a TAO-ban foglalt amortizációs kulcsok és leírási mód alkalmazása a számviteli rendszerben is. Az eszközállomány előregedése bizonyosan negatív a kibocsátási teljesítmény csökkenés és a karbantartási, javítási és egyéb költségek növekedése miatt, tehát a jövedelmezőséget rontja. Ez még akkor is igaz, ha a leírt eszközök időszaki túlhasználata során az amortizációval már nem kell számolni, hiszen az előbbieken kívüli többletköltséget okozhatnak a biztonsági kockázatok, vagy az eszközavulásból következő szolgáltatásminőség-romlás. Ezeket a teljesítményrontó tényezőket azonban cégen belül költségoldalról könnyebb követni, így elsősorban a külső érdekhordozók vagy a versenytársak számára lehet jelentősége.

4. *A tőkeerő*

A tőkeerő vagy tőkeellátottság a számviteli saját tőke összvagyonhoz viszonyított aránya. Az eladósodottság *komplementere*, ilyen értelemben a magas érték az adóssághoz való kockázatot csökkenti. A saját tőke azonban elég vegyes számviteli mutató, esetenként nem realizált eredménytételket is tartalmazhat, ezért mélyebb elemzést kíván a tőkeellátottság növekedésének értékelése. Tőkeigényességnek is nevezik, hiszen azt mutatja, hogy az adott eszközállomány működtetéséhez mekkora saját tőkére van szükség. Hitelezői, befektetői nézőpontból kritikus mutató az eladósodottsággal együtt.

5. A tőkemultiplikátor

A tőkeellátottság reciproka, azt méri, hogy a szervezetbe befektetett egységsaját tőke mekkora eszközállományt mozgat. Az értékelés ezen mutatónál is alapvetően függ az érdekhordozó szemüvegétől, hiszen nagyon eltérő lehet a tulajdonos, a potenciális befektető és a hitelező érdeke.

Ritkábban, de használatos még a *tőkefeszültség* mutató – az idegen tőke / saját tőke hányados –, a *tőkenövekedés rátája* – a saját tőke / jegyzett tőke hányados –, és számos más, horizontális és vertikális mutató.²⁵

A mérlegben lévő vagyont a leltárak támasztják alá, ezek további elemzésekre adnak módot, de természetesen kizárólag a menedzserek számára, mert a leltárak nem nyilvánosak.

3.1.2. A tőkeáttétel

A vagyon forrásszerkezetének az ismeretében kaphatunk képet a szervezet eladósodottságáról. Tudjuk, hogy a vállalat hitelfelvétele nem ördögtől való, a mikrokonómia a vállalati hitelt a beruházás forrásának, a beruházást a jövőbeni növekedés zálogának tekinti. A vállalatok pénzárama egyébként sem egyenletes, tehát ezt kisimító forgóeszköz-hitelezésre is szükség lehet és a vállalkozás kockázatai esetenként váratlan többlet-pénzigénnyel járhatnak. A készpénz tartalékolása a jelen jövedelmezőséget csökkenti, a beruházások elhalasztása a jövő profittermelését gátolja. A tulajdonosoknak sem érdekük a pénzigényt folyamatosan újabb tőkeinjekciókkal orvosolni, olcsóbb lehet a külső finanszírozás. Közben viszont az eladósodás is kockázatokkal jár, így a finanszírozási tőkeáttétel változása mindig megjelenik a pénzügyi teljesítményértékelésekben. És van még egy szempont, mely óvatosságra int az eladósodás ügyében: egy esetleges felszámolási eljárás során a kielégítési sorrendben a hitelezők a tulajdonosok elé kerülnek.

²⁵ A vertikális ráták a mérleg eszköz vagy források belüli arányokat adnak, a horizontálisak a mérlegben megjelenő eszközoldali tételeket viszonyítanak forrásoldali értékekhez vagy a mérlegfőösszeghez.

1. Eladósodottság

A legkézenfekvőbb mutatója az eladósodottságnak, ha az idegen tőke számviteli értékét a mérlegfőösszeghez viszonyítjuk. (Szintén gyakorlat a mutató számításakor, hogy a kötelezettségek és a saját tőke hányadosát adják meg.) Az *adósságállomány fedezettségét* kapjuk, ha a saját tőke / idegen tőke hányadosát számoljuk. Az *adósság szerkezet* és a szerződési feltételek azonban legalább ilyen fontosak. Számos egyéb adósságjellemző mellett evidencia, hogy a hátrasorolt vagy a hosszú lejáratú tartozások sokkal kedvezőbbek a szervezetek számára, mint a rövidlejáratú kötelezettségek. Mindenképp többletkockázatokat okoz az eladósodási mutatók kedvezőtlen alakulása; számolni kell az adósságok okozta többletterhekkel, melyek részben a szervezet pozíciójától, részben a makrogazdaság jellemzőitől, főként a hitelkamatok alakulásától függnnek.

2. Adósságszolgálat

Az adósság terhét legtöbbször a *kamatfedezeti mutatóval* érzékeltetik ((adózott eredmény + értékcsökkenés) / (esedékes törlesztések + kamat)), mely megmutatja, hogy az esedékes adósságterheket milyen arányban fedezi a nyereség.

3.1.3. Likviditás

A likviditás, pénzügyi helyzet, a fizetőképesség, a hitelképesség kérdései a nemzetgazdaság minden szintjén és minden szervezetében fontosak és érdekesek. A szervezeti teljesítmény értékelhető azon az alapon is, hogy a menedzsment mennyiben képes a pénzügyi helyzet tekintetében stabilan elfogadható és biztonságos állapotot kialakítani, fenntartani vagy javítani. „Magas infláció, magas kamatlábak és fékezett fejlesztési lehetőségek idején a pénzeszközökkel való gazdálkodás jelentősége még inkább fokozó-

dik. A finanszírozás kézben tartása, a likviditás biztosítása a vállalkozások továbbéléséhez a legszigorúbb kritériumot nyújtják.”²⁶ Ennek az az oka, hogy az akárcsak időleges pénzhiány nagyon rövid idő alatt csődhelyzetet idézhet elő, mely Magyarországon szinte törvényszerűen torkollik felszámolási eljárásba és a vállalat megszűnésébe. Az indokolatlan pénzbőség ugyanakkor drága passzió, a jövedelmezőség látja kárát.

A likviditási értékelése esetén a fizetőképesség két állapotát hasonlítjuk össze, rendszerint retrospektív, időben visszatekintő módon, de prospektív értékelés is lehetséges. A mérésekre általában likviditási mutatókat, cash flow kimutatást és likviditási mérleget használnak.

1. Likviditási ráták

A likviditási ráták számlálójában a forgóeszközök összességének értéke vagy annak valamely likviditási fokú részhalmaza van, melyet a nevezőben lévő rövid lejáratú kötelezettségekhez viszonyítanak. *Gyorsrátaként* ismert a pénzeszközök szerepeltetése a számlálóban, hiszen ennek likviditása a legmagasabb. Könnyű belátni, hogy a nagyobb likviditás nagyobb törlesztési biztonságot jelent, mely a hitelező számára fontosabb. A tulajdonosi érdekel azonban ellentétes a túl nagy likviditás, mert az erőforrásokat köt le feleslegesen a profittermelés elől.

2. Időtartam-mutató

Tágabb értelemben ez is likviditási mutató, de itt a többé –kevésbé likvid eszközöket a napi működési kiadásokhoz viszonyítják, tehát a mutató adott likviditás mellett a biztonságos működés napjait adja meg.

²⁶ BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (2001): Pénzügyi Controlling. In: Controlling a gyakorlatban. Sikeres vezetők kézikönyve. Szerk. MACZÓ K. Bp., Verlag Dashöfer, 9.2.1.f. 1.

3. Likviditási mérleg

Az európai sztenderdek szerinti mérlegben – a pénzügyi mérlegek kivételével – nem likviditási sorrendben vannak a tételek és alig vannak horizontális eszköz-forrás megfelelések.²⁷ A likviditási mérlegben a likviditás és az esedékesség szerint sávokba sorolják és egymás mellé rendezik a mérleg eszköz és forrás tételeit, ilyen módon szemléletessé téve az esetleges likviditási problémák megjelenését valamely időtávban.

4. Cash-flow kalkulációk

A cash flow kimutatások a pénzforrások keletkezésének és felhasználásának bemutatására szolgálják, tehát azt mutatják, hogy milyen mértékű pénzállomány változás következett be a vizsgált időszakban.

A számviteli cash flow kimutatás az éves beszámoló része, retrospektív kimutatás. A *free cash flow* a tulajdonosok és hitelezők között felosztható szabad pénzáram kalkulációjára szolgál. A likviditás tervezésében használják a *direkt cash flow* kalkulációt a jövőbeni pénzáramok, a várható pénzbevételek és a várhatóan felmerülő kötelezettségek listázásával. A pénzáramokat rendszerint elkülönítetten is megjelenítik attól függően, hogy a befektetésekhez, a működéshez vagy a forrástulajdonosokhoz kapcsolódnak.²⁸ A cash flow a likviditási rátáknál mélyebb elemzést tesz lehetővé. A múltbeli értékelések a fizetőképességet és a fizetőkészséget együtt mutatják, az előretekinthető kalkulációk viszont a várható fizetőképességet mutatják.

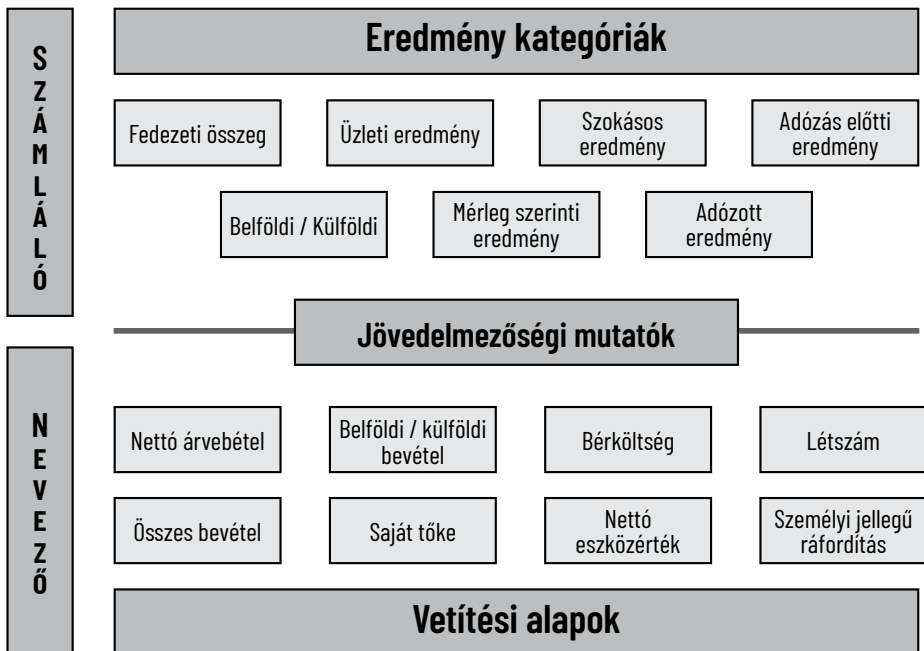
3.1.4. A jövedelmezőség

A jövedelmezőség, vagy profitabilitás az üzleti szervezetek legfontosabb

²⁷ Kivételt jelent például az értékhelyesbítés és az értékelési tartalék kötelező megfeleltetése.

²⁸ $\text{Free cash flow} = \text{működési pénzáram} - \text{befektetési pénzáram}$ (üzemi eredmény $(1 - T_c) + \text{amortizáció} - \text{új beruházás}$); $\text{Free cash flow to equity} = \text{adózott eredmény} + \text{amortizáció} - \text{új beruházás} + \text{új hitelfelvétel} - \text{hiteltörlesztés}$.

teljesítmény mutatója, a közzférában és a klasszikus non-profit tevékenységéknél azonban rendszerint nem értelmezhető. Az ún. profitrátáknak komoly módszertani hagyományai és nagyon nagy területük van. Közös bennük, hogy valamely eredménykategóriát viszonyítanak egy vetítési alaphoz, pl. forgalomhoz, eszköz- vagy forrásértékhez. Az eredmény az adatbázis függvényében számviteli eredmény, pénzforgalmi eredmény és gazdasági eredmény is lehet. Mivel a pénzügyi számviteli rendszerek kötelezően és automatikusan generálják az eredményt, ez kerül közzétételre és ez az adózás alapja is, a külső és belső kontrollokban felértékelődik – legalábbis a for profit szektorban.



3.sz. ábra: Profitráták képzése²⁹

A Du pont-modell³⁰ a profitráták tartalmi összetevőinek révén a profit forrására is rávezet. A ROA (Return on Assets, adózott eredmény/összes

²⁹ LAÁB Á. (2009): Vezetői számvitel, BME,72

³⁰ A formulát a DuPont Corporation kezdte használni az 1920-as évektől.

eszköz), *ROI* (Return on Investment, adózott eredmény/befektetés) és *ROE* (Return on Equity, adózott eredmény/saját tőke) mutatók változása ugyanis a komponensek változásaiban tetten érhető, az alkotó elemekre való felbontás pedig már megfelelő fogódzót jelent a menedzsment számára a kritikus pont azonosítására és a problémakezelésére. A Du Pont-módszer az *eszközarányos eredményt* felbontja az *eszközök forgási sebessége* (árbevétel/összes eszköz) és az *árbevétel-arányos eredmény* (adózott eredmény/árbevétel) szorzatára.³¹ Ez lehetővé teszi, hogy az eszközmegtérülés két komponensét, a profitrátát és az eszközforgást külön megvizsgáljuk, azok hatását elkülönítsük. Szintén felbontható az ismert ROE mutató is a komponenseire, hiszen felírható a forgási sebesség, a profitráta és a *tőkemultiplikátor* szorzataként (árbevétel/összes eszköz x adózott eredmény/árbevétel x összes eszköz/saját tőke), ezúttal is a mélyebb elemzések érdekében.

A profitráták a hatékonysági elemzésekhez vezetnek át. Nonprofit és kormányzati szervezeteknél a profit fogalom maga jórészt irreleváns, ezért ott a hatékonyság mérésére egyéb outputokat használnak. Az ilyen jellegű értékelések jelentősége ezzel együtt szektortól, szervezeti formától és tevékenységtől függetlenül egyre növekszik.

3.1.5. A hatékonyság kérdései

A hatékonyság lényege, hogy a rendelkezésre álló inputok felhasználásával a maximális outputot biztosítsuk, legyen szó piaci termékről, üzleti vagy közszolgáltatásról, pozitív társadalmi hatásról vagy hivatali teljesítményről. A mérés része, hogy a működés valamely output adatát egy hozzá kapcsolódó input adattal vetjük össze – ekkor a termelékenységre vonatkozóan kapunk információt. Naturáliában, nominálértékben vagy reálértékben is lehet ér-

³¹ A *ROI* értelemszerűen a teljes eszközállomány helyett a befektetés - beruházás értékét tartalmazza és felbontás után a rátákban is ez szerepel.

telmes hatékonysági mérőszámokat képezni. Egyaránt van értelme például

- az egy orvosra jutó gyógyult beteg mutatójának,
- az egy gyógyult betegre jutó gyógyszerkiadásnak folyó áron,
- vagy az azonos hatóanyagú gyógyszert gyártó cégek előállítási költségeire jutó, bevételeiket folyó vagy összehasonlító áron mutató teljesítmény-indikátornak.

A hatékonyság növelése az üzleti szervezetek számára az életben maradás esélye. A közsféra hatékonysági hiányosságainak ellenben elég széles az irodalma, ezért mindenütt a világon komoly törekvés a hatékonyság javítása, mely pénzügyi teljesítményértékelés nélkül valószerűtlen elvárás.

A hatékonyság kérdése a gazdaságelméletben gyakran makroperspektívában a szűkös erőforrások allokációs hatékonysága értelmében kerül tárgyalásra Pareto nyomán. Az optimum pont itt azt jelenti, hogy bárki számára csak úgy növelhető tovább a jólét, ha ugyanakkor legalább egy gazdasági szereplő jóléte csökken. Mikroszinten a hatékony erőforrás-allokáció azt jelenti, hogy adott jószágot egyensúlyi mennyiségben előállítva, az előállítás határkölsége megegyezik a határértékével.³² A működtetés során ugyanis folyamatos trade off döntések merülnek fel, az erőforrások optimális felhasználása pedig akkor valósul meg, ha az utolsóként elköltött pénzegységre jutó határtermék azonos lesz minden termelési tényezőnél.³³

A produktív vagy termelési hatékonyság ábrázolására a transzformációs görbét használja a gazdasági elmélet. Ezen haladva válthatunk technológiát, változtathatjuk meg a termeléshez szükséges erőforrások arányát úgy, hogy csak hatékony kombinációkat alkalmazunk. A termékszerkezet hatékony kombinációit a termelési lehetőségek görbéjével szemléltethetjük. Ez a

32 BARR, N. (2004): *Economics of the Welfare State*, Oxford University Press, 66.

33 SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. (2016): *Közgazdaságtan*, Akadémiai Kiadó online verzió, letöltve: 2018.09.26. https://shibboleth.mersz.org/?xmlazonosito=dj149k_217_p1#dj149k_217_p1

görbe tartalmazza a hatékony output kombinációkat. A fogyasztási döntések optimalizálását az indifferencia görbék és budget egyenesek rendszerében lehet szemléltetni, a termelési döntéseket az isocost-isoquant rendszer mutatja, ahol az érintési pontok adják az optimális kombinációkat. A hatékony kombinációk száma az erőforrások korlátozottsága és költségvetési korlátok miatt véges. A hatékonyság egyensúlyi állapota adott időpillanatban, változatlan preferenciák mellett csak egy pontban valósul meg; mindhárom tekintetben létezik egyetlen optimális kombináció, melytől való elmozdulás esetén az egyének által élvezett hasznosságok összessége, az üzleti szervezetek számára realizált profitok vagy a társadalmi jól-lét már nem növelhető tovább. A hatékonyság kifejezést a napi elemzési munkában általában eszközhatékonyságként értelmezzük és a termelésre vonatkoztatjuk, azaz a termelési tényezők – az úgynevezett emberi erőforrások és az anyagi javak – felhasználására fókuszálunk. A hatékonyság mérésére általában hányadosokat képeznek, ahol számlálóbeli értéként valamilyen eredménykategória, a nevezőben pedig az eredmény alakulása szempontjából szerepet játszó valamely erőforrás értéke szerepel. Ha működési hatékonyságról beszélünk, akkor egy gazdálkodó szervezet profittermelő képességét vizsgáljuk, például, hogy a forgalomból milyen arányban keletkezik profit. Itt az eredményesség és a jövedelmezőség fogalma összefonódik a hatékonyság megfogalmazásával. A hatékonysági számításokat leggyakrabban pénzügyi értékekben végezzük. A számításokhoz általában a pénzügyi beszámolókat adatait és az ezeket kiegészítő gazdálkodási adatokat használjuk, ezen belül is a mérlegből és az eredmény kimutatásból származó számadatokkal kalkulálunk. A pénzügyi hatékonyságon túl lényegében bármilyen naturáliában megadott output és input változóból ráta képezhető, ha köztük ok-okozati kapcsolat van.

Tágabb értelemben a hatékonysági vizsgálatok közé sorolhatjuk a tőkeszerkezet hatékonyságának vizsgálatára használatos módszereket és mutatókat³⁴ éppúgy, mint a befektetés hatékonyságát elemző, értékelő módszereket,³⁵ ilyen módon a pénzügyi analitikus vizsgálatok jó része hatékonysági elemzésnek (is) tekinthető. A vagyonszerkezet elemzésének és a különféle cash-flow tábláknak is vannak hatékonysági aspektusai. Előbbiből a mérlegben szereplő különféle vagyontárgyak, utóbbiból a cash-felhasználás hatékonyságára lehet következtetni, feltéve persze, ha van összehasonlítható adatunk saját korábbi időszakunkról, tervszámainkról vagy a gazdaság más szereplőinek tevékenységéről.

A *termelékenység* a kibocsátás és az ehhez szükséges inputok valamely összetevőjének hányadosa. Leggyakrabban a munkaerő termelékenységét használjuk. A *teljes tényezőtermelékenység*³⁶ az összes input egységére eső öszszkibocsátás mérésére szolgál, mely jól korrelál a *munkatermelékenységgel*,³⁷ az utóbbi lényegében magyarázza a termelékenység növekedését.³⁸ Az olcsó munkaerőt foglalkoztatása és ez olcsó alapanyag közelsége azonban már nem garancia a versenyképességre.³⁹

A vezetői gyakorlati tapasztalatok azt mondatják, gyakran a hatékonyság növelését eredményezi önmagában a hatékonysági mérések bevezetése is. Ezzel együtt el kell ismerni, a hatékonyság meglehetősen komplex kategória, javítására módszerek garmadája szolgál. Néhány szokásos menedzsment javaslat: a recruiting technikák fejlesztése, a dolgozók karrier tervezése, az egyéni teljesítmények értékelése, az egyéni tréningek, a személyes tanács-

34 például WACC = Weighted Average Cost of Capital

35 NPV, megtérülési idő módszer, stb.

36 total factor productivity – TFP

37 average labour productivity – ALP

38 Elsősorban építőipari vállalkozásokkal kapcsolatos kutatások alapján állítja Crawford, 2006

39 HAYES-PISANO (1994): Beyond World-Class: The New Manufacturing Strategy, Harvard Business Review, Jan-Feb., 78]

adás, az előmeneteli rendszer változtatása, az ösztönzők fejlesztése, viselkedési tréningek, részvétel a döntéshozatalban, szervezetfejlesztési módszerek, csoportmunka, változtatások a szervezeti struktúrában vagy a technológiában stb.⁴⁰

3.1.6. Költségelemzések

A termék vagy szolgáltatás költsége minden szervezet számára kritikus, függetlenül attól, hogy for profit vagy non profit tevékenységet végez, mert ez a hatékonyság kulcsa. Sok közszolgáltatásnál nem vagy nehezen számítható, hogy mennyi hasznot vagy értéket termel a befektetés, de az mindenütt fontos kérdés, hogy mekkora hatékonysággal teljesíti a küldetését és hogyan használja fel a forrásait.⁴¹ A nincs ingyen ebéd közgazdasági paradigma értelmében az output mindig költségekkel jár, az ezek csökkentésére tett erőfeszítések tehát minden szervezetben elvárhatóak.

A költségelemzések a pénzügyi és a vezetői számvitel illetve a controlling tevékenységek között jelennek meg. Hagyományos módszerei az önköltség-számítás, az *elő- és utókalkulációk*, a *fedezeti összeg-elemzés*. A költségelemzések újabb módszerei a *job order costing*,⁴² a *process costing*,⁴³ az *activity based costing*,⁴⁴ a *nulla-bázisú költségtervezés*⁴⁵ és az *értékelemzés*.⁴⁶

40 CAMPBELL (1974) i.m. 222

41 NIVEN (2008) i.m.189

42 Az egyedi, változatos anyag- és bérigényű, főként megrendelésre gyártott termékekre kifejlesztett elszámolási és elemzési módszer, ahol a költségkalkulációkat egy-egy megrendelésre vagy projektre készítik el.

43 A módszert tömegtermelésre dolgozták ki, ahol nagy mennyiségben, azonos anyagokból homogén termékeket vagy szolgáltatást nyújtanak.

44 A tevékenység alapú költségkalkuláció (ABC) lényege, hogy a szervezeten belüli folyamatokhoz és tevékenységekhez rendelik a költségeket. A módszert az indokolja, hogy a direkt költségek aránya folyamatosan csökken az indirektekhez képest, a közvetett költségek hagyományos, mechanikus felosztása pedig indokolatlanul túl- vagy alulárzhatja a termékeket és szolgáltatásokat. Az olyan modern termelési menedzsment-módszerekhez, mint az MRP, a FMS vagy a CAM sokkal jobban illeszkedik ez a módszer.

45 ZBB - Zero-Base Budgeting) Elsősorban a tervezésnél hasznos módszer, mely a közvetett költségek tervezésénél nem használja fel a bázisidőszaki információkat, hanem célokhoz rendel indokoltan elvégzendő feladatokat és azokat költségeli.

46 A módszer a funkciókat költségeli, melyek a termékekkel kapcsolatban felmerült igényeket kielégítik. A felesleges funkciók kiiktatásában rejlik a megtakarítás lehetősége.

A *költség-haszon elemzések* a pénzben kifejezett hasznot és a költségeket vetik egybe. Akkor célszerű ezek használata, ha alternatívák közötti választást szolgál az elemzés. Az alkalmazott technikát különböző források más-más részletezésben írják le, például az alábbiak szerinti lépésekben. Az első feladat a lehetséges alternatívák listázása. Általában számos megoldási lehetőség áll előttünk egy-egy konkrét probléma megoldására, illetve adott célkitűzések elérésére. Nem szükségtelen tehát, hogy a lehetőségeket gondoljuk végig és fogalmazzuk meg. A következő lépés a megoldási utak külön-külön való elemzése összes konzekvenciájukkal együtt. Ezt követi a pénzértékben való meghatározás, azaz a hozamok és költségek meghatározása. Végül az alternatívákra való összegzés történik – szükség esetén a folyó értékek jelenértékre⁴⁷ hozásával – és a legnagyobb netto haszonnal bíró megoldási javaslat kerül kiválasztásra.⁴⁸

A módszer alkalmazhatóságának feltétele a hatások teljes körű felmérése, az időtényező korrekt értékelése, a kockázatok számszerűsítése. A vállalatok széles körében alkalmazott módszerről van szó. A szervezetek akkor hasznosíthatják jól a módszert, ha a megoldások következményei viszonylag egyszerűen meghatározhatók, limitált számú alternatívával kell számolniuk, és egymástól jól elkülöníthetőek a lehetséges megoldások.

A módszer korlátai az eddigiekből adódnak: a valóban szerteágazó és a vállalati kereteket túllépő hatásokkal járó alternatívák összes konzekvenciáját számba venni és értékelni nehéz, valamint igen költséges lehet. Vállalati szinten nem is várhatjuk el, hogy a tovagyűrűző hatásokkal is teljes körűen

47 A nettó jelenérték (NPV) kalkulációjára eltérő időponti pénzáramok összegzésekor van szükség, például beruházás értékelés esetén. A pénzáramlás elemeket jelenértékeinek összegeként határozza meg, a jelenérték számítással összehasonlíthatóvá teszi a különböző években jelentkező pénzáramokat, kiküszöbölve a pénz időértékét. A nettó jelenérték szabály alapján egy beruházás akkor támogatható, ha a nettó jelenérték nagyobb, mint nulla, azaz a nettó jelenérték pozitív. Amennyiben a nettó jelenérték negatív, akkor a beruházást el kell utasítani.

48 STIGLITZ J. E. (1999): *Economics of the Public Sector*, W.W.Norton & Company Ltd, 271.

számoljon a vállalkozás, ebben nem motiválják érdekei és általában nincs is elegendő erőforrása ehhez. A kormányzati szervezeteknél azonban más a helyzet. Ott a hatástanulmányoknak, a hosszabb távú és extern hatások mérlegelésének is helye van. A non-profit szervezeteknél a költség-haszon elemzést az is nehezíti, hogy ott még a hasznokat is nehéz számszerűsíteni.

3.1.7. Eredményesség – a célközelítés foka

A teljesítményértékelésnek ennél a módjánál bármely tervadatot, vagy előirányzatot összevethetünk a tényleges gazdasági adatokkal, kalkulálhatunk egyszerű tény-terv rátákat, de statisztikai módszertannal képezhetünk további viszonyszámokat is.

Az eredményességen valamely előre meghatározott cél elérésének mértékét értjük, tehát az eredményesség vizsgálatakor egy szervezeti aktivitás szándékolt és tényleges hatásait vetjük össze.

Ez a kategória tartalmában, értelmezésében és felhasználási lehetőségeit illetően is messze túlterjed a közgazdaságtan terén, még csak kvantitatív közelítést sem feltétlenül igényel. Egy tevékenység eredményessége számítás nélkül is értelmezhető, a cél és a megvalósulás körülményeinek leírásával, valamint összevetésével számos esetben jól meghatározható. Általában azt mondhatjuk, hogy ha a vizsgált tevékenység egy megadott szempontból a célhoz való közeledést okozott, a tevékenység eredményes volt. Ha a hatás ellentétes irányú elmozdulással járt, vagy nem okozott semmilyen változást, akkor eredménytelen.

Gazdasági elemzéseknél a fenti okfejtés általában nem kielégítő, legfeljebb első közelítésre használható. Az eredményesség megítélésakor méréseket kell végeznünk, azaz számszerűsíteniünk kell a cél, bázis és tényállapotokat. Valamilyen természetes mértékegységben ezt kivétel nélkül minden esetben megtehetjük, de jellemzően igyekszünk a naturáliákat közös bázisra hozni, a

hatásokat összegezni, ehhez pedig kézenfekvő a pénzérték felhasználása. Az elemzési gyakorlatban rendszerint a célállapot számszerűsítése mellett vagy helyett elvárt értékeket, küszöbértékeket vagy értéktartományokat is képezünk, és a cél felé való elmozdulást ezekhez viszonyítva értékeljük. Tehát ha nem csak a célállapotot, mint optimum értéket, de a közelítés kívánatos, elvárt, elfogadható, stb. mértékét is rögzítjük, akkor a tevékenység eredményességének elemzése, másokkal való összevetése még érdekesebb lehet.

Nyilvánvalóan csak akkor lenne elegendő a célérés mértékét vizsgálni, ha az nem járna együtt költségekkel, és/vagy használdozati költséggel. Azt mondhatjuk, hogy a gazdasági cselekvések során mindig történik inputfelhasználás is, ha output keletkezik, az inputok pedig – legyenek materiálisak, immateriálisak, humán erőfeszítések vagy akár információk – a legritkább esetben állnak rendelkezésre korlátlan mennyiségben.

Mindezekből következően eredményességi elemzés bármely gazdasági aktor, bármilyen tevékenységére végezhető, legyen magán- vagy közösségi tulajdonú, profitorientált vagy non-profit szervezet, avagy gazdasági tevékenységet végző jogi vagy természetes személy.⁴⁹ A gyakorlatban az eredményesség mérésére a leggyakrabban a *terveteljesítés %-os mértékét* és a *tervmódosítások számát* használják.

3.1.8. A szervezet összértéke

Számos olyan eset van, hogy a szervezet aktuális összértékét kell megállapítani. Piaci szervezeteknél ez az eladási vagy kivásárlási ár, a részvénytulajdonosi érték vagy a fúzió korrekt előkészítése során felmerülő kérdés, állami tulajdonnál egy vagyonkataszter felállításának vagy például egy esetleges privatizá-

⁴⁹ Az eredményesség fogalmát esetenként a profittermelő képesség szinonimájaként használják. Ekkor eredmény alatt általában a számviteli terminológia szerinti üzemi/üzleti eredményt vagy az adózás utáni eredményt értik. Nyilvánvalóan ebben az értelemben az eredményességnek – azaz a termelt profit mértékének – elemzése kifejezetten a versenyszférára szabott.

ciós szándék teheti ezt indokolttá. A könyv szerint nettó érték megbízható kiindulópont, de sok sebből vérezhet – a következő fejezetben erre visszatérek – a valóban reális piaci érték pedig csak akkor áll elő, ha az átruházás megfelelő piaci körülmények között tényleg meg is történik. A piaci mechanizmus működését korlátozó környezetben, monopolisztikus jelenségek között vagy egyéb okból torzult piacon még a tranzakciós ár sem tükrözi a reális piaci értéket, az előzetes árkalkulációk pedig még becslési hibákat is tartalmazhatnak. Bár minden előzetes számítás csak spekuláció, mégis, ha a piaci helyzet és a vállalat teljesítmény-potenciáljának ismeretén nyugszik, jó becslés adható. A szervezeti teljesítmény értéke ilyen esetben a múltbeli teljesítmény nyomán felhalmozott érték helyett inkább a jövőben várható teljesítményt jelenti.

MÉRLEGEN ALAPULÓ MÓDSZEREK	EREDMÉNY-KIMUTATÁSON ALAPULÓ MÓDSZEREK	GOODWILL-LEL KALKULÁLÓ MÓDSZEREK	CASH FLOW ALAPÚ MÓDSZEREK	ÉRTÉK-TEREMTÉSEN NYUGVÓ MÓDSZEREK	OPCIÓ-ÁRAZÁSOS MÓDSZEREK
Könyv szerinti érték Korrigált könyv szerinti érték Likvidációs érték Substantial value módszer	Az éves árbevétel vagy valamely eredmény-kategória felszorozásával származtatott értékek	Klasszikus goodwill kalkulációs módszer UEC értékelés Egyszerűsített UEC értékelés Egyéb goodwill-lel is kalkuláló módszerek	Free cash flow Capital cash flow Equity cash flow Osztalékon alapuló módszerek APV	EVA Gazdasági profit EVA cash flow alapon CFROI	Black and scholes formula alkalmazása Befektetési opciók Projekt kiterjesztés Befektetés halasztás Egyéb alternatív módszerek

4. sz. ábra: Vállalatértékelési eljárások⁵⁰

A fenti lista elemeinek kifejtésére a mérések bonyolultsága miatt itt nincs mód, ezért csak a manapság legnépszerűbb EVA mutatóra térek ki röviden.

Gazdasági hozzáadott érték - EVA (economic value added)

A mutató számítása: $\text{NOPLAT} - \text{WACC}^{51}$, vagy másképp $\text{ROIC} - C$, ahol C a tőke összköltsége. Az EVA-mutató üzenete az, hogy egy befektetés csak akkor teremt értéket a tulajdonosok számára, ha annak magasabb a hozama, mint a befektetett tőke költsége. A lekötött tőke a tárgyi eszközök és a nettó forgótőke összege.

50 FERNANDEZ (2002): Company Valuation Methods.

Main Valuation Methods (főbb értékelési módszerek). Balance sheets (mérleg alapú): Book value (könyv szerinti érték), Adjusted book value (korrigált könyv szerinti érték), Liquidation value (likvidációs érték), Substantial value (jelentős érték). Income statement (eredménykimutatásból származtatott): Multiples PER Sales P/EBIT-DA, Other multiples (árbevételből vagy eredménykategóriákból származtatott módszerek). Mixed – Goodwill (vegyes – goodwill alapú): Classic (klasszikus módszer, ahol a nettó eszközérték és a goodwill együtt adja a cégértéket), Union of European Accounting Experts (UEC értékelési módszere, ahol egy átértékelt nettó eszközérték és a jövőbeni hozamok jelenértékre hozásával kalkulált goodwill adja a cégértéket), Abbreviated Income (leegyszerűsített UEC módszer), Others (egyéb goodwill kalkulációs módszerek). Cash flow discounting (diszkontált CF módszerek): Equity cash flow, Dividends, Free cash flow, Capital cash flow. Value Creation (értékkalkuláció szerinti módszerek): EVA (Economic Value Added), Economic profit (gazdasági profit, melyben az implicit költségek és az opportunity cost is szerepel a ráfordítások között), Cash value added (pénzforgalmi alapon kalkulált hozzáadott érték), CFROE (Return on Equity, saját tőke megtérülésén nyugvó cash flow kalkuláció). Options (opcióárazásos módszerek): Black and Scholes módszer, Investment Option (befektetési opció), Expand the projekt (a projekt kiterjedése), Delay the investment (késedelem), Alternativ uses (alternatív hasznosítási módok).

51 Ahol a NOPLAT Net operating profit less adjusted taxes (korrigált adóval csökkentett nettó működési profit, a WACC pedig Weighted average cost of capital (súlyozott átlagos tőkeköltség).

Az EVA általános vélekedés szerint az értékteremtés legjobb mérőszáma, mert egyetlen mutatóban összeg-zi a jövedelmezőség és a növekedés mértékét. „Az EVA lehetővé teszi a megalapozottabb döntéshozatalt, és arra készíti a vezetőket, hogy döntéseiknél egyrészt a mérlegre és eredménykimutatásra gyakorolt hatásokat is figyelembe vegyék, másrészt hogy pontosan felbecsüljék az üzemi és a tőkekölség közötti átváltásokat. Segít abban, hogy a menedzsment és az alkalmazottak is megértsék és figyelembe vegyék a korábban kvázi-ingyenesnek tekintett saját tőke költségét azáltal, hogy a menedzsment külön költségként kezeli a tőkekölséget, beemeli azt a befolyásolhatónak tartott tételek közé. Ennek eredményeként a szervezet alsóbb szintjein is megjelenik a tőketudatosság, ami javítja a tőkefelhasználás hatékonyságát, és általában a tőke forgássebességének növelését is eredményezi.”⁵²

Speciális vállalatértéket ad, ha nem a teljes tulajdoni hányad kerül értékesítésre, mert a tulajdonosi befolyás korlátai ilyenkor az arányosnál jobban csökkentik a piaci értéket.

Ennél sokkal drasztikusabb értékcsökkenést okoz, ha a korábbi teljesítményfeltételek fennmaradása bizonytalaná válik – például a privatizáció után az állami megrendelések bizonytalaná válnak – vagy egyenesen a tevékenység megszűnése várható. Az utóbbi esetben már teljesítményértékelés helyett likvidációs értékről kell beszélni.

3.1.9. Mi a baj a pénzügyi mutatókkal?

A pénzügyi mutatóknak kifejlett módszertana van, magas szinten sztenderdizáltak, ezért használatunk során egy nyelvet beszélnek az elemzők. A számviteli információs rendszerek szinte automatikusan szolgáltatnak egzakt információkat. A pénzügyi mutatóknak egyértelmű az üzenete, megbízható likviditás,

52 LAÁB (2009) i.m. 79.

üzleti szektorban a profit növelése, non-profit és állami szektorban a hatékony erőforrás-felhasználás, illetve a költségek csökkentése a teljesítményelvárás. Egy gyorsdiagnózis felállításához néhány mutató kiszámítása elegendő.⁵³

Van azonban számos gyengeségük. Bár sztenderdizált megoldások vannak, nagy a vállalatok mozgástere az értékcsökkenés szabályainak megválasztásában éppúgy, mint például a halasztott adó alkalmazásában vagy a goodwill értékének számításában. Országonként is vannak eltérések az eredmény számításában, melyek megnehezítik az összevetést.

A pénzügyi mutatók felértékelik a számviteli eszközöket – a mérlegben szereplő piacképes, forgalomképes, adott áron beszerezhető eszközöket – miközben a sikerben ezek egyre hátrébb sorolódnak, átadva a helyüket a számvitelben kezelhetetlen kapcsolati tőkének, az un. emberi erőforrásoknak, információs monopóliumnak stb. Jelentősek lehetnek a mérlegen kívüli tételek, eszközök és források (vállalati nyugdíjalap, egyes immateriális eszközök, származtatott tőzsdei eszközök).⁵⁴ A számvitelben továbbá az implicit költségek⁵⁵ sem jelennek meg, csak az explicit tételek⁵⁶ kerülnek bele a kalkulációkba.

A pénzügyi számvitelben nem általános a piaci értékelés. A bekerülési értékkel és az önköltséggel nagy eséllyel elkerüljük a befektetők és hitelezők számára veszélyes túl-értékelést. A korrigált múltbeli érték sokféle eszköz-nél jó közelítése a piaci értéknek, de főként a befektetett eszközöknél egészen nagy eltérések is kialakulhatnak a valós – aktuális piaci – értékhez képest.

53 Ezek likviditási gyorsráta, a stabilitási mutató, az eladósodottsági mutató, a ROI komponensei és az EVA. LAÁB (2009) i.m. 84

54 BREALEY, R. – MAYERS, S (1999): Modern vállalati pénzügyek, Panem, 470.

55 Az implicit költség rejtett költség; két csoportja van, az egyik az elszámolható implicit költség, amely az elszámolható értékcsökkenést fedi le. Nem elszámolható implicit költség az alternatív költségek azon része, amely pénzkifizetés formájában ugyan nem jelenik meg, de mivel tényleges ráfordítás, így a gazdasági döntéseknél szükséges számba venni. Alternatív vagy haszonáldozati költség (opportunity cost) a döntés következtében elvetett másik, lehetséges alternatíva költsége illetve elvesztett hozama

56 Az explicit költség kifejezett költség; az adott időszak folyamán a tevékenységgel kapcsolatban merülnek fel és számlákon, pénzügyi átutalásokban, kifizetésekben konkrét formában megjelennek, például a kifizetett munkadíj, bérleti díj. Gazdasági költség a termelésben felmerült valamennyi ráfordítás pénzben kifejezett értéke, azaz az explicit és implicit költségek összege.

Egyedi értékelésekhez kapcsolódó számításoknál előkerülhet a jelenértékszámítás; ilyenkor a nem megfelelő diszkontráta⁵⁷ alkalmazása torz értéket eredményez.

A pénzügyi mutatók múltbéli adatokkal dolgoznak, ezek hitelesítése évente egyszer, utólag történik csak meg. Minél gyorsabbak a változások, a pénzügyi adatok annál kevésebé alkalmasak a döntések alátámasztására.

A számvitelben a határhaszon elv sem érvényesül, az első vagy egyetlen eszköz ugyanolyan egyedi értékkel szerepel, mint az ugyanakkor, ugyanott, ugyanannyiért beszerezhető tízezredik. A számvitel az eszközöket egyedileg próbálja értékelni, az egyedi értékekből rakja össze a vállalkozást. A visszafelé való értékelés, a teljes érték eszközökre való lebontása sokszor reálisabb és az előbbtől nagyon eltérő lenne, de technikailag igen nehezen kivitelezhető.

A számvitelben nem látszanak a szinergiahatások – pedig *egy lyukas zsák* A cégnél és *egy folt* B cégnél egészen biztosan kevesebbet ér, mint e kettő együtt D-nél. Végül, a pénzügyi mutatók rendszerint fontos összefoglaló, stratégiai adatok, de nem adnak semmilyen eligazítást, sem ösztönzést a napi aktivitásra a szervezet alacsonyabb szintjein.

3.2. A működési nézőpont

Megszokott, hogy a szervezet működési dimenzióját fekete dobozként ábrázolják, ahova beérkeznek a jól beazonosítható inputok és amely outputként ismét jól látható termékeket és szolgáltatásokat bocsát ki, miközben a belső folyamatai nem kis részben rejtve maradnak. A szervezetek olykor valóban komoly érdekek, üzleti, nemzetbiztonsági vagy illegális tevékenységek miatt fedik a valódi működést. Ezekről eltekintve is fekete doboz minden szervezet azon hétköznapi ok miatt, hogy a belső folyamatok rendszerint egyedi-

⁵⁷ A diszkontráta egy minimális jövedelmezőségi ráta-ként értelmezhető, amely a piacon elvárt hozamoktól és a szervezet saját tőkéjének elvárt hozamától, valamint a kockázatok értékelésétől is függ. A diszkontráta a különböző időpontbeli pénzáramokat összehasonlíthatóvá és összegezhetővé teszi. Gyakran a szinte kockázatmentes kamatlábat, a hosszú lejáratú államkötvények kamatrátáját használják fel erre a célra, máskor különböző megfontolások alapján, a kockázatok figyelembe vételével, a pénzromlás beépítésével kalkulálják.

ek, bonyolultak és kevésbé sztenderdizáltak. Kevés generális megállapítás tehető a szervezeti működésre, ezért a működési teljesítmény mérésének és értékelésének is személyre szabottnak kell lennie.

Ráadásul szinte minden szervezet változó környezetben, változó dolgozói körrel és változó vevőkörrel dolgozik, így az alkalmazkodás igénye, az innováció és a kreativitás követelménye ezeknél biztosan megjelenik.

A működés általában véve is többféle tevékenységet jelöl, például tervezési, megvalósítási és ellenőrzési szakaszra bontható. A tevékenységi specifikációtól függetlenül, működés alatt értjük az innovációs, előállítási és értékesítési folyamatokat is. Az innovációba beletartozik a meglévő és a potenciális vevői igények azonosítása, az igények új megoldásokkal való kielégítése, a termék, a felhasznált erőforrások, a gyártási folyamat, vagy a szállítás megújítása, sőt az új piacok feltárása és az új piaci helyzet kialakítása is.⁵⁸ Az innovációs teljesítmény annyira fontos, és önmagában annyira komplex teljesítménydimenzió, hogy a 3.7. fejezetben ennek értékelésére visszatérek. Az értékesítési teljesítmény pedig – beleértve az értékesítést követő szolgáltatásokat is – kézenfekvően a vevő nézőpontjából ítéltető meg legjobban. A gyártás, a termék vagy szolgáltatás-előállítás a működés lényege marad, itt pedig a folyamatselejtelemnek van kitüntetett szerepe.

A működési nézőpontban szokás tárgyalni a minőségbiztosítás kérdéseit, melyek a 80-as években kiemelt fókuszot kaptak a legfejlettebb piacgazdaságokban.⁵⁹ Sok vállalatvezetőt hallatlan lelkesedéssel töltöttek el a legendás japán vállaltszervezési módszerek⁶⁰ sikerei; a pénzügyi dominanciát egy mérnöki perspektíva egészítette ki. Az igen magasra emelt minőségi sztenderdek ugyanakkor nem feltétlenül jelentenek arányosan magasabb

58 SCHUMPETER (1911)

59 NIVEN (2008) i.m. 176

60 Pl. a kanban, Toyota Production System stb.

értéket a vevőnek és különösen nem hoznak automatikus javulást a pénzügyi paraméterekben.

Ezzel szemben a korábban tárgyalt költségcsökkentés, a hatékonysági és gazdaságossági változtatások szinte azonnal megmutatkoznak a pénzügyi mutatók javulásában – feltéve, hogy a vevő számára észrevétlenek vagy jelentéktelenek maradnak. A költségelemzés mélységei, a veszteségek forrásai, a teljesítmény-elszivárgások, a legfontosabb hatékonysági kérdések a külső elemző számára láthatatlanok. Ezeket az értékeléseket a pénzügyi számviteli információs rendszer nem szolgáltatja automatikusan, csak a vezetői számvitel, a folyamatellenőrzés, a controlling képes ehhez információkkal szolgálni. A mérésre alkalmas mutatók száma szinte végtelen és minden szervezetre egyedi. Felépítésük általában az output/input sémát követi. A legmélyebb elemzésekhez a naturáliában számba vett adatokat használják, az adattömegből pedig statisztikai egyszerűsítő módszerekkel lehet irányadó indikátorokat képezni.

A működésre vonatkozóan általános mutatók épp a szervezetek fekete doboz jellege miatt nem adhatók meg, de azért a szektoroknak megvan a jellemző gyakorlatuk. Termelő szervezetek tipikusan mérik például az átfutási időket, a *selejtarányt*, a *hulladékarányt*.

3.3. A kapcsolati nézőpont

A pénzügyi mutatók leginkább a tulajdonos, a hitelezők, a befektető érdekeit szolgálják, ezt láttuk a mutatók fókuszából. Befolyásolásuk a menedzsment szempontjából elég bonyolult, áttételes. A működési nézőpont ennek ellen-súlyozására a menedzsmenti perspektívába teszi át a teljesítménymérést. Ez a dimenzió a külső érdekhordozók számára legkevésbé követhető, ezért a megbízó-ügynök problémakör itt különösen nagy eséllyel bukkan fel.

Hosszú távon persze szintén tulajdonosi érdek, hogy a gazdálkodó szervezet belső működése hatékony legyen és innovatív megoldásokat alkalmazzanak, ahogy az is, hogy a szervezet outputja elégedetté tegye a vevőt, aki a szolgáltatást vagy a terméket megvásárolja. A hatékony működés és a vevő elégedettsége idővel minden bizonnyal meg fog jelenni a nyereségben és a pénzáramlásban is.

Az ügyfél elégedettsége szorosan összefügg a szervezet imázsával, társadalmi kapcsolataival, ismertségével és piaci pozíciójával. Az ügyfél elégedettsége az intézményeknél gyakran fontosabb, mint a pénzügyi mutatókban tükröződő teljesítmény. A pénzügyi mutatók korlátai a közszféra sajátosságaiból fakadnak – ezzel a 7. fejezet részletesebben is foglalkozik – ráadásul egy közintézmény célrendszerében a *vevők* elégedettsége nem eszköz, hanem cél, amennyiben a közszolgálat nem csak frázis, hanem az intézmény és egyben a jó állam valódi küldetése. Ha elfogadjuk a tézist, mely szerint a legfontosabb értékalkotók a termék és az előállítási folyamat kiválósága és a vevőelégedettségben elért maximális teljesítmény,⁶¹ belátható, hogy a közszolgáltatásoknál törvényszerűen ez utóbbi kerül fókuszba.

A partnerkapcsolatok nem korlátozódnak a vevőkre, az alvállalkozók, a tartós vagy eseti beszállítók, a hatósági és érdekvédelmi kapcsolatok mind hatással vannak a célok elérésére, így az ezekben mutatkozó előrelépés is a teljesítmény javulását jelenti. A vállalat menedzsment egyértelműen a hosszú távú értékesítési kapcsolatokat tartja a leginkább meghatározónak a stratégia megvalósítása szempontjából,⁶² ezért a vállalatok az értékesítési kapcsolatra fókuszálnak.

61 NIVEN (2008) i.m. 216.

62 WIMMER Á. – CSESZNÁK A. – MANDJÁK T. (2010): Üzleti kapcsolatok – vállalati szemléletmód és gyakorlat, Corvinus, 12

3.3.1. Az értékesítési kapcsolat

A szervezetek nagyon eltérő aktivitása ellenére van néhány vevői szempont, mely általánosan megjelenik a teljesítmény értékelésében. Ilyen a produktum *elérhetősége*, az *elérés időigénye*, a *vételi tranzakció hatékonysága* és az az igény, hogy a *termékszála* összetétele találkozzék a vevők igényeivel.⁶³ Más vélemények szerint a vevői elégedettség elsődleges forrásai a *precíz szolgáltatás*, az igénybe vevőnek megfelelő elérhetőség biztosítása, a *partnerség és a tanácsadás* igényének való megfelelés. Ezek azok a kérdések a vásárlásnál, melyek meghatározzák a vevő elégedettségét.⁶⁴ ⁶⁵

A vevő elégedettsége a vállalatvezetés számára a leghasznosabb teljesítmény-mutató; az elégedettségre vagy annak fontosnak vélt összetevőire vonatkozó mérési kísérletek például a következők. A *vásárlói elégedettség mérése Likert-skálán*, a *rendelésteljesítések pontossága*, a *reklamációk száma*, a *reklamációkezelés gyorsasága*, a *vásárlói lojalitás mértéke*, mely a vevőelégedettséget jól kifejező indikátor.⁶⁶

A termékek és szolgáltatások zöménél viszonylag egyszerű a vevők – potenciális vevők – beazonosítása, ezt követően pedig feltehetőek a kérdések, mi az elvárásuk, melyek a követelményeik, milyenek a preferenciáik és reményeik a termékkel vagy a szolgáltatással kapcsolatban. Általában megfogalmazható, hogy a vevő értéket szeretne kapni a pénzéért, azaz érvényes a *value for money*⁶⁷ alaptétel, az érték pedig a termékminőségben, a szolgáltatásszervezésben és a kiszolgálásban manifesztálódik. Törvényszerűek a trade off-ok, logikus, hogy ezek közül valamelyik kiemelt hangsúlyt kapjon, de a minimum követelményeknek mindhárom értékalkotónál meg kell felelni.⁶⁸

63 NIVEN (2008) i.m. 216.

64 MEYER, C. – SCHWAGER, A. (2007): Understanding Customer Experience, Harvard Business Review, February, 116–126.

65 Az American Customer Satisfaction Index is ezen alapul; 1991 óta mintegy egymilliárd válaszból képzett adatbázis jött létre a vevői elégedettség vizsgálatában.

66 WIMMER et al (2010) i.m. 36

67 A value for money „pénzért értéket” kifejezés azt jelenti, hogy különösen a közfeladatok, közszolgáltatások esetén kiemelt jelentősége van, hogy az igénybe vevők (az adófizetők) a pénzükért használható, jó minőségű terméket, szolgáltatást kapjanak, az általuk hozott áldozattal arányos értékű javakhoz jussanak.

68 NIVEN (2008) i.m. 217

3.3.2. Egyéb kapcsolatok

A partnerség a modern üzleti szervezetek számára mára emblematikussá vált. A méretgazdaságosság technológiai előnyeit senki sem kérdőjelezi meg, a nagyvállalatok üzleti előnyét pedig a szervezeti és tőkekoncentráció előrehaladása mutatja, de a fúzióknak és a növekedésnek is életképes alternatívája lehet egy partnerségi háló kialakulása. A technológiai cégek közötti innovációs együttműködés, a kkv szektor hálózatosodása vagy az egyetemek és tudásközpontok köré szerveződő céghálók mind a partnerségek szinergiáit igazolják.

A beszállítói kapcsolatok erősítésének, különösen a hosszú távú együttműködésnek számos előnye van, a stabil minőségen, kiszámítható árakon és megbízható ellátáson túl pl. a közös fejlesztés lehetősége.⁶⁹ A beszállítók értékelésének legfőbb szempontjai a beszerzés hatékonyságát befolyásoló tényezők miatt a szállítási teljesítmény, a minőséghez képest kedvező ár és a fizetési feltételek. A fejlesztésben és a problémamegoldásban való együttműködés, a termékváltási, termékmegújítási képesség új szempontok, melyek az utóbbi időben jelentek meg a partnerkapcsolatok teljesítményértékelésében.⁷⁰

A tágabb értelmű partnerség, a *public relations* jellegű kapcsolatok is felértékelődtek, párhuzamosan a társadalmi felelősségvállalás elterjedésével. Az ebben elért teljesítményt is méri számos for profit és non profit szervezetben, bár a közvetlenül ide kapcsolható indikátoroknak – mint a *megjelenések, közlemények vagy vállalati események száma* – nincs direkt hatásuk a pénzügyi mutatókra, sőt, rövidtávon veszteséget okozhatnak. Ha viszont a partnerség-építési tevékenység inputjai helyett az outputot, a *szervezeti reputációt* próbáljuk megfogni, mérési nehézségekbe ütközünk. Ráadásul a partnerségnek számos kockázata is van; a legkevésbé kockázatos kapcsolatban a partnerszervezet missziója, értékei és a két vállalati kultúra is közel van egymáshoz.

69 WIMMER et al (2010) i.m. 15

70 WIMMER et al (2010) i.m. 39

A partnerségben mutatkozó teljesítményhez is rendelhető teljesítménymutatók, például a következők:

- a *partnerkapcsolatok száma*,
- a *partnerkapcsolati események gyakorisága*,
- a *meghívások száma, vagy*
- a *PR célú reprezentációs költsége stb.*

3.4. Humán mérések

Az elterjedt terminológiával emberi vagy humán erőforrásként emlegetett munkatársi kör szervezeti jelentőségét nem kell külön hangsúlyozni, emberek nélkül nincs is értelme szervezetről beszélni. A dolgozókat pusztán erőforrásként emlegetni a szervezeti teljesítmény erősen zsargonos és degradáló értelmezése, de még azok a szerzők, akik ezt a terminológiát használják, kiemelnek néhány egyedi specialitást. Ilyen például a tartósság. „Nem kopik el használat közben, sőt a fejlesztések eredményeként és a megszerzett tapasztalatok révén inkább folyamatosan javul, nem beszélve arról, hogy hosszú munkaciklusú (40-45 év), teljesítőképesége fokozható (mindegyik karrierfázisban más jellemzők az erősségei, amelyekből mindig a legmeghatározóbbat kell kiaknázni)”.⁷¹ Nem utánozható, nem hamisítható, innovatív, megújuló, értéktremető, mobil, ugyanakkor nehezen felcserélhető és helyettesíthető. „A nagy tapasztalattal rendelkező munkaerőt nehéz vagy lehetetlen pótolni, mert általában ők a kérdéses szervezet sikerének letéteményesei, hiányuk törvényszerűen kudarchoz vezet. Hasonló a helyzet a kiemelkedően tehetségesekkel is.”⁷² „A szervezeti teljesítmény a képességek és a motiváció eredménye.”⁷³ „A szervezeti teljesítmény kialakulásának két fontos összetevője van.

71 SZAKÁCS G. (2014): Az emberi erőforrás gazdálkodás fejlesztésének elméleti kérdései a magyar közszolgálatban, NKE, 10

72 SZAKÁCS (2014) i.m. 10

73 MACZÓ K. (2007): Controlling a gyakorlatban 3

Az egyik összetevő az, mennyire jól sikerült meghatározni a vállalat céljait. A másik, hogy mekkora erőfeszítést képes és hajlandó a szervezet kifejteni a célok elérése érdekében.⁷⁴ A célok kialakítását természetesen az is befolyásolja, hogy milyen környezetben működik a szervezet és milyen információk állnak a döntéshozók rendelkezésére akár a környezetről, akár a szervezetről vagy a fejlődési lehetőségekről. Szintén fontos a meglévő struktúra – a folyamatok, a belső szervezeti sajátosságok, a struktúraképző formális és informális elemek⁷⁵ – amelyen belül a célok meghatározására törekszünk. A kifejtett erőfeszítések pedig attól függenek, hogy milyenek a szervezeten belül megtalálható képességek és mekkora kapacitás áll belőlük rendelkezésre. Szintén érdemben befolyásolja a teljesítményt, hogy az egyes erőfeszítések összhangban működnek-e egymással és hogy a szervezet tagjai milyen mértékben hajlandók a szervezeti teljesítmény elérése érdekében összehangoltan tevékenykedni.⁷⁶

Terjedelmes szakirodalma van az egyéni teljesítménymérésnek és az ún. humán kapacitások specialitásának. A dolgozó nem a szervezet tulajdona, önálló akarata szerint köt vagy bont munkaszerződést, a szervezet számára forgalomképtelen *erőforrás*; a humán tőke a számviteli vagyonban nem is szerepel. A dolgozói erőfeszítések nem raktározhatók, a ki nem használt erőfeszítések, az elpocsékolat munkaidő csak nagyon korlátozottan pótolható. A munkaerő nagyon sajátos rugalmassággal hasznosítható, a dolgozók innovativitása, kreativitása hatalmas tartalékot rejthet a szervezet számára, egyes szervezetek lényegében semmilyen más erőforrást nem használnak, kizárólag a humán kapacitás biztosítja gazdasági sikerüket. A közsférában is számos olyan tevékenység zajlik, több olyan kvázi közszolgáltatás törté-

74 MACZÓ (2007) i.m. 3

75 FARKAS et al (2007) i.m.

76 MACZÓ (2007) i.m. 8

nik, ahol ennek kiemelt jelentősége van, de a harmadik szektor uralkodóvá válásával az üzleti szektorokban is általánosan felértékelődtek a humán kapacitások.

Az úgynevezett humán erőforrással való gazdálkodás kisebb részben hasonló gazdasági alapú döntési mechanizmusokat igényel, mint más erőforrások, ezért a controlling hagyományos eszközeit és a szemléletét megtartva és a specialitásokra tekintettel bővítve vizsgálható.⁷⁷

Az egyéni teljesítményértékelés önálló területté nőtte ki magát, ezért csak néhány pontban említem a konkrét méréseket. A humán mérések jellemzően három területre, a *dolgozók eredményeire*, a *magatartásukra* és egyéb, a szervezeti teljesítmény szempontjából fontos *tulajdonságaikra* vonatkoznak. A leggyakoribb mérések a dolgozók magatartására, képességeire és *erőfeszítéseik eredményeire* irányulnak. Ide tartozhat például a *kiszolgálás gyorsasága* vagy a *lezárt ügyek száma*.

A teljesítményértékelés, az alkalmazottak munkájának értékelése a személyügyi controlling feladata. Általában a teljesítmény fokozását, vagy a motiváció növelését szolgálja, a bérmegállapítás és a karriertervezés alapja is lehet. Fletcher és Williams a teljesítményértékelés két különböző formáját azonosította, amelyek egymással konfliktusban lehetnek, az alkalmazott munkájának megítélését és a fejlesztés elősegítését. Randell szerint az értékelő rendszer célját három fő kategóriába lehet besorolni, ezek a bérezés, a jövőbeli potenciálok felmérése és a teljesítmények elemzése, melyek közül csak egy célt szabad szolgálnia.⁷⁸

⁷⁷ MACZÓ (2007) i.m. 8

⁷⁸ MACZÓ (2007) i.m.

3.5. Tanulás fejlődés

A modern piacgazdaságokban a 20. század derekától erősödik a tendencia, hogy az erőforrások között az immateriális eszközök jelentősége felértékelődik. Az információ közgazdaságtanának megszületése fontos fordulópontra volt a tudományban, mert ráirányította a figyelmet a kulcserőforrásra a 80-as években.

A szervezet vezetői sajátos helyzetben vannak a tanulás-fejlődés nézőpont szempontjából. Egyrészt részükről elvárt a dolgozók mentorálása, a képzés és továbbképzés előmozdítása. Másrészt saját előrehaladásuk, a szervezet érdekében való tudásgyarapítás igénye is magától értetődő. Az itt értékelhető teljesítmény egyénekhez kötődik, a szervezet általában csak az egyéneken keresztül jut ehhez; értékelése az egyéni teljesítményértékelés itt nem részletezett területe.

A legtöbb iparágban legalább elindult folyamat, melynek végén a rutinfeladatokat technikai eszközök veszik át. A tanulás pedig folyamatos igény a nem rutin jellegű feladatok teljesítése során és a tudás egyre inkább felértékelődik. A szervezeti tudást tanulással gyűjti és gyarapítja a szervezet. Ebben kulcszerepe van a szervezeti vállalkozó szellemnek, mely ösztönzi az innovációt, a közös vállalatalapítást vagy akvizíciót, az új termékeket vagy a szervezeti átalakulást, de akár az adminisztratív fejlesztést is. A szervezeti vállalkozó szellem megnyilvánulhat javítgatásban, fiatalításban, stratégiai megújulásban, sőt a feladat újraértelmezésében is.⁷⁹

Akár kívülről, akár a szervezeten belülről fakad a tudás, vonatkozhat technikai újításokra, integrálhat elméleti és tapasztalati elemeket és arra is vonatkozhat, hogy hogyan aknázza ki eredményesebben a szervezet az erőforrásait. A szervezeti tudás folyamatos és dinamikus kapcsolatok, cselekvések és hatékony kommunikáció révén alakul, ha a vezetők a tanulás-

79 DESS-t és szerzőtársait (2003) idézi FARAGÓ (FARAGÓ K. (2013): A szervezeti döntéshozatal új irányzatai: hogyan működnek, hogyan döntenek, hogyan tanulnak és hogyan változnak a szervezetek? in: Szervezet és pszichológia, A SZERVEZETI DÖNTÉSHOZATAL ÚJ IRÁNYZATAI (szerk. Faragó), Eötvös Kiadó

nak és a kreativitásnak megfelelő támogató légkört teremtenek. „Ez a megfelelő légkör a bizalom, a fő elképzelésekben való egyetértés és a megfelelő ellenőrzés megteremtésével valósul meg.”⁸⁰

3.6. Kockázat

A kockázati perspektíva is fontos és érdekes a szervezetek számára, de e tekintetben bonyolultabb a helyzet, mint a vevők elégedettsége vagy a szervezeti tudásfelhalmozás esetében. Míg az utóbbiaknál a dominancia-elv érvényesül, azaz a több mindig jobb, a kockázatvállalásnak nincs általánosan ideális szintje, szükséges minimuma vagy tolerálható maximuma. A szervezetek kockázatvállalása szempontjából az a kérdés, milyen kockázatvállalási magatartás segíti legjobban a versenyképesség fenntartását, milyen kockázatvállalási mintázatok illeszkednek leginkább a szervezethez, mi vezet sikerhez. A szervezeti kockázatvállalást a környezet, a kompetencia, a szervezet múltbeli teljesítménye és a jelenbeli erőforráshelyzete is befolyásolja, de szerepet játszik a siker és a kudarc észlelése és értékelése is. Egy szervezet számára az az egészséges kockázatvállalás, mely mellett vállalkozó kedve kialakul és fennmarad.⁸¹

A kockázatvállalás a szervezetben tevékenykedő, többnyire vezető munkakörben foglalkoztatott személy döntéseinek sorozata, melyet bizonytalan helyzetben hoznak, a-melynek negatív kimenetele is lehet, és a döntés végeredménye a szervezet egészére vonatkozik. A szervezeti kockázatvállalás a kompetens szervezeti tagok kockázatos döntéseinek sorozata.⁸²

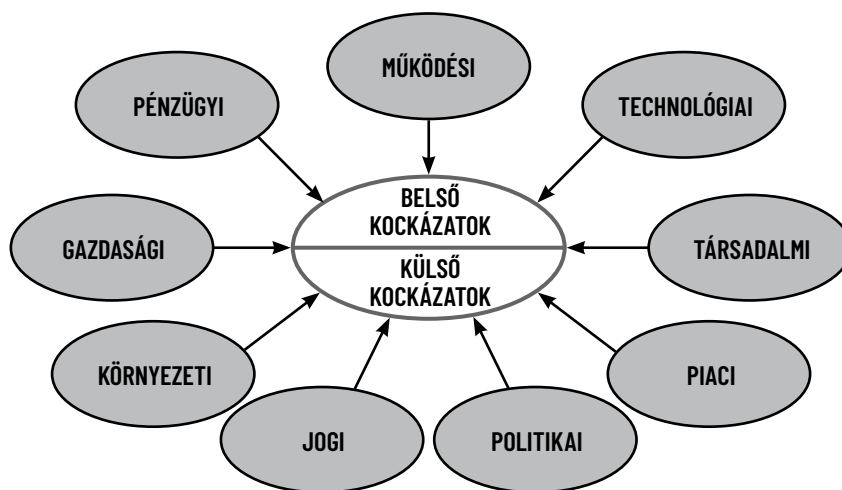
A szervezetek működése során jelentkező kockázatok négy nagy csoport-

80 FARAGÓ K.:(2013) i.m. 27

81 KÁDI A. (2013): Szervezeti innovativitás és kockázatvállalás, mint a szervezetek sikerességének motorja in: Szervezet és pszichológia, A SZERVEZETI DÖNTÉSHOZATAL ÚJ IRÁNYZATAI (szerk. Faragó), Eötvös Kiadó, 33

82 KÁDI (2013) i.m. 33

ba sorolhatók. Vannak anyagi kockázatok, erre példa a pénzügyi befektetések lehetséges vesztesége. Léteznek fizikai kockázatok, melyek esetén a kockázattvállaló vagy a fizikai környezet testi, illetve fizikai épsége kerülhet veszélybe. Az úgynevezett szociális kockázattvállalás olyan helyzetekben mutatkozik meg például, amikor a személy nehéz, az önbecsülését fenyegető helyzeteket is elvisel egy távolabbi cél érdekében. Végül az erkölcsi kockázattvállalás esetében, ha a körülmények megkívánják, a személy megszegi saját vagy a társadalom normáit, például csaláshoz folyamodik. A szervezetek számára szintén fontos, hogy a kockázatok nem csak kívülről, hanem a szervezetből magából is fakadhatnak és ezeknek további altípusai azonosíthatók a következő ábra szemléltetésében.



5. sz. ábra: Kockázattípusok⁸³

⁸³ CHAPMAN (2006)-t idézi Kádi (2013) i.m.

Vannak olyan szervezetek, például a pénzügyi szolgáltatók, akik számára kötelező a kockázatkezelési szabályzat elkészítése és alkalmazása. Nagy és sok bizonytalanságot rejtő üzleti vagy kormányzati szervezetek struktúrájában és vezetésében a kockázatmenedzsment hangsúlyosan jelen van. Ezekben az esetekben iparág specifikus méréseket és értékeléseket végeznek és folyamatosan monitoring alatt tartják a környezeti és a belső kockázatok alakulását.

3.7. Az innovációs teljesítmény

A szervezetek innovációs teljesítményének méréséhez célszerű az innovációs aktivitás inputjait és outputjait elkülöníteni. A saját kutatás K+F ráfordításai egyértelműen inputok, de akkor is keletkezhetnek inputok, ha egy vállalat nem végez saját kutatást, hanem más eredményeit vásárolja meg. A kutatási eredmény ugyanis önmagában nem jelent innovációt. Az innováció outputja lehet egy új termék, egy bevezetett új folyamat vagy egy átalakított szervezet lehet.⁸⁴ Az innovatív vállalkozások innovációs teljesítménye természetesen nem önmagában érték, ennek révén termelékenyebbek, exportképesebbek, magasabb minőséget állítanak elő, tehát versenyképesebbek a konkurensaiknál. Ily módon az innovációs teljesítmény a szervezeti teljesítmény okozója lesz, már rövid távon javíthatja a szervezeti pénzügyi mutatóit. Az exportképesség növekedése a termékek minőségjavulásával és a termelékenység növekedésével is összefügg, amely lehetővé teszi az exportpiacokra való kilépést. Nemzetközi szervezetek esetében azonban gyakori, hogy míg az innovációs inputok egésze és az innovációs teljesítmény egy-egy leányvállalatra vagy a headquarter-re korlátozódik, a hatások tovagyűrűznek a vállalatcsoporton belül, ezért a *tudástermelési függvény* furcsa alakot ölthet, mert a vállalati teljesítmény innovációs növekedése érdemi innovációs teljesítmény nélkül is megvalósulhat.

84 HALPERN L. – MURAKÖZY B. (2010): Innováció és vállalati teljesítmény Magyarországon, Közgazdasági Szemle, LVII. évf., 2010. április, 294

Az EU-tagállamokra rendszeresen készülő, harmonizált közösségi innovációs felmérés (Community Innovation Survey, CIS) adatai alapján az eljárásinnovációt bevezető vállalatok 48 százaléka, a termékinnovációt végző cégek 42 százaléka nem végzett K+F tevékenységet.⁸⁵ Az innovatív magyarországi vállalatok fele sem végzett ilyen tevékenységet az adatok szerint, így igazolódik, Acemoglu azon tétele, hogy a követő országok formális K + F-tevékenység nélkül is képesek lehetnek számukra új technológiák vagy termékek bevezetésére és ily módon jelentős termelékenységprémium realizálására.⁸⁶

Az innovációs teljesítmény növelése a fentiekből következően minden szervezetnek érdeke lenne, vannak ugyanakkor szép számban azt akadályozó tényezők is. Legkézenfekvőbb a költségkorlátok említése, azaz a tőkehiány a vállalkozáson vagy a csoporton belül, a külső forrásokból származó finanszírozás hiánya, de a szükséges szaktudás is hasonló kemény korlát lehet, és piaci tényezők is gátat szabhatnak.⁸⁷ Ritkán említik, pedig nagyon fontos elem, hogy a szellem tulajdon kellő védelmet élvez-e megszületése után; a szellemi tulajdonjog megfelelő védelme vagy ennek hiányosságai ugyanis nagyon erősen befolyásolják az innovációs teljesítményekben való stratégiai gondolkodást. A 90-es és a 2000-es években végzett magyarországi versenyképességi kutatások adatai az első számú vezetők és a pénzügyi igazgatók válaszai alapján azt mutatták, hogy a rendszerváltást követően a teljesítménymenedzsmentben, így a szervezeti teljesítményértékelésben is jelentős módszertani változások és fókuszeltolódás történt. Felmérték a stratégiai tervezési eszközök, az adatbázisok, a controlling-eszközök, a költségszámítási módszerek használatát is. A teljesítményértékelés szempontjából az utóbbiaknak van nagyobb jelentősége. A controlling eszköztár némileg bővült, de a cégeknek

85 HALPERN – MURAKÖZY (2010) i.m. 302

86 HALPERN – MURAKÖZY (2010) i.m. 308

87 HALPERN – MURAKÖZY (2010) i.m.300

csak 50-60%-a használja a tipikus eszközöket; ugyanakkor szembetűnő a csökkenés a hagyományos pénzügyi alapú módszertanokkal kapcsolatban.⁸⁸ Ez azért is fontos, mert a valódi innovációs teljesítményt a hagyományos eszközök csak részben képesek követni.

Az innovációs teljesítményt mutatja az új termékekből származó értékesítési árbevétel százalékos aránya, a *kizárólagos joggal gyártott termékek* százalékos részesedése az árbevételből vagy *innováció bevezetése* a versenytársakéhoz vagy a tervhez képest. Indokolt a termékfejlesztési folyamat szakaszaiban a hozam növelésének, a *fejlesztési folyamatok átfutási idejének* és költségek alakulásának a mérése. A *Break-Eve Time* (BET) a termékfejlesztés hatékonyságát jelzi azzal, hogy a folyamat teljes időigényét vizsgálja. Mindezeket, a hozamokat, az átfutási időket és a költségeket mérő mutatókat célszerű olyan mutatókkal kiegyensúlyozni, amelyek a *fejlesztés újdonságértékére* vonatkoznak.

3.8. Fenntarthatóság

A fenntarthatóság tekintetében elért eredmény leggyakrabban a szervezet környezettel való összhangját, a környezetkárosítás redukálását jelenti. Tágabb értelemben a társadalmi beágyazottságnak, a társadalmi fenntarthatóságnak is komoly értéke van. A közgazdaságtani fősodor szereti magát a társadalmak és környezeti jellemzők feletti, magasabb szférában érvényesülő axiómák tudományaként feltüntetni. A gazdaság gyakorlata, a praktikus cégvezetés vagy szervezetfejlesztés azonban a legkritikább esetben tud csak elvonatkoztatni társadalmi és környezeti tényezőktől, hiszen a tevékenysége a szűkebb és tágabb értelmű társadalomba és természeti környezetbe ágya-

88 DANKÓ D. – KISS N.(2006): A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között. Versenyképességi kutatások 32. sz. műhelytanulmány, Budapesti Corvinus Egyetem, http://www.uni-corvinus.hu/vallgazd/kutatas/versenykepesség_main.html, 22

zott. Mialatt számos olyan szervezet van, melynek missziója a társadalom alakítása, a természeti környezet esetében inkább a nyom nélkül való működés az elvárható.

A fenntarthatóság igénye egyre többet emlegetett fogalom; újabban a versenyelőnyt teremtő tényezők között is hangsúlyosan szerepel. A fenntartható fejlődés lényege, hogy a jelen generációk igényeinek kielégítésével ne korlátozzuk a következő generációk esélyeit és erőforrásait. Bár általában a tevékenységek környezetterhelésével kapcsolatban használják, a fenntarthatóságnak több rétege létezik, elfogadott a fogalom humán, társadalmi, természeti valamint gazdasági dimenziójának megfogalmazása.⁸⁹ A fenntarthatóság fogalom kiterjesztését indokolja, hogy a végső célban, a jólét fennmaradásában és növekedésében mindegyik dimenzióknak szerepe van.⁹⁰ Nehezebb megfogni szervezeti szinten a fenntarthatóságot. Az ún. felelős vállalat koncepcióban a szervezet a vele kapcsolatba kerülő embercsoportokra és a tevékenységével befolyásolt természeti környezetre nem egyszerűen eszközként és erőforrásként tekint a céljai elérésében, „hanem tekintetbe veszi döntéseinek és politikájának az emberekre és a természeti környezetre való hatását.”⁹¹ A fenntarthatóságot biztosító tevékenység a pénzügyi mutatókban is megjelenő versenyelőnyt biztosít a felelős szervezet számára.⁹² A környezeti teljesítmény értékeléséhez használatos indikátorokat javasolt az OECD már 1993-ban⁹³, majd az Európai Környezetvédelmi Ügynökség fogalmazott meg indikátorrendszert e témában,⁹⁴ és több más rendszer is bevezethető. A szervezetek teljesítménye külső kontrollokkal is ellenőrizhe-

89 Az ENSZ 212-es keretstratégiáját idézi HARAZIN P. (2017): A fenntarthatóság dimenzióban végzett teljesítményértékelés korszerű eszközei, Doktori értekezés, 3

90 A növekedési ráták elsődleges hozzájárulója a humán tőke, azt a megtermelt tőke és a természeti tőke követi vonatkozó ENSZ report szerint 55%, 32% és 13%-kal. Harazin (2017), i.m. 3

91 CHIKAN A. (2005) i.m.139

92 KAPUSY (2007): A fenntartható fejlődés és a vállalatok kapcsolata, 24 Idézi Harazin (2017) i.m. 6

93 OECD (1993): OECD core set of indicators for environmental performance review, idézi Harazin (2017)

94 EEA (2005): EEA core set of indicators, technical report, idézi Harazin (2017)

tő, de a fenntarthatóság és a versenyelőny összefüggése indokolttá teszi, hogy a stratégiai vezetés keretében a szervezetek maguk is meghatározzák a saját kulcsfontosságú teljesítményelemeit a fenntarthatóság területén is. Az összefüggést az értékteremtés hozza létre, a környezeti és társadalmi fenntarthatóság ugyanis egyre magasabb értéket nyer a dolgozók, a partnerek, a vevők és a szervezetek más érdekhordozói számára.

A környezeti teljesítményértékelés (Environmental Performance Evaluation) legismertebb módszere a környezeti számvitel. Ez a vezetői számvitelen belüli rendszer, mely összegyűjti és a kontrolling funkcióval együtt elemzi a kapcsolódó információkat, például az ártalmatlanítás folyamataira, a környezeti kockázatok csökkentésére, a védelmi költségek csökkentésére, a hulladékgazdálkodásra, a természeti erőforrások hatékonyabb kihasználására vonatkozóan. A környezeti számviteli alrendszer „a környezetvédelmi működés pénzügyi hatásaival foglalkozik, és célja a vezetői döntések támogatása a termékek és projektek értékelése által”⁹⁵

A társadalmi dimenzióhoz kapcsolódó teljesítményértékelés a társadalmi felelősségvállalás (Corporate Social Responsibility) koncepciójában jelenik meg. Az ISO 26000⁹⁶ nemzetközi szabvány alapján a társadalmi felelősségvállalás a gyakorlatba emelhető. Az itt tárgyalt tárgykörök az átláthatóság, az etikus magatartás, az emberi jogok tisztelete, a vezetési morál, a közösségi kapcsolatok és a környezethez, különös tekintettel az üzleti környezethez való viszony tekintetében fogalmazznak meg kérdéseket és adnak módszertant az eredmények kiértékeléséhez. A vállalati társadalmi teljesítmény tehát „olyan üzleti tevékenységek halmaza, melyek hatást és eredményt gyakorolnak a társadalomra, az érdekeltekre és a szervezetre magára.”⁹⁷

95 CSUTORA – KERÉKES (2004): A környezetbarát vállalati irányítás eszközei, 71. Idézi HARAZIN (2017) i.m. 31-32

96 ISO 26000 (2010): Guidance on social responsibility, idézi HARAZIN (2017)

97 AGUDO V. et al (2012)-t idézi HARAZIN (2017) i.m. 148

A társadalmi felelősségvállalás image-építő, a szervezet beágyazottsága révén az erőforrások biztonságát nyújtja, így a pénzügyi eredményen kívül is hasznos.⁹⁸ Az ellenzők is legfeljebb azzal érvelnek, hogy a szervezetek jobban is felhasználhatnák a forrásaikat, ha a működési hatékonyságuk fejlesztésére koncentrálnának, illetve ügynöki költségeket okoz a támogatási tevékenység.⁹⁹ A bevezetés mögött legtöbbször a vezetői elkötelezettség és a növekedési lehetőségek állnak, míg mások pótlólagos forrásokat vagy befektetők érdeklődését remélik attól, ha társadalmilag fontos ügyekben nyújtanak teljesítményt.¹⁰⁰ Hogy összességében mennyire hasznos a szervezet számára a felelős vállalati működés, az dönti el, hogy milyen iparágban tevékenykedik. Dinamikus iparágakban és erős versenyhelyzetben nagyobb a pénzügyi teljesítményre gyakorolt hatása. Kutatások bizonyítják, hogy a társadalmi felelősségvállalási költségek határhaszna folyamatosan változik és egy fordított U-alakú görbével írható le.¹⁰¹

Néhány fenntarthatóságot mérő rendszer.¹⁰²

Dow Jones Sustainability Index (DJSI)

Az indexet 2011 óta használják, a legáltalánosabban elterjedt külső értékelő rendszer. A következő három dimenzióban méri a teljesítményt: gazdaság, társadalom és környezet. Súlyozva szerepelnek benne többek között a kockázat és krízismenedzsmentre, az etikai kódexre, a tehetség gondozásra, a környezetre való hatásra továbbá a jótékonyagra vonatkozó kérdések.

98 WANG H. - CHOI J. - LI J (2008): Too Little or Too Much? Untangling the Relationship Between Corporate Philanthropy and Firm Financial Performance, *Organisational Science*, vol. 19. No.1, 143

99 WANG et al (2008) i.m. 156

100 BORZA - CRISAN-MITRA (2008): The role of corporate social responsibility in social entrepreneurship, *Management & Marketing Challenges for Knowledge Society* 67

101 817 cég adatai alapján bizonyította ezt Wang et al (2008) i.m. 157

102 HARAZIN (2017) i.m.158

OEKOM Responsibility Report (OEKOM)

Társadalmi és környezeti dimenziókat különít el a 2012-ben kidolgozott rendszer, melyben az öko-hatékonyságot, a termékfelelősséget mérik, továbbá a környezetmenedzsmentre, az üzleti etikára, a személyzetre és a szolgáltatásokra vonatkozóan fogalmazznak még meg megállapításokat, ilyen módon értékelve a fenntarthatósági teljesítményt. A rendszer a befektetői döntések alátámasztását szolgálja.

Carbone Disclosure Project (CDP)

2010-ben fejlesztették ki a fenntarthatóság értékelésére, elsősorban a klímaváltozással és a vízgazdálkodással kapcsolatos kérdésekre adott válaszokat értékel.

4. Integrált rendszerek

Az integrált vállalatértékelési rendszereket a 80-as évektől formálódó információs korszak kényszerítette ki. Míg az ipari korszakban a specializáció, a méretgazdaságosság kihasználása és a technológia aprólékos kidolgozása segítette a költségtakarékosság révén nyereséges értékesítést, az információs korszakban az értékteremtés és az értékláncok kerültek fókuszba. A versenykörnyezetben a nem anyagi erőforrások, az innovativitás és a fogyasztók megnyerése a korábbinál nagyobb jelentőségre tett szert a versenyképességben.¹⁰³ Az integrált rendszerek a pénzügyi mutatókra alapozott értékelések ellenében alakultak ki, közös bennük, hogy egyéb nézőpontokat is beemelnek a teljesítmény értelmezésébe, gyakran a pénzügyi teljesítmények okozóira fókuszálnak, továbbá az eltérő nézőpontokat koherens rendszerré igyekezvén összekapcsolni, integrálják.

4.1. Összefoglaló a legelterjedtebb integrált rendszerekről

E témában a legnagyobb hatású tudományos művek Kaplan és Norton művei. Főként az alábbiak:

- The Balanced Scorecard: measures that drive performance, 1992;
- The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action, 1996 és
- Using the balanced scorecard as a strategic management system, 1996.

Szintén a legidézettebb munkák között van Cooper és szerzőtársai, Neely és szerzőtársai valamint Lynch és Cross alábbi munkái:

- Cooper et al (1978): Measuring efficiency of decision-making units,
- Neely et al (1992): Performance measurement system design: a literature review and research agenda,

¹⁰³ SZÍVÓS L. (2007): Áttekintés a Balanced Scorecard módszerről a mértékadó szakirodalom feldolgozásával

- Lynch et al (1991): Measure Up!,
- Cooper et al (1984): Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis.¹⁰⁴

A szakirodalomban leggyakrabban hivatkozott, e tekintetben a legismertebb integrált rendszerek:

- The ROI, ROE, ROCE and derivatives Simons (2000)
- The Economic Value Added Model (EVA) Stewart (2007)
- The Activity Based Costing (ABC) Cooper and Kaplan (1988)
- The Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique (SMART) Cross and Lynch (1988)
- The Balanced Scorecard (BSC) Kaplan and Norton (1992)
- The Service-Profit Chain (SPC) Heskett et al. (1994)
- The Cambridge Performance Measurement Framework (CPMF) Neely et al. (1996)
- The Performance Prism (PP) Neely et al. (2001)
- The Key Performance Indicators (KPIs) Parmenter (2010)¹⁰⁵

4.2. A meghatározó elképzelések sajátossága

4.2.1. MBO

A célközpontú menedzsment az egyik első ilyen integrált rendszer (MBO - Management by Objectives). Az MBO meghatározza minden egyes alkalmazott célját, folyamatosan irányítás, ellenőrzés és visszacsatolás mellett nyomon követi azok teljesítését. A módszer célja, ahogy minden ilyen jellegű fejlesztésnél, a szervezet teljesítményének növelése a kitűzött részcélok

104 TATICCHI, P. - TONELLI, F. - CAGNAZZO, L. (2010): Performance Measurement and Management: A Literature Review and a Research Agenda, Measuring Business Excellence, VOL.14 NO. 1., 6

105 TATICCHI (2010) i.m. 14

folyamatos elérésén keresztül.¹⁰⁶ Kulcsszerepe van jövő évben elérni kívánt eredmények részletes megfogalmazásának, és az ehhez szükséges akciók és határidők összegyűjtésének, de emellett az eredmény mérésének módját és az elérni kívánt célértékeket is pontosan meghatározzák. Így egy jól menedzselhető teljesítményértékelés áll össze, mely a keleti hoshin menedzsmenttel és a nyugati scorecard rendszerekkel is rokonságot mutat.¹⁰⁷

A vállalat egészének vagy a nagyobb egységeknek a pénzügyi tervszámait lebonthatók a kisebb egységek, végső soron az egyes dolgozók számára elérendő értékekre a működési köreikben, ilyen módon változatos perspektívákban fogalmazódhatnak meg a célértékek. Az MBO-hoz megfelelő menedzseri attitűd és vállalati kultúra kapcsolódik, nagy szabadságot ad a kisebb egységeknek a célérés mikéntjében, de folyamatos és közvetlen interakciót és támogató attitűdöt is feltételez a menedzsment részéről. A rendszer tehát kisebb szervezetekre és alacsony szétterjedt tevékenységekre alkalmazható.

4.2.2. BSC

R. Kaplan és D. Norton komplex szervezetértékelési rendszere, a Balanced Scorecard (BSC) a 90-es évek elejétől indult világhódító útjára. Nincs ebben a megfogalmazásban semmi túlzás, az integrált szervezetértékelési rendszerek közül messze a BSC terjedt el leginkább, ma is ez a legszélesebb körben használt komplex értékelési rendszer. Silk becslése szerint a Fortune 1000 legnagyobb amerikai vállalat 60%-a alkalmazta a Balanced ScoreCardot már 20 évvel ezelőtt.¹⁰⁸ A modell négy nézőpontot is alkalmaz az értékelésben, a hagyományos pénzügyi teljesítménymutatók mellé azonos súllyal bekerül-

¹⁰⁶ DRUCKER, P (1986): MANAGEMENT, Tasks, Responsibilities, Practices, TRUMAN TALLEY BOOKS / E.P. DUTTON / New York, 126

¹⁰⁷ MACZÓ (2007) i.m.

¹⁰⁸ SILK (1998), idézi Kureshi, N. (2014): To Balanced Scorecard or Not to Balanced Scorecard, That is The Question, JOURNAL OF STRATEGY & PERFORMANCE MANAGEMENT, Volume 2, Issue 1, January 2014.

tek a vevők, a működési folyamatok, valamint innováció és tanulás nézőpontját tükröző mutatók. A balanced modell a nézőpontokon túl egyensúlyt teremt a rövid távú és a hosszú távú mutatók, a pénzügyi és a nem pénzügyi jellegű mutatók, a külső és belső teljesítményokozók, valamint a leading és leading indikátorok között is; mindezzel érzékeltetve, hogy a komplex értékelésben minden perspektívának és módszernek helye van.

A Balanced Scorecard nem egyszerűen egymás mellé helyezi a négy legfőbbnek ítélt nézőpontot, hanem stratégiai értelemben kapcsolja össze az eltérő perspektívákat. A teljesítményértékelő rendszerben kitüntetett szerepe van a vevői orientációnak, így tűnik, a szerzők szerint ennek van legközvetlenebb kapcsolata a cégek missziójával. A vevői elvárásoknak való megfelelést szolgálják a megfelelő belső folyamatok, azt pedig a munkatársak fejlesztésével lehet elérni. E szerint a pénzügyi nézőpont indikátorai, mint az árbevétel növelése vagy a tervteljesítés állnak a missziótól a legtávolabb. Más oldalról ez azt is jelenti, hogy a pénzügyi indikátorokat előbb a dolgozók szintjén kell értékelni és a fejlesztésben, tanulásban megfogalmazni a szükséges teendőket. Ezek alapján érdemes újragondolni a folyamatokat, és bekapcsolva a megrendelői oldalt, kidolgozni a vevői elvárásoknak való jobb megfelelés módját. Az elégedett vevő vezet el végül a misszió megvalósításához, pl. a hosszú távon is kiváló és innovatív szolgáltató státuszához.¹⁰⁹ Ugyanezen logika mentén minden szervezet számára, ahol a rendszert testre szabták, világossá válik, milyen hatása lesz a képzett alkalmazottak tevékenységének a folyamatok változására és a vevők elégedettségére és hogyan okozza mindez a pénzügyi mutatók javulását.

A modell nem csak teljesítménymérő rendszer. Segít a misszióknak megfelelő teljesítményindikátorok megfogalmazásában a szervezet minden szintjén,

109 NIVEN (2008) i.m. 16

segítségével a menedzsment intézkedésekké alakítja a stratégiát és elvárásokká a terveket.

A BSC alkalmazása során nyert gyakorlati tapasztalatok mára megbízható tudásbázissá álltak össze, komoly irodalma van már a különféle iparágakban való alkalmazás elméletének és módszertanának, sőt a közszektorban való alkalmazásnak is tekintélyes a szakirodalma. A BSC-nek a non-profit szervezetekre is megvannak már a tipikus mérései;¹¹⁰ erre a 7. fejezet visszatér. A BSC modell bizonyosan egyfajta áttörést jelentett a teljesítménymérés hatókörének a kibővítésében és a pénzügyi menedzsmenti nézőpont egyeduralmának megváltoztatásában. A kritikák általában elismerik a vevők és a tulajdonosok érdekeinek beemelését az értékelésben, de felróják a többi stakeholder – például a beszállítók és a munkavállalók – érdekeinek a háttérbe szorítását. A BSC hívei szerint ugyanakkor a munkavállalók érdekei a tanulási nézőpontba, a beszállítóké a működési nézőpontba épül be. Bármely érdekhordozó számára fontos érdek megjeleníthető a BSC-ben, ha az a szervezet versenyelőnyét szolgálja és a misszióval ok-okozati kapcsolatban van.¹¹¹

4.2.3. PP

A teljesítményprizmaként (PP – Performance Prism) ismertté vált teljesítményértékelő rendszert Neely és kutatótársai fejlesztették ki az ezredfordulón. Amellett, hogy többféle nézőpontot igyekszik a szervezet teljesítményének javulása érdekében követni, és gyakorlatban is használható instrukciókkal is szolgálni, fontos volt számukra, hogy a rendszer rugalmas maradjon a felhasználói igények tekintetében, a szervezetek legszélesebb köre használhassa. Három síkban fogalmazódnak meg elvárások és kapcsolódások: a prizma alapját az érdekeltek hozzájárulása (Stakeholder Contribution) adja, tetejét pedig az

110 NIVEN (2008) i.m. 29

111 SZÍVÓS (2007) i.m. 6

elégedettségük (Stakeholder Satisfaction) mutatja; a prizma oldallapjai, a stratégiák, a folyamatok, a képességek, azaz az erőforrások (Strategies – Processes – Capabilities) határolják be a lehetőségeket.¹¹² A PP is szakít a korábbi, kizárólag a rövidtávú tulajdonosi érdekekre koncentráló teljesítményértelmezéssel és egy hosszabb távon eredményes szervezeti stratégia megvalósulását szolgálja az érintettek igényeinek minél teljesebb kielégítésének szándékával. Abban is újszerű, hogy nem a stratégia kialakítását tekinti kiindulópontnak, hanem egy az érintettek elvárásaira épülő stratégia megvalósulását kívánja szolgálni. Az itt összeálló célrendszert szolgálják a folyamatok, melyekhez megfelelő folyamatmenedzselő rendszerek – például TQM, MPR vagy mások – kapcsolódnak, tehát a teljesítményértékelés itt is szervesen összekapcsolódik a vezetés egyéb módszereivel és integrálódik a szervezeti kultúrába.

4.2.4. SN

A Skandia Business Navigator Malone¹¹³ nevéhez kötődik. Kidolgozásának célja elsősorban a szellemi tőke értékelésére született, tehát azon szervezetek számára lehet jó teljesítményértékelési rendszer, ahol ezen erőforrás különösen fontos. A nézőpontok, melyeket ötvöz: a megújulás és fejlődés, az ügyfélfókusz, a folyamatok és a pénzügyi nézőpont. Ez a módszer is a stratégiai célkitűzéseket bontja le a kritikus tényezőre megfogalmazott indikátorokig, fókuszterületenként 3-4 elemig.¹¹⁴ Nincs azonban megfogalmazott prioritás az indikátorok között, mely a döntésoptimalizálást megkönnyítené, ezért éri kritika az ilyen jellegű teljesítményértékelő rendszereket.¹¹⁵

112 NEELY, A. – KENNERLEY, M. – ADAMS, Ch. (2004): Teljesítményprizma – Az üzleti siker mérése és menedzselése. Alinea Kiadó, idézi WIMMER i.m. 19

113 EDVINSSON, LEIF – MALONE, MICHAEL SHAWN (1997): Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower, idézi SAXNÉ ANDOR Á. M. (2014): Az immateriális javak számviteli elmélete és alkalmazása a magyar szabályozási rendszerben, Doktori értekezés, 84

114 PARMENTER, D. (2015): Key performance indicators : developing, implementing, and using winning KPIs, Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey

115 SAXNÉ ANDOR Á. M. (2014) i.m. 99

4.2.5. VCM

Szintén egy scorecard jellegű modell Lev értéklánc modellje (Value Chain Scoreboard) mely a Skandia Navigatorhoz hasonlóan szintén a szellemi tőkére, annak hasznosítására koncentrál. Erre épít a Value Chain Management rendszer. A modell három fázisa – a felfedezés, tanulás (discovery and learning), a megvalósítás (implementation), a piacosítás (commercialization) – további kilenc alkategóriára tagolt, melyekhez számszerűsíthető és standardizálható mutatók kapcsolódnak. Közös ismervük, hogy a vállalati értékhez való hozzájárulások bizonyított. „Lev értéklánc modelljének megvalósulását tesztelték a nyilvánosságra hozott éves beszámolóikban. A kutatás kimutatta, hogy a legtöbb információt a „felfedezés és tanulás” fázis kapcsán teszik közzé, ezután jön a „piacosítás” szakasz, a beszámolók a legkevesebb információt a „megvalósítás” szakasról tartalmazzák.”¹¹⁶

4.2.6. TdB

A dashboard vagy Tableau de Bord (TdB) a BSC-nél régebbi rendszer, de jőszerűvel csak francia nyelvterületen terjedt el.¹¹⁷ Első lépéseként a menedzserek áttekintést kapnak a kulcs paramétereikről, mely alapján minden üzleti egység kialakítja a saját „műszerfalát”. Az így, az egységek szintjén összeállított táblarendszerekből áll össze a szervezeti irányítótábla. A szervezeti egységek és a szervezet egészének teljesítményét aztán a visszacsatolások révén az ellenőrzés veti össze a dashboard értékekkel és látja el a vezetést a beavatkozáshoz szükséges információval. „A menedzsereknek figyelemmel kell lenni arra, hogy a vállalatban belül alkalmazott „irányítótábla” nem korlátozódhat csak pénzügyi mutatókra.”¹¹⁸

116 SAXNÉ ANDOR (2014) i.m.100

117 BESSIRE – BAKER (2005): The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: A critical analysis, 645 idézi Korom (2008) i.m. 51

118 EPSTEIN – MANZONI (1998) 191idézi Korom (2008) i.m. 51

4.2.7. PPS

A teljesítménypiramis rendszer (Performance Pyramid – PPS) szintén különböző teljesítményváltozók integrált rendszere, mely Lynch és Cross nevéhez fűződik. A PPS-ben a nézőpontok négy szintjébe a szervezet víziója, a versenykritériumok, az elszámoltatandó üzleti egységek és a működési rendszerek tartoznak.¹¹⁹ A misszió jelenti a leghosszabb, stratégiai távot. Az üzleti egységek szintjén fogalmazzák meg a hosszú és rövid távú sikerkritériumokat, a versenydimenziók a vevői elégedettséget, a rugalmasságot és termelékenységet helyezik középpontba. Az operatív szinten történik például a minőség, a határidők, a hulladék vagy a ciklusidők kontrollja. A teljesítménypiramis a top-down és a bottom-up információáramlásokat is modellezi, alkalmas vállalati, üzleti egység, üzleti folyamat, vagy munkaközpont szintjén is a teljesítmények követésére.¹²⁰

4.2.8. KPIs

A kulcsindikátorok (Key Performance Indicators - KPIs) Parmenter fejlesztésében integrált rendszert alkotnak.¹²¹ A szervezeti teljesítmény azon területei irányítják a figyelmet, melyek a jelenlegi és jövőbeni siker szempontjából a leginkább kritikusak (CSFs – critical success factors). Jellemzően nem pénzügyi jellegűek, ugyanakkor egyszerűen, mindenki számára érthetően megfogalmazhatók. A legszigorúbb, tevékenységtől függően akár napi szinten mérendő és értékelendő jelzőrendszerről van szó. A mért hatások általában a BSC által definiált perspektívákból többel, gyakran mindegyikkel összefüggésben vannak.¹²² A sikertényezők nem eredményeket rögzítenek,

119 LYNCH R. L. - CROSS, K. F. (1991): Measure Up!, Blackwell Publishers, Cambridge, MA; Banker, R.D. 66

120 LYNCH – CROSS (1991)-t idézi KOROM E. (2008) i.m. 49

121 PARMENTER (2014) i.m.

122 PARMENTER (2014) i.m. 12

hanem egyes, különösen fontos aktivitásokra vonatkoznak. Az eredménytényezők mérése mindig csak késleltetve történhet, a KPIs azonban múltbeli, jelenbeli és tervezett aktivitásra is vonatkozhatnak.¹²³

4.2.9. DEA

A DEA (Data Envelopment Analysis) olyan módszertant nyújt, mely alkalmas integrált teljesítményértékelő rendszerek kialakítására és működésük ellenőrzésére. Nem zár ki egyetlen, az eddigiekben említett perspektívát sem. A rendszer mutatóihoz sem üzleti működés, azaz profitorientáció nem szükséges, sem a teljesítmény komponenseinek pénzben való mérhetősége nem előírás, így a nonprofit szektor is jól használhatja. Célzott hatékonyságvizsgálatokra alkalmazható, ahol több szervezet, több egység vagy egy szervezet több időpontban mért teljesítményét vetik egybe. Minden összetetésnél a best practice-t keresik, ennek adatai jelentik a relatív hatékonysági határt, mely minden más teljesítmény burkát adja – emlékeztetve ezzel a mikroökómia egyik alapmodelljére a termelési lehetőségek határára.¹²⁴

123 PARMENTER (2014) i.m. 18

124 COOPER, W.W. – SEIFORD, L.M. –TONE, K. (2006): Introduction to Data Envelopment Analysis and Its Uses, Springer, New York

5. A különösen nehezen mérhető dimenziók

Egyáltalán nem véletlen, hogy számos, az előbbieken említett integrált modell kulcstényezőként tekint a szellemi tőkére. A fogalom – intellectual capital – az immateriális javak (intangible assets) és a szellemi tulajdon (intellectual property) fogalmakat is tartalmazza. Közgazdasági megközelítésben a szellemi tőke olyan tudás, információ, tapasztalat, kapcsolatrendszer és folyamatok birtoklása, amely hozzájárul a vállalati vagyon- és értékteremtéshez, és a vállalatot a piacon versenyelőnyhöz juttatja. A szellemi tőke tartalmazhat újdonságértékkel bíró, mások számára ismeretlen elemeket is, de gazdasági értéket jelenthet már meglévő, ismert elemeknek valamely cél elérése, valamely feladat megoldása érdekében történő újszerű összerendezése, kombinációja. Számviteli megközelítésben a szellemi tőke a vállalat által kimutatott és ki nem mutatott, rejtett eszközeinek összessége, amelyek nem feltétlenül jelennek meg a vállalat mérlegében, de a vállalati érték részét képezik.¹²⁵

A szervezet szellemi tőkéje bír mindazon tulajdonságokkal, melyek az erőforrásokat különösen értékessé teszik, alkalmasak valamilyen lehetőség kihasználására, ritkák, tökéletlenül másolhatók és nem helyettesíthetők.¹²⁶ Ide sorolhatók a szervezeti kultúra értékei, a vezetési tudás, a munkaszervezési rutinok, a szervezet kapcsolati tőkéje stb. A szellemi tőke „azonosítható, megragadható tudás”, amelyhez „tulajdonjog kapcsolódhat, és amely jogi védelemben részesíthető”.¹²⁷

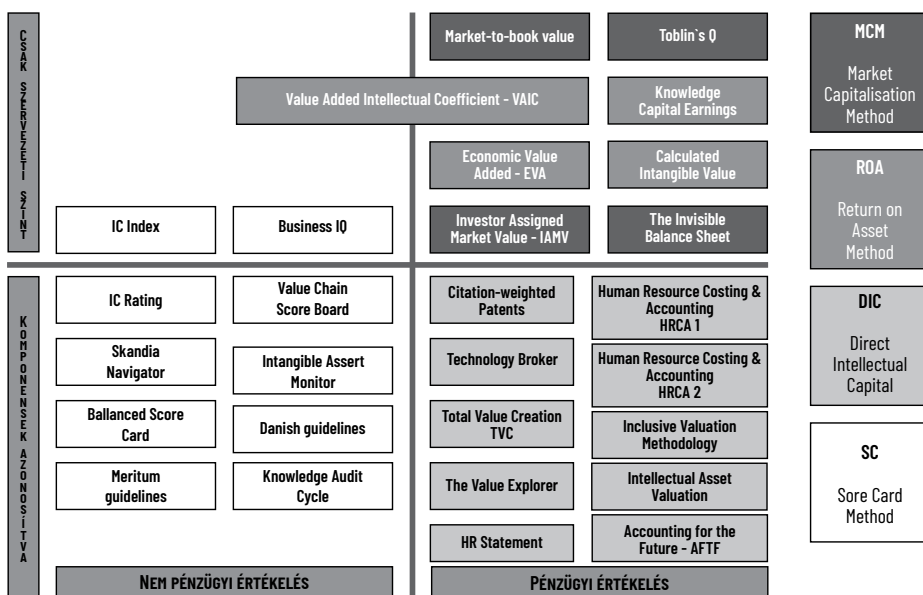
A tudástőke a szervezetek felszín alatti vagyonában van, mely a számviteli eszközállományban nincs benne. Ezt csak egy esetleges értékesítéskor szám-

125 ANDOR (2014) i.m.

126 BARNEY (1991)-t idézi Harazin (2017) i.m. 157

127 EDVINSSON, L.–SULLIVAN, P. (1996): Developing a Model for Managing Intellectual Capital. European Management Journal. Vol. 14, I. 4, 363 Idézi Saxné Ándor (2014) i.m. 29

szerűsítik és goodwillként jelenik meg a felvásárló mérlegében. A piaci érték és eszközérték hányadosát a Tobin Q mutató tartalmazza. A tudástőke felhalmozása a szervezetek jogos törekvése, emellett tulajdonosi érdek annak biztosítása is, hogy ez kevésbé a munkavállalók kompetenciájaként, egyedi tudásaként jelentkezzen. A szervezeti tudásmenedzsment feladata a tudáselemek értékének mérése és a szervezeti célok számára való felhasználása. Az alábbi ábra az eddigi legteljesebb összefoglaló az egyes tudáselemek lehetséges értékeléséről.



6. sz. ábra: A tudástőke mérési módszerei¹²⁸

Több, a szellemi tőkéhez hasonlóan nehezen megfogható, de egyre inkább felértékelődő komponense van a szervezeti teljesítménynek, ilyen a piaci szférában az üzleti agilitás, a vállalkozói attitűd. A szervezetek összességében értelmezhető, de csak közvetetten vizsgálható és különösen nehezen

128 SVEIBY összegzését idézi BODA GY. (2008): A tudástőke mérési módszerei és használhatóságuk, 6

mérhető a megbízhatóság – bizalom kérdésköre vagy a társadalmi szerepvállalásnak a legtágabb értelmezése, ahol a szervezetek a társadalom és a kultúra hosszú távú fenntarthatóságáért is felelősek. A gyorsaság, a változásokra való haladéktalan reagálás a piaci turbulenciák miatt felértékelődött, de ez egyben a költségek és a kockázatok növekedését is jelenti, tehát a gyors reagálás nem garancia az üzleti sikerre.¹²⁹ Nem lehet sztenderdizálni vagy egyértelmű előnyként meghatározni a gyors reakciót, inkább rugalmasságra és egy komplex látásmódra és gondolkodásmódra van szükség a menedzsment részéről, melyben a gyors reakció mellett alternatívaként a szükséges kiválasztás, a versenytársak viselkedésének feltárása, az alapos elemzés is helyet kap.

129 VARGA J. (2014): Üzleti agilitás és versenyképesség a XXI. század vállalkozásainál

6. A teljesítménymérés szerepe, jelentősége és visszahatása a teljesítményre

A teljesítményértékelésnek illeszkednie kell a szervezet stratégiájához és megfelelő ösztönző-rendszernek kell hozzá kapcsolódnia. Ha a mérés és értékelés egyszeri, nem sokat ér. Ha tartalmilag vagy módszereiben inkorrekt, több kárt tesz, mint hasznot. Ha a céljához, módszeréhez, eredményéhez nem kapcsolódik megfelelő kommunikáció, sok felesleges frusztrációt okoz. Parmenter szerint tévhit, hogy ha a teljesítményértékelés megfelel az un. SMART kritériumoknak (specific, measurable, attainable, realistic, time sensitive), akkor a rendszer jól szolgálja a misszió elérését. Valójában erre nincs semmi garancia, ha az indikátorok nincsenek direkt kapcsolatban a sikertényezőkkel.¹³⁰ A BSC-vel összevetve még limitáltabb az indikátorok száma, sem speciális informatikai támogatást, sem szakértőt nem igényel az alkalmazása.¹³¹

A szervezetfejlesztés folyamatos feladat, része az egyéni érdekek és teljesítmények minél sikeresebb becsatornázása. Épp így csatornázódik be a szervezetek sikeres működése a nemzetgazdaság összteljesítményébe, tehát a szervezetek teljesítményének javulása makroszintű sikerkritérium.

A szervezeti teljesítményértékelés jelentőségét a környezet erősen befolyásolja. Szoros versenyhelyzetben szükségszerűen folyamatos a mérési és értékelési feladat. A piaci verseny vagy a gyors környezeti változások kényszerít nem tapasztaló szervezeteknél nehezebben gyökereztethető meg a teljesítmény-centrikus szemlélet és munkavégzés. Hasonló a helyzet, ha kizárólag külső kényszerként, tulajdonosi vagy fenntartói nyomásra értékeli a teljesítményt.

130 PARMENTER (2015) i.m. 190

131 PARMENTER (2015) i.m. 304

Nem csak a szervezeti teljesítménymérés elfogadását, de tartalmi elemeit is meghatározzák a szervezeti kultúra ösztársadalmi dimenziói¹³² és az adott szervezetet jellemző sajátosságok. Ilyen kulturális sajátosság¹³³ lehet egy autoriter vezetés, mely a teljesítményt az utasításoknak való megfelelésben méri, vagy a bürokratikus irányítás, ahol a szabálykövetés a jó teljesítés záloga. Eredménykontroll esetén a teljesítményértékelés elsősorban a pénzügyi mérésekre támaszkodik, míg a kulturális kontrollok jellemzően a szervezet belső normáihoz és a szakmai szttenderdekhez mérik a teljesítést.

A szervezeti célkitűzés a tevékenység során elérendő végeredményre vonatkozik. E célok azonban hosszabb vagy rövidebb távra szólhatnak, átfogó, stratégiai célok vagy köztes, illetve operatív célok is lehetnek. Ráadásul a célrendszer az életciklus alatt számos változáson esik át, az elvárt teljesítmény tartalma is módosul, az értékelés fókuszának és módszertanának is változnia kell.

Általában véve a teljesítményértékelés jelentősége és szerepe szervezeti típusoktól függetlenül is változik, ezt az is jelzi, hogy a szakirodalomban a teljesítménymérés (performance measurement) mellett egyre hangsúlyosabban jelenik meg a teljesítményfejlesztés (performance improvement) és a komplex gondolkodásmódot és integrált vezetési alrendszert jelentő teljesítménymenedzsment (performance management) fogalma. A jó teljesítményértékelési rendszer létrehozása és működtetés rendkívüli körülményt kíván, jelentős költsége van. Nincs már olyan szervezeti típus, aki megengedheti magának, hogy az eredményeket ezek után ne hasznosítsa.

132 A Hofstede-féle dimenziók közül a hatalmi távolságnak, az individualizmus fokának, a jövőorientációnak és a bizonytalanságkerülésnek is számos olyan implikációja van, melyek befolyásolják, hogy mit és hogyan mérnek és kezelnek a teljesítmény-menedzsment keretében.

133 Child tipológiája szerint CHILD J. (1985): Managerial strategies, new technology and the labour process, idézi BUCHANAN (2010) i.m. 440

7. A közszeaktor sajátosságai

Az eddigi áttekintés után kijelenthető, hogy a teljesítményértékelés interdiszciplináris kutatási terület, többféle tudományág, változatos elméleti és gyakorlati tanok metszetében értelmezhető. A közszeaktorban alkalmazott teljesítménymenedzsmentre ez a megállapítás még inkább igaz, hiszen a jogtudomány, a politológia, a szociológia, a közgazdaságtan és a gazdálkodástudományok különböző területei is hatással vannak a teljesítménymenedzsmentről szóló gondolkodásunkra.¹³⁴

A teljesítménymenedzsmentnek négy ideáltípusa létezik a közszeaktorban az alábbiak szerint: 1. a teljesítményadminisztráció, 2. a teljesítmények menedzsmentje, 3. a teljesítménymenedzsment és 4. a teljesítmény-kormányzás. Míg az első főként adminisztratív input méréseket alkalmaz, a másodikban már output mutatók is megjelennek. A harmadik konzisztens és integrált értékelő rendszer fenntartását jelenti, de az éppen a komplexitás miatt ezek ritkán fenntarthatók. Végül a negyedik a legmélyebb teljesítményértelmezésen alapul, mert a társadalmi hasznosságokat is tartalmazza.¹³⁵

A magyar közszeaktor jogias jellegű,¹³⁶ ami a teljesítményértékelésekben azt eredményezi, hogy a jogszerűség fontosabb érték, mint a teljesítményorientáció. Ebből következően a közszeaktorban a teljesítményértelmezés korlátozott, elsősorban egyéni vagy mikroszintű teljesítménymenedzsment-eszközök kerülnek alkalmazásra. Szintén jellemző, hogy az input és a folyamatfókusz megjelenik, de a teljesítmény egyéb dimenziói, a hatásindikátorok, a hatékonysági vagy az eredményességi szempontok háttérbe szo-

134 RÉVÉSZ É. (2016): Szervezeti szintű teljesítménymenedzsment a hazai közszeaktor ügynökség-típusú szervezeteiben. Új Magyar Közszeaktor 8:(4)

135 BOUCKAERT és HALLIGAN (2008) alapján RÉVÉSZ (2016) i.m.

136 GAJDUSCHEK GY. (2012): A magyar közszeaktor és közszeaktor-tudomány jogias jellegéről

rulnak a jogszerű felhasználás elvárása mögött.¹³⁷ Ha a teljesítmény kérdése egyáltalán felmerül, akkor az maximum az outputokig terjed, tipikusan pedig olyan közel évszázados technikákban jelenik meg, mint az ügyirat-forgalom mérése, munkanap-fényképezés, vagy annak esetleg modernebb technikai (balanced scorecard), és a hivatali folyamatok modellezése¹³⁸ Érdemes még a közszféra néhány további sajátosságát kiemelni, melyek miatt a teljesítmény egyes dimenziói a szokásosnál nehezebben mérhetők vagy az üzleti szektorhoz képest másként értelmezhetők.

A jövedelmezőség vizsgálatánál az üzleti szervezetekben egyértelműen pénzértékben való összegzést végzünk. Feltételezzük azt, hogy a tevékenység, melyet értékelünk, gazdasági jellegű és jövedelemszerzési céllal történik. A vizsgálat elnevezése is azt jelzi, hogy a tevékenységhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások egybevetésekor a minél nagyobb pozitív különbség a kívánatos. Úgy tűnik, hogy ezzel le is szűkítettük a jövedelmezőségi mutatók alkalmazhatóságát a profitorientált magánszférára. Valójában a jövedelmezőség a közszféra sokféle szervezetében megfogalmazható elvadás.

A működés jövedelmezősége csak korlátozottan alkalmazható kritérium a közszféra szervezeteire. Példaként egyes állami tulajdonú közüzemi vállalatok szolgálnak, melyek belülről a versenyszféra vállalkozásaival csaknem azonos módon épülnek fel és működnek. A piaci környezet kihívásai helyett azonban egyfajta „inkubátor” – biztos vevőkör, szabott ár, állami garancia, az erőforrások részben vagy egészben állami biztosítása, stb. – veszi őket körül. Itt a profit kvázi-profit, részben mesterségesen alakított bevételek és kiadások különbsége, de – feltéve, hogy a működés nem piaci elemei változatlanok maradnak – két időszak összevetésére felhasználhatjuk a jövedelmezőségi ráták változását. A jövedelmezőség vizsgálat esetenként

137 RÉVÉSZ (2016) i.m. 37-49

138 GAJDUSCHEK GY. (2014): MIBEN ÁLL, ÉS MÉRHETŐ-E A KORMÁNYZATI TELJESÍTMÉNY, Politikatudományi Szemle XXIII/3. 104

használható egyes non-profit szervezetek kiegészítő tevékenységeinek elemzésére. Ha például egy kórház magánpraxis céljára rendelt ad bérbe, logikus a jövedelmezőségi kritérium felvetése. Ha az eszközköpás, közműhasználat forintosított költsége meghaladja a bevételt, akkor gazdaságilag irracionális a bérbeadás. Ha a hasznosításra több lehetőség is van, a magasabb jövedelmezőségűt fogják előnyben részesíteni. Nem ritka az, amikor az alaptevékenységre azért is végezhetünk jövedelmezőségi számítást, mert az output teljes egészében kikerül egy működő piacra, azaz piaci viszonyok között mérettetik meg. Egy állami színház előadásainak potenciális vevőköre például egybeesik a magánszféra kulturális-szórakoztató szervezeteinek vevőkörével. Az is gyakori, hogy mind az állam, mind más piaci szereplők megrendelést adnak le a közszféra gazdálkodó szervezetének termékére vagy szolgáltatására. A felsőoktatási intézmények előadóiban egymás mellett ülnek államilag finanszírozott és költségterítéses hallgatók – amennyiben az output és a piaci ár viszonya utóbbiak számára elfogadható. Ilyen esetekben is van tere a profitabilitás megjelenésének a sikerkritériumok között. Értelmezhetjük az intézményi befektetések jövedelmezőségét is. A versenyszféra mintájára a közcéllú befektetések értékelésekor is elvárható és kívánatos a jövedelmezőségi elemzés – bár ilyenkor formálisan nem profit keletkezik. A versenyszférában általában a jövedelmezőség a hatékony működés legfontosabb kifejeződése, de rendszerint ott sem az egyetlen. A nem profit által vezérelt gazdasági szervezetek esetén a jövedelmezőség nem a legfőbb teljesítménykritérium¹³⁹, esetenként nem is értelmezhető. Jövedelmezőségi számításokat ezért itt csak korlátozott körben végezhetünk. Az elemzésnél szem előtt kell tartanunk, hogy nem lehet a jövedelmezőség a működés egyetlen kritériuma.

139 A teljesítménykritérium azoknak az értékelési szempontoknak, a közpénzfelhasználást minősítő eljárásoknak, számításoknak, mutatóknak az összessége, amely alapján az ellenőrzés megteszi a megállapításokat. A teljesítménymutatók a teljesítménykritériumok részét képező, akár naturáliában mérhető és kifejezhető mutatók összessége, amelyeket vagy az ellenőrzöttek alkalmaznak saját döntésük alapján, saját teljesítményeik értékelésére vagy az ellenőrzést végzők alkalmaznak a teljesítmények értékelésére.

A teljesítmény elemzésére használt módszerek, mutatók önmagukban ritkán értékelhetők. Sokkal többre jutunk, ha azok időbeli változásait, tervezett és tényértékeit, vagy különböző szervezetek értékeit vetjük egybe. Óvatosan kell azonban az összevetést alkalmazni akkor, ha a közszféra és a versenyszféra teljesítményeit vetjük össze, mert közszférában az inputok és outputok értéke távol lehet a valódi piaci értékektől. A közszektor számára a likviditás is kicsit mást jelent, mint az üzleti szférában. A közszolgáltatások biztosítása mindenekfelett a biztonságot szolgálja, a jövedelmezőséget felülírja a szolgáltatási kötelezettség. A csődvészély nem hasonlítható a piaci szervezetek fenyegetettségéhez. Non-profit szervezetnél, hivatalnál formálisan nincs ilyen fenyegetés, de az alacsony likviditásból következő fizetéscsúszások a partnerkapcsolatokat rombolják és a munkamorált olyan szintre csökkenthetik, hogy az a jövőbeni teljesítményt, annak gazdaságosságát és hatékonyságát drasztikusan csökkenti. A fizetési bizalom helyreállítása hosszú időt vesz igénybe, míg a bizalmatlanság egyetlen csúszás miatt kialakulhat.

A likviditás kevésbé a makro, sokkal inkább a makroszféra számára kulcskérdés a közszektorban. Kevés fontosabb jelenség van, mint az államháztartás¹⁴⁰ egyensúlya, az állam fizetőképességének fenntartása, a nemzeti vagyon védelme. Az ezekre vonatkozó mérések és teljesítménykritériumok kívül esnek e tanulmány keretein, de e tekintetben is paradigmaváltás és a kritériumrendszer újragondolása zajlik Magyarországon.

A hatékonyság általában véve a közszférában éppolyan fontos kritérium, mint az üzleti szervezetek esetén. A komparatív piaci környezet az üzleti életben kikényszeríti a hatékonyságot az alábbiak szerint. „...A befektetési elemzők

140 Államháztartás alatt a közfeladatok ellátásának egységes szervezeti, tervezési, gazdálkodási, ellenőrzési, finanszírozási, adatszolgáltatási és beszámolási szabályok szerint működő rendszerét értem, amely Magyarországon két alrendszerből áll, a központi és az önkormányzati alrendszerből. Közgazdasági értelemben az államháztartás a közfeladatokat ellátó és finanszírozó gazdálkodási rendszer, amely politikai felelősségvállalás mellett szerepet kap a jövedelmek és a nemzeti vagyon újraelosztásában, valamint előállítja a társadalom számára szükséges nem piaci javakat.

közötti verseny úgy mozgatja a tőzsdét, hogy az árfolyamok mindig a valódi értéket tükrözik... A valódi érték nem jelenti a végleges jövőbeli értéket – nem azt várjuk el a befektetőktől, hogy jövőmondók legyenek. A valódi érték az az egyensúlyi árfolyam, amely az adott időpontban a befektetők összes rendelkezésre álló információját tartalmazza. Ez pedig éppen azonos a hatékony tőkepiac definíciójával.”¹⁴¹

A hatékony piac önműködő mechanizmusát a közszféra nélkülözni kénytelen. Ugyanakkor a piac által eredményezett hatékonyság nem jelenti automatikusan a társadalom szempontjából lehetséges legnagyobb hatékonyságot, ismert az externáliák,¹⁴² a monopóliumok, a társadalmi egyenlőtlenségek vagy a ciklusok problémaköre, melyeket piaci kudarcként szoktunk emlegetni.¹⁴³ A piaci környezet automatikus és kíméletlen hatékonysági elvárásait a közszférában tudatos kritériumrendszerrel és azok következetes értékelésével és visszacsatolásokkal lehet helyettesíteni. Hiszen nincs olyan gazdálkodó szervezet, ahol a hatékonyság ne lenne társadalmi érdek.

Míg a hatékonysági kritériumok elég jól meghatározhatók a közszféra minden szervezetében, egy nonprofit vagy kormányzati szervezet egészének értékelésére a 3.1.8. fejezetben említett módszerek általában alkalmatlanok, de még egy állami tulajdonú vállalat esetén is nehézségekbe ütközünk. Nagyon nehéz reális piaci értéket meghatározni egy közszektorban teljesítő vállalat számára, mielőtt valódi piaci tevékenységet folytatna. A privatizálás így egy átlagos vállalatfelvásárlásnál sokkal nagyobb kockázatot rejt mind az eladó, mind a vevő számára. Nem csak a pénzügyi jellegű értékelések, de a vevői nézőpont szerinti

141 BREALEY-MAYERS (1999) i.m. 232

142 Az externália külső gazdasági hatás; a gazdaság szereplői szándékaikon kívül másoknak előnyt vagy hátrányt okoznak, ezen külső hatások azonban a piaci árakban nem térülnek meg, a költségekben nem jelentkeznek.

143 Piaci kudarcnak tekintünk minden olyan helyzetet, amikor a piaci racionalitás szerint viselkedő szereplők közreműködésével egyébként tökéletes piaci körülmények között létrejövő allokáció eltér a társadalmilag optimálistól.

teljesítményértékelés is nehézségekbe ütközhet. A közszolgáltatások sajátossága, hogy számos esetben a vevő-igénybevevő személye nem egyértelmű. Gondoljunk az oktatás kérdésére, ahol a hallgató, az őt jelentős részben finanszírozó szülő, az őt foglalkoztatni szándékozó piaci vagy nem piaci szereplők, az oktatási rendszerről véleményalkotó szavazók és a rendszert finanszírozó adófizetők is hordoznak bizonyos *vevői* érdekhordozói jegyeket. Még ha tételezünk is néhány közös, felsőbb érdeket, mondjuk a kiművelt emberfők gyarapítását, belátható, milyen bonyolult, érdekellentétekkel terhes ez a konstrukció. A vevői elégedettség mérése még elvben sem egyszerű, ehhez adódnak a mérési és értékelési anomáliák. Az első nyilvánvaló lépés annak eldöntése, ki a valódi vevő, azaz kinek vagy kiknek származik közvetlen előnye a termékből vagy szolgáltatásból.¹⁴⁴ Szintén általános megállapítás lehet, hogy a profitorientált szervezetekben nagyobb a menedzsment elkötelezettsége a teljesítményértékelési rendszerek hatékony működtetése mellett és általában az anyagi ösztönzési rendszerrel is sikerül konzisztenciát teremteni a teljesítménymenedzsmentnek.¹⁴⁵ Ennek ellenére a kormány közeli és független non profit szervezetek évtizedek óta használják például a BSC módszerét, igaz, némiképp sajátos szűréseken esnek át a módszer által javasolt indikátorok. A nonprofit BSC értékelheti például a minőséget, a résztvevők számához viszonyított kibocsátást, az érintettek elégedettségét, vagy a dolgozók képességeit és fejlődését.¹⁴⁶ Annak sincs akadálya, hogy a közszektorban kulcsindikátorokat határozzanak meg, de az üzleti szervezetektől nem feltétlenül lehet adaptáció nélkül módszereket átvenni. Egy új teljesítményértékelési rendszer kialakítása és megszervezése az egyes szervezeteknél még a legjobb szándékok mellett is nehézségekbe ütközhet,

144 NIVEN (2008) i.m. 217

145 GERGELY É. (2012): A teljesítménymenedzsment vizsgálatok egyes profitorientált szervezetek és polgármesteri hivatalok humán erőforrás gazdálkodásában 143

146 NIVEN (2008) i.m. 29

hiszen a közszektor szervezete az üzletinél sokkal kisebb önállósággal rendelkezik, kötik például az államháztartási belső ellenőrzési standardok.¹⁴⁷ Általában kijelenthető, hogy az információs aszimmetria a teljesítményértékelésben, a közszektorban több nehézséget okoz, mint az üzleti szférában. Elsősorban a többszintű célrendszer, valamint a gyenge ösztönző rendszer miatt a megbízó-ügynök probléma a közszektorban az üzleti szféránál összetettebb jelenség. „A kormányzatnak elvileg nagyobb a kapacitása és több az eszköze az ellenőrzéshez, mint a magántulajdonosoknak, hiszen a törvényhozás és az állami kényszer monopóliumával is rendelkeznek. Ami hiányzik, az a közvetlen és erős (pénzügyi vagy pozícionális) érdekelttség a vagyon működtetésének eredményességében.”¹⁴⁸

Az önérdékkövetés mindenütt jelen van, de az opportunizmus különösen nagy szerepet játszhat olyan gazdasági tevékenységek esetében, amelyek humán vagy fizikai tőkébe történő tranzakció-specifikus beruházásokkal járnak együtt,¹⁴⁹ ez pedig ismét a közszférára illik inkább. A közszféra ügynökét opportunistá hajlamainak érvényesítésében nem a piaci kockázatok, hanem a politikai kockázatok korlátozzák.¹⁵⁰ A hivatali játszmák része hogy a megbízó a függő viszonyt erősítendő mindig talál hibát, és saját rossz döntései konzekvenciáját is lefelé hárítja. Az ügynöki kontra a teljesítményvisszatartás, mivel a maximális teljesítményt úgysem ismernék el. Így lénye-

147 Ezek az államháztartásért felelős miniszter által kialakított standardok, amelyek a nemzetközi belső ellenőrzési standardokkal összhangban meghatározzák az államháztartási belső ellenőrzés céljai eléréséhez szükséges tevékenységek és eljárások során alkalmazandó alapelveket. A belső ellenőrzés független, tárgyilagos bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenység, amelynek célja, hogy az ellenőrzött szervezet működését fejlessze és eredményességét növelje, az ellenőrzött szervezet céljai elérése érdekében rendszerszemléletű megközelítéssel és módszeresen értékeli, illetve fejleszti az ellenőrzött szervezet irányítási és belső kontrollrendszerének hatékonyságát. A közszférában általában kötelezően kiépül a belső ellenőrzés rendszere, míg az üzleti szervezeteknek nincs ilyen kötelezettsége.

148 VOSZKA É. (2005): A privatizáció 15 éve és jövője, In: Állami vagyon-privatizáció-gazdasági rendszer-változás, ÁPV Rt, Számadás a talentumról sorozat, 11.

149 WILLIAMSON, O. E. (1985): *The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting*, Free Press, New York, 235

150 VOSZKA (2005) i.m. 12

gében alacsonyabb teljesítményszintben kiegyeznek, emlékeztetve a klasszikus fogoly-dilemma által vázolt szituációra.¹⁵¹

A közszférában a megbízó-ügynök probléma teljesítményt csökkentő következményeinek a fékezésére többféle eszközt használnak, ilyen az ellenőrzés, a szankcionálás és a feladatok szabályozása. Az ellenőrzés és a szankcionálás korlátai ismeretek,¹⁵² az ellenőrzési kockázatok¹⁵³ és költségek növekedése és az ellenőrzési paradoxon¹⁵⁴ megjelenése általánosságban jellemző tevékenységtől és szektortól függetlenül. A közszférában a szankcionálásnak az üzletinél kisebb a tere, hiszen itt a munkavállalók jogszabályi védelme hagyományosan erős. A kiterjedt szabályozás a bürokratikus szervezet alapja, az alkalmazott döntési jogkörét korlátozza, így a hivatallal való visszaélés esélyét ez az eszköz redukálhatja,¹⁵⁵ ugyanakkor egyúttal a szervezetnek a változásokra való reagáló-képességét, a flexibilitást is lecsökkenti. A részletes, jól definiált szabályok ráadásul nem minden feladatnál megfelelőek, a szabályozottság magas szintje a komplex projekteknel a sikeres bonyolítás gátja lehet. Az átláthatóság, a nyilvánosság is eszköz lehet a megbízó kezében, mellyel ügynökét a kívánatos tevékenységre sarkallja. De a nyilvánosság kétélű fegyver, a blamázs-kerülő magatartást erősíti, média-működést, látványtevékenységet is generálhat a közszférában.¹⁵⁶

151 LANE, J. E. (1999): Contractualism in the public sector: some theoretical consideration., 188

152 MCCUBBINS, M. D. – Noll, R. G. – Weingast, B. R. (1987): Administrative Procedures as Instruments of Political Control, *Journal of Law, Economics and Organisation*, Vol. 3, No 2. 250

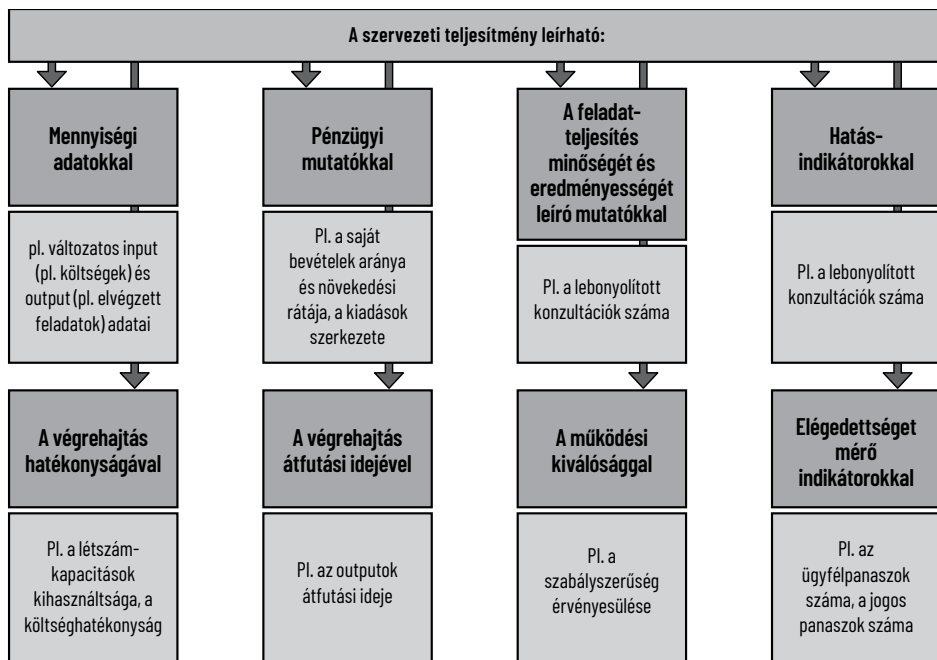
153 Ide tartozik az ellenőrzés eredendő kockázata, az ellenőrzött rendszer belső tulajdonságaival, lényegével összefüggő, abból eredő gyenge működés és teljesítmény, lényeges hiba, szabálytalanság, vagy félrevezető állítás kockázata; valamint az ellenőrzés feltárási kockázata, az a kockázat, hogy a gyenge működést és teljesítményt, lényeges hibát, szabálytalanságot, vagy a félrevezető állítást, amelyet a rendszer kontrolljai nem korrigáltak, az ellenőrzést végző sem fogja feltárni.

154 Az ellenőrzési paradoxon lényege, hogy ha az ellenőrzési teljesítmény javul, akkor a hibás esetek nagyobb számban kerülnek felszínre azt a látszatot keltve, hogy romlik a szervezet teljesítménye; a szervezeti teljesítmény látszólagos javulása mögött pedig a romló ellenőrzési teljesítmény is lehet.

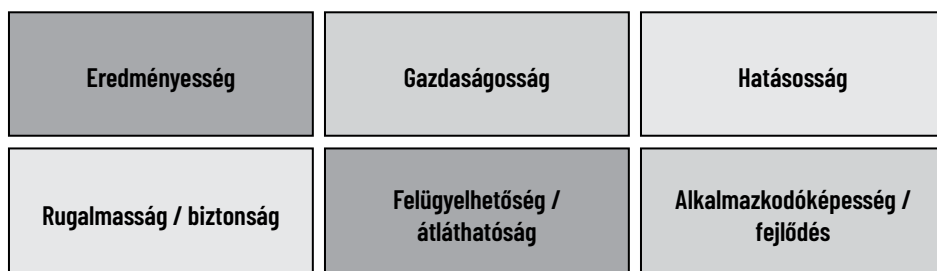
155 SOREIDE, T. (2002): Corruption in public procurement. Causes, consequences and cures. Report 2002/1. Chr. Michelsen Institute, Development Studies and Human Rights, Bergen, Norway

156 FÜLÖP K. (2012): Kockázatmegosztás a magán- és közszféra kapcsolatrendszerében, doktori értekezés

A szervezeti teljesítmény integrált értelmezése egyébként megjelenik a Magyar Program keretei között, ahogy az alábbi ábrák mutatják.



7. sz. ábra: A teljesítménymérés komponensei a Magyar Programban¹⁵⁷



8. sz. ábra: Teljesítményelvárások a Magyar Programban¹⁵⁸

157 MAGYARY PROGRAM (2013): Teljesítménymenedzsment, Fejlesztési módszertan a szervezeti célok meghatározására, valamint a szervezeti teljesítmény indikátorok kidolgozásának támogatására

158 MAGYARY PROGRAM (2013)

A teljesítményértékelés fejlődése több irányú. Egyértelmű a pénzügyi jellegű mérések fejlődése, a költségmenedzsment rendszerek terjedése, az érték alapú teljesítménymutatók használata. A pénzforgalmi szemléletnek a költségvetési intézményeknél és a non-profit szektorban egyébként nagy hagyománya van, még akkor is, ha formálisan a közszektor eredményszemléletű átállítása megtörtént az elmúlt három évben. A keretmaradványok kezelése őrzi a pénzforgalmi szemléletet. Látható a fejlődés az integrált teljesítménymérés kilencvenes évektől zajló elterjedésében is. Az elmúlt évtizedben az érintettek egyre szélesebb körére irányul a figyelem, ezzel összefüggésben a vállalatok társadalmi felelősségvállalása és a fenntarthatóság iránti elkötelezettség is erősödik.¹⁵⁹ A mérés és értékelés mindig többletterhelés, a teljesítményértékeléssel szemben tehát a minimum elvárás, hogy az abból fakadó versenyelőny nagyobb legyen. Valójában a legnagyobb veszély, hogy a jelentős erőforrások mellett kidolgozott rendszer eredményeit nem hasznosítják, az értékelések elhalnak, a mérések abbamaradnak. Ezt az erőforrás pazarlást piaci körülmények között egy üzleti szervezet nem engedheti meg magának, de sajnos a közszférában nem példa nélküli. Szerencsés esetben az indikátorok értékekből születnek és értéket teremtenek, feltéve, hogy a számunkra fontos dolgokat mérjük és az eredményeket további értékteremtés érdekében hasznosítjuk. A teljesítményméréssel kapcsolatban azonban a közszférában jelentős számban fogalmazódnak meg ellenérvek vagy figyelmeztetések és időről időre felmerül a teljesítmény fontos dimenzióinak mérhetetlenségéről szóló vita is. Williams a kormányzás teljesítményét mérő indikátorok használata során elkövethető „hét fő bűn”-t emleget, melyek a következők:¹⁶⁰

159 WIMMER Á. – CSESZNÁK A. – MANDJÁK T. (2010): Üzleti kapcsolatok – vállalati szemléletmód és gyakorlat, Corvinus

160 KAISER T. (2014): A kormányzás új formái és a teljesítménymérés problematikája, in HATÉKONY KÖZSZOLGÁLAT ÉS JÓ KÖZIGAZGATÁS NEMZETKÖZI ÉS EURÓPAI DIMENZIÓK (szerk. Kaiser T.), NKE, 86

- A statisztikai adatok túlmisztifikálása azt jelenti, hogy a számszerűsítés feltétlen egzaktsgot és megkérdőjelezhetetlenséget sugall, miközben az adatgyűjtésnek és egyéb módszertani megoldásoknak jelentős gyengeségei lehetnek.
- Az indikátorok használatát megalapozó eredeti célok felpuhítása arra utal, hogy az indikátorokat gyakran nem az eredeti célra és módon használják, így pedig téves következtetésekre vezethetnek.
- A mérést megalapozó eredeti célkitűzések és az alkalmazott módszerek „elrejtése” is gyakori probléma; ha nem ismertek a mögöttes tartalmak, félremagyarázhatók az indikátorok.
- A normatív szemlélet abszolutizálása azzal a veszéllyel jár, hogy az adott mérés vagy értékelés nem veszi figyelembe a történelmi, kulturális, (geo)politikai tényezőket, amelyek jelentősek a közszféra teljesítményének megítélésében.¹⁶¹
- A kvantitatív szemlélet abszolutizálása, továbbá
- a valós okok helyett a „tünetek” feltárása és
- az ok-okozati összefüggés mindenáron való kimutatása is valós veszély lehet a teljesítmények értékelésében.

161 WILLIAMS (2011) 6 idézi Kaiser (2014), i.m. 87-89

8. Új kihívások a teljesítményértékelésekben

Sokféle vélemény van ma a szervezetek szerepéről, a menedzsment feladatairól a szervezeti kultúra jelentőségéről. Úgy tűnik, a szervezet sikerességének egyik legfőbb zálogává a szervezeti kultúra vált. Ebből következik, hogy a szervezet fejlesztésének alapvető kulcsa a kultúra megfelelő alakítása lett.¹⁶² A szervezetek külső környezete is megváltozott és a mikroegységek egymáshoz való viszonya és belső sajátosságai is átalakulóban vannak. A szervezetek közötti határok átjárhatóbbak, mint korábban; jellemző, hogy a szervezetek hálózatai jönnek létre. A szervezetek mérete csökken, ezzel együtt a struktúra laposabbá válik. Szervezeten belül is többszöröződnek a nem formális vagy nem tartós együttműködések, nő a team munka jelentősége. Változóban a munkaerőpiac is, egyre gyakoribb, hogy a szervezetek nem nekik tartósan elkötelezett, hanem kölcsönzött, ideiglenesen, szerződéses formában alkalmazott munkaerővel dolgoztatnak. Kialakulnak és terjednek az információkommunikáció és információs technológia által lehetővé tett új munkaformák, ezzel együtt munkahellyel való viszony is megváltozott. Az egyén karrierje a korábbiaknál sokkal kevésbé kötődik egy adott szervezethez, az emberek sokkal inkább egyéni karrier utakat építenek ki a maguk számára, munkahelyüket pedig a korábbiaknál sokkal gyakrabban váltogatják. Csökkent a szervezettel szembeni lojalitás, helyette inkább a szakmával vagy a fogyasztókkal való lojalitás a jellemző. Szintén nagyon fontos, de lassabban bekövetkező változás, hogy a munkaerő összetétele módosul, több a nő, nagyobb az etnikai diverzitás, több az idősebb és a magasan képzett munkaerő is a munkahelyek többségében. Felértékelődik az autonómia, csökken a hatalom szerepe a munkahelyeken. Szintén kortűnet az. Y generáció munkába állása, akiknek haté-

162 SCHEIN (1985) HANDY (1985) DEAL-KENNEDY (1982) QUINN (1985)-t idézi FARAGÓ (2013) i.m.

kony vezetése új vezetési módszereket és újfajta motivációt igényel. Az internet elterjedése, az információáramlás felgyorsulása és a szolgáltatási szektor előretörése is kihívás elé állítja a teljesítménymenedzsmentet.¹⁶³ Csak az un. tanuló szervezetek képesek arra, hogy megkérdőjelezzék megszokott rutinjukat, tanuljanak korábbi tapasztalataikból, gyorsan reagáljanak a környezet és a feltételek változásaira. „A folyamatosan változó és kiszámíthatatlan üzleti környezethez hatékonyan alkalmazkodó (ún. agilis) és a váratlan változásokra, gyors válaszra képes (reziliens) szervezetek olyan vezetőket igényelnek, akik képesek önmagukat és a vállalatukat is gyorsan átalakítani.¹⁶⁴ Ilyen körülmények között a szervezeti felelősségvállalásban nyújtott teljesítmény felértékelődik és a fenntarthatósági cél is új értelmet nyer; a szervezeti gyakorlatban a lelkiismeretesség, a méltányosság, a nyitottság és átláthatóság, a szakértelem, a hosszú távú gondolkodás, a fenntartható fejlődésre való fókuszálás valósítja meg a felelősségvállaló magatartást.¹⁶⁵

A szervezetek számára felértékelődnek az intézményi paraméterek is, a jogrendszer, a jogérvényesítés, az üzleti és közösségi morál, a társadalmi kohézió vagy a bizalom. Ezekkel kapcsolatosak a társadalmi tőke vagy szellemi tőke korábban tárgyalt mérési nehézségei.

A pénzügyi mutatók rendszere is átalakult az elmúlt évtizedekben. Kevésbé egyeduralgó a profittermelés a megfontolásokban, nagyobb teret kapott a vagyon és általában az értékteremtés. Felértékelődtek a megtérülési mutatók is a profit abszolút összegéhez képest. Szintén jellemző, hogy a számviteli eredmény mellett teret nyertek a gazdasági profit és cash-flow alapú kalkulációk, és a tőkeköltség, így a CFROI, A WACC és az EVA kalkulációk, mint a teljesítmény végső mérőszámai.¹⁶⁶

163 FARAGÓ (2013) i.m.

164 FARAGÓ (2013) i.m. 13

165 FARAGÓ (2013) idézi HERMALIN (2005)-t i.m. 18

166 HOLLÓNÉ KASÓ (2009)-t idézi Harazin (2017) i.m.

A teljesítményértékelés fejlődése nem válik el a menedzsment technikák fejlődésétől. A döntés-előkészítésre használt kaizen, a termelés-szervezésben alkalmazott kanban, a készletezésnél a just in time, vagy a minőségmenedzsmentben a TQM audittal vagy monitoringgal karöltve működnek és kikövetelik a maguk támogatására is a megfelelő teljesítményértékelési rendszereket. Hasonló a helyzet a szervezetek kockázatkezelési rendszereivel,¹⁶⁷ melyek szintén több szálon is kapcsolódnak teljesítményértékelési folyamatokhoz. Ezek a rendszerek elsősorban termelésfejlesztési és logisztikai eredetűek, de a szolgáltatásokra is megtörtént már az adaptációjuk. Elsősorban erős versenyhelyzetben válnak nélkülözhetlenné, így a közsférába való átszivárgásuk lassú és esetleges.

Látni kell azonban, hogy a közsférában is megváltozik a munkakörnyezet és munkavállalói állomány is. A közsférában sem a vezető maga lesz a siker letéteményese, hanem átalakító leader-ré válik. A siker képlete, a teljesítmény = tudás (információ) + felhatalmazás (empowerment). A jövőbeni kontroll jellemzően teljesítménykontroll lesz, a közösen kitűzött célok teljesülését kontrollálja a vezető; nem szabályoz, hanem a mindenki által elfogadott értékekkel vezérel majd egy stratégiai alapú, integrált közszolgálati rendszermodellben.¹⁶⁸

167 Az integrált kockázatkezelési rendszer olyan folyamat alapú kockázatkezelési rendszer, amely a szervezet minden tevékenységére kiterjed, egységes módszertan és eljárások alkalmazásával, a szervezet célkitűzéseinek és értékeinek figyelembevételével biztosítja a szervezet kockázatainak teljes körű azonosítását, azok meghatározott kritériumok szerinti értékelését, valamint a kockázatok kezelésére vonatkozó intézkedési terv elkészítését és az abban foglaltak nyomon követését.

168 SZAKÁCS (2014) i.m. 18

9. Zárszó

A szervezeteket emberek alkotják, bonyolult képződmények, hiszen azokat formális és informális kapcsolódások szövik át- és át. A teljesítmény is összetett fogalom, egyik-másik dimenzióját igen nehéz még definiálni is, hát még mérni, majd az eredményt értelmezni. A teljesítményértékelésben mégis az a célravezető, ha a rendszer nem akar minden kis részletet a szervezet szintjén egyformán akkurátusan kezelni, ehelyett gondosan választ, súlypontos és értékel néhány kulcsindikátort. Hogy mennyi az annyi, azt cége válogatja, de A kicsi szép vagy A kevesebb néha több egyetemes bölcsességek okán először a szervezeti célokat kell néhány pontban megfogalmazni – Norton szerint ennek 10 és 15 között van az optimális száma¹⁶⁹ – majd ezekhez hozzárendelni egy-két, lehetőleg jól mérhető indikátort. Célszerű az értékelési rendszer viszonylagos stabilitását fenntartani, mert a tendenciákat így jól lehet követni és a mérések rutinná válnak, de a környezet vagy az erőforrások rapid változásai az indikátorok rendszeres felülvizsgálatát is megkövetelik, így a módosítás sem ördögtől való. A jó teljesítményértékelési rendszer ezzel együtt egyszerű és áttekinthető. Kivételes helyzetektől eltekintve a szervezetek kiegyensúlyozott, több fontos nézőpontot is tartalmazó értékelésekkel járnak a legjobban. A szervezetre alakítás és a saját teljesítménymenedzsmenttel való megtámogatás nélkülözhetetlen; nincs értelme a rendszereket kritika nélkül átvenni vagy lebegtetni a szervezetben, a beágyazás és a testre szabás elmaradása alkalmazhatatlan vagy minimum nemszeretem megoldásokat okoz.

A szervezeti kutatásokban a szociológia, a pszichológia, a kommunikációkutatás és a menedzsment tudományának eredményeit és eszköztárát felhasználó interdiszciplináris megközelítés bizonyult eredményesnek. A szervezeti

169 NIVEN (2008) i.m. 198

magatartás (organizational behavior) nevet viselő új szemlélet a szervezetet komplex és nyitott rendszernek tekinti. Vizsgálja a politikai, gazdasági, technológiai, demográfiai tényezők szerepét, a szervezetben lezajló folyamatok és reakciók elemzése során figyelembe veszi mind az egyének, mind a csoportok, mind pedig a szervezeti struktúrák hatását. Feladatának tekintti, hogy egyesítse a tudományos és a gyakorlati megközelítés eredményeit, valamint módszereit, és elősegítse azt, hogy a vállalat menedzserei, vezetői felhasználják a jól megalapozott kutatási eredményeket, melyekkel tényekre alapozott irányítást és vezetést (evidence based management) honosítsanak meg saját gyakorlatukban.

Mindezekkel együtt fontosnak tartom annak hangsúlyozását, hogy a szervezeti teljesítmény értéke, ezzel összefüggésben a szervezet értéke nem pusztán közgazdasági kategória. Tágabban értelmezve sokkal –sokkal több annál, mint ami az általában használatos teljesítményindikátorok szintéziséből vagy aggregálásából adódik. A munkahely biztonságot, a munkabér megélhetést, a munkatársak egymás számára társadalmi kapcsolatokat, információs forrást jelentenek, jó esetben a szervezeten belül elismerésre és tiszteletre való igényeink teljesülnek, a szerencsések a szervezeteken belül megtalálják az önmegvalósítás és az önkifejezés lehetőségét is. A dolgozók tehát a formális és informális szervezetek keretei között végzett tevékenység, az együttműködés révén teljesíthetik saját missziójukat, mely ideális esetben nem gátolja, hanem segíti a szervezeti célok teljesülését. A szervezetek tehát, miközben a megfogalmazott missziójukat teljesítik, e tekintetben makrogazdasági *externáliaként* társadalmi kohéziót teremtenek és a társadalmi jól-létet erősítik.

A szervezeti teljesítmény fogalmi dimenzióinak értelmezése és a stratégiai célokkal való összekapcsolása a szervezeti vezetés számára fontos kiindulópont, de ezt persze számos menedzsmentfeladat követi. A stratégiai vezetést

leszámítva a menedzsment szakirodalom lényegében csak ezen a ponton kezdődik. Az egyéni teljesítmények értelmezése, mérése ellenőrzése például önálló vezetési szakterületté nőtte ki magát. Az ellenőrzési rendszerek kiépítése és működtetése, a mérések bonyolítása, a kapcsolódó ösztönzési rendszerek kialakítása, a toborzás és rengeteg egyéb koordinációs és szervezési operatív feladat végeredménye a tulajdonosok és egyéb érdekhordozók teljesítménnyel való megelégedettsége.

A szervezeti teljesítmény makrogazdasági és osztársadalmi teljesítménnyé válásának kérdése igazán izgalmas, nehezen modellezhető probléma, különösen, ha nem piaci, hanem hosszabb távon tanulmányozzuk a hatásokat. A teljesség igénye nélkül ebben már a szinergia tényezői is érvényesülnek, benne van a szervezetek közti együttműködés, de a verseny, az elszivárgások és a szándékolt vagy nem szándékolt mellékhatások is. A tőzsdei hullámvás vagy a váratlan környezeti hatások nyomán az azonos szervezeti teljesítmények makroszinten eltérő végeredményben összegződnek. Vannak gazdaságon kívüli tényezők, technológiai áttörések, nagy társadalmi változások, az eszmék és a politika, azaz a szervezeteket körül ölelő intézmények mind befolyásoló erővel bírnak.¹⁷⁰ A legdirektebb intézményi hatások a makroszervezés és a jogi környezet hatásai is és az ezek felett létező vagy nem létező makromisszió. Ha a gazdaságpolitika és a makrogazdasági szervezés nem a laissez faire filozófia mentén definiálja magát, akkor nemzetgazdasági szempontból éppoly fontos a szervezetek törekvéseit a stratégiai célok szolgálatába állítani, ahogy a szervezetnek fontos a megfelelő dolgozók kiválasztása, ellenőrzése és a megfogalmazott teljesítményelvárások felé való terelése.

Empirikus kutatások eredményei, Copeland és tsai¹⁷¹ alátámasztják, hogy az országok makrogazdasági teljesítménye, a termelékenység és a tulajdonosi

170 FÜLÖP K. (2018): Intézményi magatartás, NKE, megjelenés alatt

171 KOROM (2008) i.m. 46

értékmaximalizálás elvére épülő vállalatvezetés között korrelációs kapcsolat van. Ha egy nemzetgazdaságban a vállalatok termelékenysége elmarad a versenytársak termelékenységi színvonalától, nem csak az üzleti szférának kell csökkenő piaci részesedéssel számolnia, de a nemzetek is azonnal szembeülnek az életszínvonal relatív csökkenésével.¹⁷²

Az aktív gazdaságpolitika is menedzseli a kockázatokat, ahogy a tőketulajdonos diverzifikál és természetesen számol a társadalmi és környezeti változások gazdasági következményeivel. De bármilyen filozófia vezeti a gazdaságpolitikát, a makroszintű teljesítmény értelmezésében már a nemzetközi környezet összetett hatásai sem negligálhatók. Ezért is olyan sokeleműek a makrogazdasági teljesítmény mérésére szolgáló indikátorrendszerek. A sok száz számba vehető paramétert azonban egyelőre senkinek nem sikerült meggyőző módon összerendeznie, olyan sok módszertani probléma vethető fel, hogy az eredmények csak nagyon korlátozottan alkalmasak lényegi következtetések levonására és érdemi változtatások megalapozására. E tekintetben is az a helyzet, ami a szervezetek teljesítményénél megfogalmazódott, csak testreszabott, misszióhoz illeszkedő, az érdekhordozók érdekeinek megfelelő teljesítmény értékelésnek van valódi relevanciája. Ebben pedig helyet kell kapnia a megfelelő pénzügyi indikátorok és a nemzetgazdaság számára értelmezett vevői szempontok mellett az értéket létrehozó aktorok érdekeit, a fenntarthatóságot, a fejlődést, a biztonságot és az innovációt kifejező indikátoroknak is. A magyar nemzetgazdaság teljesítményének értelmezése, a számunkra legmegfelelőbb teljesítménymérési és értékelési rendszer kialakítása nem várható sem az IMD-től, az OECD-től, az IMF-től, a WEF-től, vagy mástól, mert az a mi feladatunk.

172 COPELAND (1999)-t idézi KOROM (2008) i.m. 46

10. Források

- ACKUFF, R. L. (1974): Redesigning the Future, A systems approach to societal problems. New York John Wiley & Sons Inc
- ÁSZ (2008): Módszertan a teljesítmény-ellenőrzéshez
- ÁSZ (2015): A számvevőszéki ellenőrzési általános alapelvei
- ÁSZ (2015): A teljesítmény-ellenőrzés alapelvei
- BAJARI, P. – TADELIS, S. (2001): Incentives versus transaction costs: a theory of procurement contracts, Journal of Economics
- Bakacsi, Gy. – Balaton, K. – Dobák, M. – Máriás, A. (Eds.). (1991), Vezetés Szervezés I., Aula, BKE
- BARR, N. (2004): Economics of the Welfare State, Oxford University Press
- BASSIONI, H. A. – PRICE, A.D.F. – HASSAN, T. M. (2005): Building a conceptual framework for measuring business performance in construction: an empirical evaluation Construction Management and Economics June 2005
- BÉLYÁ CZ I. (2010): Kockázat vagy bizonytalanság? Elméletttörténeti töredék a régi dilemmáról, Közgazdasági Szemle, 2010 júl-aug.
- BÍRÓ S. – KRESALEK P. – SZTANÓ I. (2012): A vállalkozások tevékenységének komplex elemzése, Perfekt Kiadó
- BODA GY. (2008): A tudástőke mérési módszerei és használhatóságuk
- BORDÁNE RABÓ CZKI M. (2001): Pénzügyi Controlling. In: Controlling a gyakorlatban. Sikeres vezetők kézikönyve. Szerk. Maczó K. Bp., Verlag Dashöfer
- BOUCKAERT, G. - HALLIGAN, J. (2008): Managing performance. International comparisons, London: Routledge
- BOZEMAN, B. – RAINEY, H.G. (2000): Comparing Public and Private Organizations: Empirical Research and the Power of the A Priori, Journal of Administration Research and Theory, 10.

- BREALEY, R. – MAYERS, S (1999): Modern vállalati pénzügyek, Pane
- BUCHANAN, D. – HUCHYNSKI, A. A. (2010): Organisational Behaviour, Pearson Education Limited, Essex
- CAMPBELL, J. P. ET AL (1974): The Measurement of Organisational Effectiveness: A Review of Relevant Research and Opinion, Navy Personnel Research and Development Center, San Diego
- CHARNES, A. – COOPER, W. W. (1984): Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis, Management Science, Vol. 30 No. 9
- COOPER, W.W. – SEIFORD, L.M., - TONE, K. (2006): Introduction to Data Envelopment Analysis and Its Uses, Springer, New York, 2006
- DANKÓ D. – KISS N.(2006): A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között. Versenyképességi kutatások 32. sz. műhelytanulmány, Budapesti Corvinus Egyetem, http://www.unicornorvinus.hu/vallgazd/kutatas/versenykepesseg_main.html
- DIMAGGIO, P.J.(1988): Interest and agency in institutional theory In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), The new institutionalism in organizational analysis
- DRUCKER, P. (1986): Management, Tasks, Responsibilities, Practices, TRUMAN TALLEY BOOKS / E.P. DUTTON / New York
- FARAGÓ K. (2013): A szervezeti döntéshozatal új irányzatai: hogyan működnek, hogyan döntenek, hogyan tanulnak és hogyan változnak a szervezetek? in: Szervezet és pszichológia, A SZERVEZETI DÖNTÉSHOZATAL ÚJ IRÁNYZATAI (szerk. Faragó), Eötvös Kiadó
- FARKAS F. – HADINGER B. – SZÜCS P. (2007): A menedzsment alapjai. PTE KTK
- FERNANDEZ (2002): Company Valuation Methods
- FUKUYAMA, F. (2007): Bizalom, Európa Kiadó, Budapest,

- FÜLÖP K. (2012): Kockázatmegosztás a magán- és közszféra kapcsolatrendszerében, doktori értekezés
- FÜLÖP K. (2018): Intézményi magatartás, NKE, megjelenés alatt
- GAJDUSCHEK GY. (): MIBEN ÁLL, ÉS MÉRHETŐ-E A KORMÁNYZATI TELJESÍTMÉNY, Politikatudományi Szemle XXIII/3.
- GAJDUSCHEK GY. (2012): A magyar közigazgatás és közigazgatás-tudomány jogias jellegéről
- GERGELY É. (2012): A teljesítménymenedzsment vizsgálatok egyes profitorientált szervezetek és polgármesteri hivatalok humán erőforrás gazdálkodásában
- HAYES-PISANO (1994): Beyond World-Class: The New Manufacturing Strategy, Harvard Business Review, 1994 Jan-Feb
- HALPERN L. – MURAKÖZY B. (2010): Innováció és vállalati teljesítmény Magyarországon, Közgazdasági Szemle, LVII. évf., 2010. április (293–317. o.) 294
- HARAZIN P. (2017): A fenntarthatóság dimenzióiban végzett teljesítményértékelés korszerű eszközei, Doktori értekezés
- HOFSTEDE, G. (1984): Cultural Dimensions In Management And Planning, Asia Pacific Journal of Management, 1984/jan.
- HOOD, C. (2007): What happens when transparency meets blame-avoidance?, Public Management Review, 9, 2
- HORVÁTH É. (1999): Hatékonyság és más teljesítményvizsgálatok módszerei
 - Sajátosságok a vállalkozásoknál, Saldo
- JENEI GY. (1994): A közösségi szektor hatékonysága és a gazdaság teljesítőképessége BKE
- JUHÁSZ P. (2001): A magyar vállalatok pénzügyi teljesítményének elemzése 1995 és 1998 között, BKE

- KÁDI A. (2013): Szervezeti innovativitás és kockázatvállalás, mint a szervezetek sikerességének motorja in: Szervezet és pszichológia, A SZERVEZETI DÖNTÉSHOZATAL ÚJ IRÁNYZATAI (szerk. Faragó), Eötvös Kiadó
- KAISER T. (2014): A kormányzás új formái és a teljesítménymérés problematikája, in HATÉKONYKÖZSZOLGÁLTATÉSJÓKÖZIGAZGATÁS NEMZETKÖZI ÉS EURÓPAI DIMENZIÓK (szerk. Kaiser T.), NKE
- KAPLAN, R.S. – NORTON, D.P. (2004): Balanced Scorecard, Complex Kiadó
- KATITS E. (2002): Pénzügyi döntések a vállalat életciklusaiban, KJK-Kerszöv
- KOROM E. (2008): Vállalati teljesítményt befolyásoló tényezők modellezése hazai empirikus vizsgálatok alapján, Doktori értekezés
- KURESHI, N. (2014): To Balanced Scorecard or Not to Balanced Scorecard, That is The Question, JOURNAL OF STRATEGY & PERFORMANCE MANAGEMENT, Volume 2, Issue 1, January 2014
- LAÁB Á. (2009): Vezetői számvitel, BME
- LANE, J. E. (1999). Contractualism in the public sector: some theoretical consideration.
- LEWELLEN W. G. (1997): Hatékonyság és eredményesség, Közgazdasági Szemle
- LYNCH R. L. - CROSS, K. F. (1991): Measure Up!, Blackwell Publishers, Cambridge, MA; Banker, R.D.
- McCUBBINS, M. D. – NOLL, R. G. – WEINGAST, B. R. (1987): Administrative Procedures as Instruments of Political Control, Journal of Law, Economics and Organisation, Vol. 3, No 2.
- MACZÓ K. (2007) Kempelen Farkas Hallgatói Információs Központ
- MACZÓ K. (2007): Controlling a gyakorlatban

- MAGYARY PROGRAM (2013): Teljesítménymenedzsment, Fejlesztési módszertan a szervezeti célok meghatározására, valamint a szervezeti teljesítmény indikátorok kidolgozásának támogatására
- MEYER, C. – SCHWAGER, A. (2007): Understanding Customer Experience, ” Harvard Business Review , February
- NEELY, A.D. - GREGORY, M. - PLATTS, K. (1992): Performance measurement system design: a literature review and research agenda, International Journal of Operations & Production, Management, 15 no. 4
- NIVEN, P.R. (2008): Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies, Wiley&Sons
- PARMENTER, D. (2015): Key performance indicators : developing, implementing, and using winning KPIs, Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey
- POISTER, T. H. (2003): Measuring Performance in Public and Nonprofit Organisations, Jossey-Bass
- RÉVÉSZ É. (2016): Szervezeti szintű teljesítménymenedzsment a hazai közigazgatás ügynökség-típusú szervezeteiben. Új Magyar Közigazgatás 8:(4)
- SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. (2010): Közgazdaságtan, KJK, Budapest
- SAXNÉ ANDOR Á. M. (2014): Az immateriális javak számviteli elmélete és alkalmazása a magyar szabályozási rendszerben, Doktori értekezés
- SCHUMACHER, E. (1991): A kicsi szép, KJK
- SCHUMPETER, J. A. (1911): The Theory of Economic Development: An inquiry into profits, capital, credit, interest and the business cycle, Cambridge, MA: Harvard University Press
- SEDLACEK, T. (2011): A jó és a rossz közgazdaságtana, HVG Kiadó, Budapest
- SOREIDE, T. (2002): Corruption in public procurement. Causes, consequences and cures. Report 2002/1. Chr. Michelsen Institute, Development Studies and Human Rights, Bergen, Norway

- STIGLER, G. J. (1961): The Economics of Information (1961), Journal of Political Economy, 69 (3)
- STIGLITZ J. E. (1999): Economics of the Public Sector, W.W.Norton & Company Ltd.
- SVEIBY, K-E (1997): The organisational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-based Assets, BERRETT-KOEHLER, N.Y.
- SVEIBY, K-E (1998): Intellectual Capital and Knowledge management
- SVEIBY, K-E. (2001): Methods for Measuring Intangible Assets
- SZAKÁCS G. (2014): Az emberi erőforrás gazdálkodás fejlesztésének elméleti kérdései a magyar közszolgáltatásban, NKE
- SZÍVÓS L. (2007): Áttekintés a Balanced Scorecard módszerről a mértékadó szakirodalom feldolgozásával
- TATICCHI, P. - TONELLI, F. - CAGNAZZO, L. (2010): Performance Measurement and Management: A Literature Review and a Research Agenda, Measuring Business Excellence, VOL.14 NO. 1.
- VARGA J. (2014): Üzleti agilitás és versenyképesség a XXI. század vállalkozásainál
- VOSZKA É. (2005): A privatizáció 15 éve és jövője, In: Állami vagyon-privatizáció-gazdasági rendszerváltozás, ÁPV Rt, Számadás a talentumról sorozat
- WANG H. - CHOI J. - LI J (2008): Too Little or Too Much? Untangling the Relationship Between Corporate Philanthropy and Firm Financial Performance, Organisational Science, vol. 19. No.1.
- WILLIAMS G. (2011): What makes a good governance indicator? Policy Paractice Brief 6, January.
- WILLIAMSON, O. E. (1985): The Economic Institutions of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting, Free Press, New York

- WILLIAMSON, O. E. (2007): A tranzakciós költségek gazdaságtana: a szerződéses kapcsolatok irányítása, Kormányzás, Közpénzügyek, Szabályozás, II, 2, 235–255. oldal (Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual, Relations, Journal of Law and Economics, 1979)
- WIMMER Á. – CSESZNÁK A. – MANDJÁK T. (2010): Üzleti kapcsolatok – vállalati szemléletmód és gyakorlat, Corvinus
- ZÉMAN Z.- BÉHM I.(2017): A pénzügyi menedzsment kontroll elemzési eszköztára [Digitális kiadás.] Budapest: Akadémiai Kiadó
- A tanulmány *A szervezeti teljesítmény értékelése* munkacím alatt a KÖFOP program keretében került lektorálásra 2018-ban, a tanulmány lektora: Prof. Dr. Halmai Péter, egyetemi tanár, NKE.

A tanulmány szerzője: Dr. Fülöp Katalin, PhD egyetemi docens, NKE.

Kiadás éve: 2019