

A SZERVEZETI TELJESÍTMÉNY ÉRTÉKELÉSE

Fülöp Katalin

NEMZETI KÖZSZOLGÁLATI EGYETEM,
BUDAPEST



SZÉCHENYI 2020



MAGYARORSZÁG
KORMÁNYA

Európai Unió
Európai Szociális
Alap



BEFEKTETÉS A JÖVŐBE

A SZERVEZETI TELJESÍTMÉNY ÉRTÉKELÉSE

Szerző:
Fülöp Katalin

A kézirat lezárásának dátuma:
2018. november 11.

Kiadó:

Nemzeti Közszolgálati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet

www.uni-nke.hu

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert rektorhelyettes

Címe: 1083 Budapest, Üllői út 82.

A kiadvány a
KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15.
„A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés”
című projekt keretében készült el és jelent meg.

© Fülöp Katalin, 2020

© Nemzeti Közszolgálati Egyetem
Közigazgatási Továbbképzési Intézet, 2020

A mű szerzői jogilag védett. Minden jog, így különösen a sokszorosítás, terjesztés és fordítás joga fenntartva. A mű a kiadó írásbeli hozzájárulása nélkül részeiben sem reprodukálható, elektronikus rendszerek felhasználásával nem dolgozható fel, azokban nem tárolható, azokkal nem sokszorosítható és nem terjeszthető.

TARTALOMJEGYZÉK

1. Bevezetés	6
2. A szervezet és a teljesítmény mibenléte	9
3. Aspektusok	14
3.1. A pénzügyi nézőpont	14
3.1.1. Teljesítményértékelés a vagynon keresztül	15
3.1.2. A tőkeáttétel	16
3.1.3. Likviditás	17
3.1.4. A jövedelmezőség	18
3.1.5. A hatékonyság kérdései	20
3.1.6. Költségelemzések	22
3.1.7. Eredményesség – a célközéltés foka	23
3.1.8. A szervezet összértéke	24
3.1.9. Mi a baj a pénzügyi mutatókkal?	26
3.2. A működési nézőpont	27
3.3. A kapcsolati nézőpont	28
3.3.1. Az értékesítési kapcsolat	29
3.3.2. Egyéb kapcsolatok	30
3.4. Humán mérések	30
3.5. Tanulás-fejlődés	32
3.6. Kockázat	33
3.7. Az innovációs teljesítmény	34
3.8. Fenntarthatóság	36
4. Integrált rendszerek	39
4.1. Összefoglaló a legelterjedtebb integrált rendszerekről	39
4.2. A meghatározó elképzelések sajátosságai	40
4.2.1. MBO	40
4.2.2. BSC	40
4.2.3. PP	41
4.2.4. SN	42
4.2.5. VCM	42
4.2.6. TdB	43
4.2.7. PPS	43
4.2.8. KPI-k	43
4.2.9. DEA	44
5. A különösen nehezen mérhető dimenziók	45

6. A teljesítménymérés szerepe, jelentősége és visszahatása a teljesítményre	47
7. A közszektor sajátosságai	49
8. Új kihívások a teljesítményértékelésekben	56
9. Zárszó	58
10. Irodalomjegyzék	60

1. BEVEZETÉS

A kötet *A modern állam gazdasági szerepe* című tudományos program keretében készült. A program az államtudományok komplex értelmezésének megfelelően kiemelten a közpénzügyi, illetve a globális gazdaságtani összefüggések és a konzisztens állami feladatellátás elemzését vállalta fel, de egyebek mellett megjelennek benne a nemzetgazdaság alkotórészeinek, a mikroegységeknek a viselkedési sajátosságai és gazdasági teljesítményük számbavételének problémaköre is, hiszen ezen tevékenységének eredménye a makroteljesítményben manifesztálódik.

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 következtessünk, mert ezen információkat jórészt sztenderdizált módon szolgáltatja a számviteli információs rendszer. Pénzügyi adataink az üzleti és a közszférában 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, azok lehetőségeivel és korlátaival foglalkozik a 3.1 fejezet. Éppen ezen korlátokra tekintettel kerül terítékre a nem pénzügyi aspektusok egész sora a 3. fejezet további részeiben. Ezt követően a teljesítménynek számos nehezebben mérhető dimenziója kerül tárgyalásra, majd az integrált, több nézőpontot is megjelenítő szervezeti teljesítménymérési rendszereket mutatom be. Vitathatatlan sajátosságai okán a közszféra teljesítményértékelésének 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.

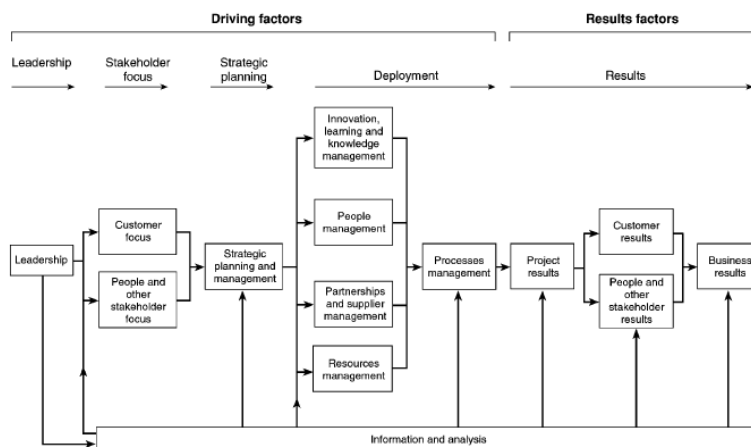
A teljesítmény az egyén, a szervezeti egység, a szervezet, a nemzetgazdaság vagy akár nemzetközi szerveződések szintjén is értelmezhető. Az említett dimenziók közül minden bizonnyal a gazdálkodó szervezet pénzügyi teljesítményéről alkothatunk leginkább megbízható, hiteles és objektív képet, köszönhetően a jól harmonizált számviteli és közzétételi előírásoknak és sztenderdeknek.

A teljesítmény azonban már szervezeti szinten is meglehetősen összetett kategória. A közgazdaságtudomány társadalomtudomány, ezért e témakörre is igaz, hogy természettudományos értelemben egzakt teljesítményértékelési rendszer nem létezik. Sőt, az sem állja meg a helyét, hogy ha minden lehetséges teljesítménydimenziót akkurátusan mérünk, akkor közelebb kerülünk a hiteles teljesítményértékeléshez, mert nagyobb szervezetek esetén így csak végtelenül bonyolulttá válik a rendszer.

A teljesítményértékelés a szervezet misszióját szolgálja; üzleti szervezetnél például a profitérdek kényszeríti ki. Az egyes szervezetek gazdasági érdekeivel, viselkedésével és megfontolásaival elméleti szinten a mikroökonómia foglalkozik; a vállalati pénzügyek, a mar-

keting egyes területei, a számvitel és a statisztika alkalmazott tudományokként mélyítik az itt felhalmozott tudást. A szervezetek kontrollingrészlegei 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 teljesítményértékelésnek lehetnek olyan elemei, melyek a közgazdaságtan és a pszichológiai, az ökonometria, az ökológiai vagy más tudományok határterületeire is átvetetnek, ezért a speciális tevékenységekkel foglalkozó szervezetek esetén multidiszciplináris tudásbázist igényelnek.

A menedzsmentirodalom többféle megközelítésben ábrázolja a teljesítményértékelés vertikális, horizontális vagy keresztmetszeti illeszkedését a vezetési szintek, a feladatok, az időtávok vagy a szervezeti célok hierarchiájában. Jellemző azonban, hogy a szervezeti teljesítmény egy-egy konkrét szervezetenél részben tisztázatlan okokból használt mutatószámrendszerként jelenik meg, a szakirodalmat pedig a technikai kérdések uralják. 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 teljesítményfaktorai,¹ Forrás: Bassioni et al. 2005

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, vol. 23. iss. 5. 497. Driving factors (kiváltó tényezők), Result factors (eredménytényezők), Leadership (vezetés), Stakeholder focus (érdekhordozói szemlélet), Strategic planning (stratégiai tervezés), Deployment (bevezetés), Results (eredmények), Customer focus (vevőközpontúság), 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).

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 – 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. Az egyének és csoportok teljesítményértékelésének saját filozófiája és módszertana van, mely kívül esik e tanulmány keretein. A szervezetek egyedi tevékenysége és kiterjedt kapcsolódásai végeredménye aztán aggregálás után makroszinten értelmezhető eredményt ad. Ezzel a szervezeti teljesítményértékelés egyébként is komplex problémája még inkább összetettevé válik, és a nemzetgazdasági értékeléshez rendelkezésre álló adattenger sem könnyíti meg a mérést. Ha ugyanis a nemzetgazdaság teljesítményéről komplex képet szeretnénk kapni, akkor 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 jóllétet. 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 az osztársadalmi jólléthez. A téma jelentőségével, a makrogazdasági kapcsolódásokkal és a kapcsolódó tudományos kutatások irányával, a teljesítményindikátorok legújabb formáival a tanulmány utolsó fejezetei foglalkoznak.

2 Az indikátor teljesítménymutató, mely a célélérés szintjét mutatja. Lehet eredmény vagy hatásmutató, kapcsolódhat az inputokhoz és az outputokhoz is. Az egyszerű indikátorok egy számérték 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.

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 sikerében, vagy Piketty könyvének (A tőke a 21. században) világkarrierjében.

2. A SZERVEZET ÉS A TELJESÍTMÉNY MIBENLÉTE

Legyenek bármilyen változatosak a szervezetek – méretük, profiljuk, formájuk és egyéb karakterisztikus jellemzőikben –, 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 észszerű 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, egyének és csoportok közös tevékenysége a kialakított célok elérése érdekében. Az ellenőrzött teljesítmény ugyanakkor feltétele a sikeres tevékenységnek. A teljesítménykontroll szttenderdek megfogalmazását, teljesítménymérést, az aktuális és az elérendő állapot összevetését és a korrekciós mechanizmusokat is magában foglalja. A közgazdasági paradigma, a rendelkezésre álló erőforrások szűkössége miatt ugyanis észszerű gazdálkodás csak 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.

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

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

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

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

Ez a munka a mikroszinttel foglalkozik; a szervezeti szintű teljesítményt tekinti tárgyának, de a szervezetek rendkívüli változatossága miatt még így is nagyon eltérő lehet a teljesítmény konkrét tartalma. Természetesen nem lehet teljesen azonos teljesítményszterderdeket 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, továbbá a gazdaságosság, a hatékonyság és az eredményesség szempontjából is fontos, de sok olyan szempont van, melyet 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, de mivel ez közvetlen kapcsolatban van a szervezet céljaival, ez adhatja a legfontosabb indikátorok nézőpontját.

Szintén megkülönböztetünk úgynevezett lagging- és leadingindikátorokat.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 beszámolórendszeréből nyert információk mind ebbe a csoportba tartoznak. A lead- vagy leadingindikátorok előre mutatnak, jelzik egy folyamat vagy probléma bekövetkeztét, így módosításra is lehetőséget adnak. A jól működő rendszerekben mindkét típusú mérésekre van példa.

A szervezetek ellenőrzését végző belső, illetve korlátozottan egyes külső ellenőrző szervek¹¹ is végezhetnek teljesítményértékelést, de az alapvetően vezetői feladat. Az egyéb ellenőrző intézményeknek sem a kompetenciájuk, sem a hatáskörük nem olyan széles körű, mint a menedzsmenté, informáltságuk szintje értelemszerűen szintén alacsonyabb.

Ez a munka a szervezetek méretéből, profiljából vagy a szervezeti formából következő teljesítményértékelési specialitásokat nem tartalmazza. Azon aspektusokat és indikátorokat ismerteti, melyek a szervezetek nagy részére vonatkoztathatók. A magán- és közszféra

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

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 számvizsgáló 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, nem pedig teljesítményt vizsgál. A teljesítményellenőrzés 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 teljesítményértékelés a teljesítményellenőrzés 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).

eltérései azonban markánsan megjelennek. A kutatási téma a modern állam gazdasági szerepvállalása, ebbe pedig az állam tulajdonosi feladatai és a piaci szervezetek gazdálkodási feltételeinek megteremtése is beletartozik.

A szervezetek a tulajdonosok érdekében tevékenykednek; a kitűzött célokat, a teljesítményelvárásokat a tulajdonos szempontjai dominálják a shareholderelméletek szerint. Van azonban további olyan érdekcsoportok, stakeholderek, akiknek az érdekei megjelennek a működése során.¹² Külső érdekhordozók a nagyvállalat tulajdonosai, vevői, szállítói, hitelezői. Az államháztartásban a külső érdekhordozók lényegében a választók, más szempontból a közszolgáltatások igénybe vevői és a partnerek. A belső érdekhordozók minkét szférában a vezetők és a munkavállalók, személyes közreműködés esetén 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 a teljesítményértékelés rendszerében jelenhetnek meg markánsan az ügynök-megbízó elméletek¹⁴ állításai alapján. A menedzsment a többi érdekelti csoportnál sikeresebb lehet saját érdekei érvényesítésében, például a tulajdonosnál rövidebb időtávú szemléletben, vagy egyes indikátorok túlértékelésében.

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 nemcsak 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 közsférában 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

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

13 BUCHANAN (2010).

14 Ld. például WILLIAMSON, O. E. (2007): A tranzakciós költségek gazdaságtana: a szerződéses kapcsolatok irányítása. *Kormányzás, Közpénzügyek, Szabályozás*, 2. évf. 2. sz. 235–255. [(Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, vol. 22. no. 2. (1979) 236.]

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: KAISER T.: *Hatékony Közzszolgálat és jó közigazgatás – Nemzetközi és európai dimenziók*. NKE, Budapest.

a kitűzött célok eléréséhez. A hatékonyságra és a gazdaságosságra való törekvés a teljesítményértékelés vezérelvei. A hatékonyság a cél elérésének mértékére, a gazdaságosság pedig a felhasznált erőforrások mértékére vonatkozik.

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 ismérvek lényegét igyekszik megragadni.

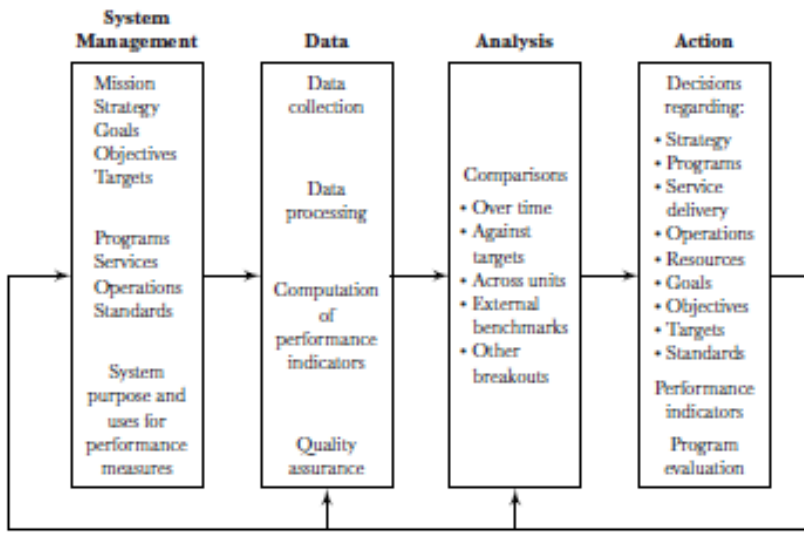
A méréshez természetesen mind az időbeli, mind a térbeli kereteket meg kell határozni. A teljesítményértékelés során jellemzően két-két múltbeli időpont közti, már korábban rögzített tényszerű elmozdulást mérünk, de ugyanazon technikákkal a jelen vagy a jövő prognosztizált változásai is mérhetők és értékelhetők. A térbeli keretet a szervezeti teljesítménynél a szervezet formális határai általában egyértelműen meghatározzák, nem kell külön rögzíteni, hogy a tárgyi vagyonsvltózás 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 exogén és endogén tényezők befolyásolják. A piaci, a társadalmi, az ökológiai vagy a politikai-jogi környezet a legtöbb szervezet számára külső adottság, mely alkalmazkodást kíván. A nagy szervezetek és a közszféra egyes 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 befolyásoló 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 közszférában 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 gyűrják össze az egyes indikátorokat; súlyoznak, sztenderdizálnak, így néha a részeredmények egyetlen mutatószámába kerülnek végül besúritésre. 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.

17 CAMERON, QUINN ÉS ROHRBAUGH munkái nyomán.



2. sz. ábra: A teljesítményértékelési rendszer modellje¹⁸

Forrás: Poister, 2003

A teljesítmény csak a legkritikább esetben fejezhető ki egyetlen vagy néhány diszkrét paraméterben. Még a legtisztább profilú szervezetek esetében is 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,¹⁹ ezért a teljesítménymenedzsmentben az értékeléshez matematikai programozási és modellezési módszereket használnak, tehát jelentős technikai háttérrel 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 nonprofit szektor szervezeteire is. Ma már aligha lehet tartósan életképes olyan szervezet, melynek nem értékelik és elemzik a teljesítményét folyamatosan vagy legalább rendszeresen.

18 POISTER, T. H. (2003): *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organisations*. John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey. 16. System Management (rendszer-szervezés): misszió, stratégia, célkitűzések, szándékok, célok, programok, szolgáltatások, műveletek, szttenderdek, 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, szttenderdekkel kapcsolatban), programindikátorok és programfejlesztés.

19 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.

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. Ezek nélkül a gazdasági teljesítmény teljes körű értékelése elképzelhetetlen. Közös bennük, hogy meghatározott bázis, viszonyítási pont nélkül semmitmondóak, 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 állapotszemléletű kimutatás a vállalkozás mérlege. A folyamatszemléletű 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 folyamatszemléletre a legtipikusabb példa az eredménykimutatás adatsora.²⁰

A beszámoló nyilvánossága miatt a pénzügyi mutatók nagy része külső szemlélők számára is kalkulálható, bármikor rekonstruálható, és szervezettípusoktól, tevékenységtől, tulajdonostól, valamint lokációtól függetlenül egzakt módon értékelhető.

20 ZÉMAN Z. – BÉHM I. (2016): *A pénzügyi menedzsment kontroll elemzési eszköztára*. Akadémiai Kiadó, Budapest.
URL: https://shibboleth.mersz.org/?xmlazonosito=dj242apmcee_16_p4#dj242apmcee_16_p4 (2018. 09. 26.)

3.1.1. *Teljesítményértékelés a vagyron keresztül*

A gazdálkodó szervezet teljesítményének egyik lenyomata a vagyon alakulása, szerkezete, a vagyontárgyak állapota. A vagyron 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 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. Alkalmaznak intenzitási és struktúramutatókat is.²¹ A tőkestruktúra-mutatókkal a tőkeszerkezetet lehet vizsgálni.

A leggyakrabban használt vagyonértékelési mutatók az alábbiak.

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, azaz az ingatlanokat, a gépeket, az immateriális javakat, a nem forgatási céllal vásárolt értékpapírokat és a tartós befektetéseket. A befektetett eszközök és a vagyon nagy része korrigált múltbeli értéken szerepel,²² amely a forgóeszközöknél kisebb, de a régebben tulajdonolt befektetett eszközöknél nagy eltérést mutathat a piaci értéktől. Infláció esetében ezért az arányszám erősen torzít lefelé. A szervezetek működéséhez több-kevesebb 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.

A forgóeszközök aránya

Lényegében az előző komplementere, csak a felfelé torzítás lehetőségével. A profittermelő képesség, az alkalmazkodóképesség és a likviditás szempontjából is nagyon fontos a megfelelő arány – annál is inkább, mivel a pénzeszközök is benne foglaltatnak –, de nincs iparágaktól és üzleti modellektől független kívánatos értéke.

21 Például forgóeszköz-intenzitás a forgóeszközök (A) aránya a forgóeszközök (A) és a befektetett eszközök (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.

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

Eszközök átlagos életkora

Az eszközök átlagéletkora a beszámolókból közvetlenül nem kalkulálható, de a nettó eszközérték alakulásából lehet becslést végezni. Az eszközállomány elöregedése bizonyosan negatív a kibocsátási teljesítménycsökkenés és egyes 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, mert a biztonsági kockázatok, az eszköz-avulásból következő szolgáltatásminőség-romlás szükségszerű.

A tőkeerő

A tőkeerő vagy tőkeellátottság a számviteli saját tőke összvagyonhoz viszonyított aránya. Az eladósodottság *komplementere*, ilyen értelemben a magas érték az adóssághoz tartozó kockázatot csökkenti. A saját tőke azonban elég vegyes számviteli mutató, esetenként nem realizált eredménytégeket 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.

A tőkemultiplikátor

A tőkeellátottság reciproka, amely azt méri, hogy a szervezetbe befektetett egységnyi saját tőke mekkora eszközállományt mozgat. Az értékelés ezen mutatóknál alapvetően függ az érdekhordozó szemüvegétől, hiszen más a tulajdonos, a befektető és a hitelező érdeke.

Ritkábban, de használatos még a *tőkefeszültség*-mutató – az idegen tőke/saját tőke hányadosa –, a *tőkenövekedés rátája* – a saját tőke/jegyzett tőke hányadosa – és számos más, horizontális és vertikális mutató.²³

A mérlegben lévő vagyont a leltárok támasztják alá, ezek további elemzésekre adnak módot.

3.1.2. A tőkeáttétel

A vagyon forrásszerkezetének az ismeretében kaphatunk képet a szervezet eladósodottságáról. Tudjuk, hogy a vállalat hitelfelvétele nem ördögtől való, a mikroökonomia 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 többletpénzigénnyel 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.

²³ A vertikális ráták a mérleg eszköz- vagy források oldalán belüli arányokat adják, a horizontálisak a mérlegben megjelenő eszközoldali tételeket viszonyítják források oldali értékekhez vagy a mérlegfőösszeghez.

Eladósodottság

A legkézenfekvőbb mutatója az eladósodottnak, ha az idegen tőke számveteli értékét a mérlegfőösszeghez viszonyítjuk, de szokás a saját tőkéhez is viszonyítani. 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 rövid lejáratú 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 függnék.

Adósságszolgálat

Az adósság terhét legtöbbször a *kamatfedezeti mutatóval* érzékeltetik (adózott eredmény + értékcsökkenés/esedékes törlesztések + kamat), mely megmutatja, hogy az esedékes adósságtörlesztéseket 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 fokozódik. A finanszírozás kézbe tartása, a likviditás biztosítása a vállalkozások továbbéléséhez a legszigorúbb kritériumot nyújtják.”²⁴ 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.

Likviditási ráták

A likviditási ráták számlálójában a forgóeszközök értéke vagy annak valamely likviditási fokú részalmeze van, melyet a nevezőben lévő Rövid lejáratú kötelezettségek mérlegsorhoz viszonyítanak. *Gyorsrátaként* ismert a pénzeszközök szerepeltetése a számlálóban, hiszen ennek likviditása a legmagasabb. Könnyű belátni, hogy a nagyobb likviditás nagyobb törlesz-

24 BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (2001): *Pénzügyi Controlling*. In: MACZÓ K. (szerk.): *Controlling a gyakorlatban. Sikeres vezetők kézikönyve*. Verlag Dashöfer, Budapest. 9.2.1.f. 1.

tési biztonságot jelent, mely a hitelező számára fontosabb. A tulajdonosi érdekekkel azonban ellentétes a túl nagy likviditás, mert az erőforrásokat köt le feleslegesen a profittermelés előtt.

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.

Likviditási mérleg

Az európai sztenderdek szerinti mérlegben – a pénzügyi mérlegek kivételével – nem likviditási sorrendben vannak a tételek, és alig vannak horizontális eszköz-forrás megfelelések.²⁵ A likviditási mérlegben a likviditás és az esedékesség szerint sávokba sorolják és egymás mellé rendelik a tételeket, ilyen módon szemléletessé téve az esetleges likviditási problémák megjelenését valamely időtávban.

Cash flow kalkulációk

A cash flow kimutatások a pénzforrások keletkezésének és felhasználásának bemutatására szolgálnak, 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.²⁶ A cash flow a likviditási rátáknál mélyebb elemzést tesz lehetővé. A múltbeli értékelések a fizetőképességet és a fizetőkészséget együtt mutatják, az előretekintő kalkulációk viszont a várható fizetőképességet mutatják.

3.1.4. A jövedelmezőség

A jövedelmezőség, avagy profitabilitás az üzleti szervezetek legfontosabb teljesítménymutatója, a közszférában azonban rendszerint nem értelmezhető. Az úgynevezett profitrátáknak komoly módszertani hagyományai és nagyon nagy területük van. Közös bennük, hogy valamilyen eredménykategóriát egy vetítési alaphoz viszonyítanak, például forgalomhoz, eszköz- vagy forrásértékhez. Az eredmény az adatbázis függvényében számviteli ered-

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

26 $\text{Free cash flow} = \text{működési pénzáram} - \text{befektetési pénzáram}$ [üzemi eredmény $(1 - T_c) + \text{amortizáció} - \text{új beruházás}$]; $\text{Free cash flow to equity} = \text{adózott eredmény} + \text{amortizáció} - \text{új beruházás} + \text{új hitelfelvétel} - \text{hiteltörlesztés}$.

mény, 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 forprofit szektorban.



3. sz. ábra: Profitráták képzése²⁷Forrás: Laáb, 2009

A Du Pont-modell²⁸ a profitráták tartalmi összetevőinek révén a profit forrására is rávezet. A *ROA-* (Return on Assets, adózott eredmény/összes 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 alkotóelemekre való felbontás pedig már megfelelő fogódzót jelent a menedzsment számára a kritikus pont azonosítására és a problémakezelésre. A Du Pont-módszer az *eszközarányos eredményt* felbontja az *eszközök forgási sebessége* (árbevétel/összes eszköz) és az *árbevétel-arányos eredmény* (adózott eredmény/árbevétel) szorzatára.²⁹ 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

27 LAÁB Á. (2009): *Vezetői számvitel*. BME, Budapest. 72.

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

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

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 profitfogalom maga jórészt irreleváns, ezért ott a hatékonyság mérésére egyéb outputokat használnak. Az ilyen jellegű értékelések jelentősége egyébként 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 outputadatát egy hozzá kapcsolódó inputadattal vetjük össze – ekkor a termelékenységre vonatkozóan kapunk információt. Naturáliában, nominálértékben vagy reálértékben is lehet értelmes hatékonysági mérőszámokat képezni. Egyaránt van értelme az egy orvosra jutó gyógyult beteg mutatónak, az egy gyógyult betegre jutó gyógyszerkiadásnak folyó áron vagy az azonos hatóanyagú gyógyszert gyártó cégek előállítási költségeire jutó bevételt összehasonlító áron mutató teljesítményindikátornak. A hatékonyság növelése az üzleti szervezetek számára az életben maradás esélye. A közszféra 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 optimumpont 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 határköltsége megegyezik a határértékével.³⁰ 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.³¹

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 görbe tartalmazza a hatékony outputkombinációkat. A fogyasztási döntések optimalizálását az indifferenciagörbék és budgetegyenesek 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

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

31 SAMUELSON, P. A. – NORDHAUS, W. D. (2016): *Közgazdaságtan*. Akadémiai Kiadó, Budapest. URL: https://shibboleth.mersz.org/?xmlazonosito=dj149k_217_p1#dj149k_217_p1 (Letöltés ideje: 2018. 09. 26.)

egyének által élvezett hasznosságok összessége, az üzleti szervezetek számára realizált profitok vagy a társadalmi jóllét 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 egy-egy 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 beszámoló 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 inputváltozóból ráta képezhető, ha köztük ok-okozati kapcsolat van.

Tágabb értelemben a hatékonysági vizsgálatok közé sorolhatjuk a tőkeszerkezet hatékonyságának vizsgálatára használatos módszereket és mutatókat³² éppúgy, mint a befektetés hatékonyságát elemző, értékelő módszereket,³³ ilyen módon a pénzügyi elemzések 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 cashfelhasználás 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 tényező-termelékenység*³⁴ az összes input egységére eső összkibocsátás mérésére szolgál, mely jól korrelál a *munkatermelékenységgel*.³⁵ Az utóbbi lényegében magyarázza a termelékenység növekedését.³⁶ Az olcsó munkaerő foglalkoztatása és ez olcsó alapanyag közelsége azonban már nem garancia a versenyképességre.³⁷

Önmagában a hatékonyság növelését eredményezik már a hatékonysági mérések is. A hatékonyság eléggé komplex kategória, javítására módszerek garmadája szolgál. Néhány javaslat: a recruitingtechnikák fejlesztése, a dolgozók karriertervezése, az egyéni teljesítmények értékelése, az egyéni tréningek, a személyes tanácsadás, az előmeneteli rendszer változtatása, az ösztönzők fejlesztése, viselkedési tréningek, részvétel a döntéshozatalban, szervezetfejlesztési módszerek, csoportmunka, változtatások a szervezeti struktúrában vagy a technológiában, stb.³⁸

32 Például WACC = Weighted Average Cost of Capital.

33 NPV, megtérülési idő-módszer stb.

34 Total factor productivity – TFP.

35 Average labour productivity – ALP.

36 Elsősorban építőipari vállalkozásokkal kapcsolatos kutatások alapján állítja Crawford, 2006.

37 HAYES, R. H. – PISANO, G. P. (1994): Beyond World-Class: The New Manufacturing Strategy. Harvard Business vol. 72. no. 1. 78.

38 CAMPBELL (1974): i. m. 222.

3.1.6. Költségelemzések

A termék vagy szolgáltatás költsége minden szervezet számára kritikus, függetlenül attól, hogy forprofit vagy nonprofit 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.³⁹ 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 kontrollingtevékenységek között jelennek meg. Hagyományos módszerei az önköltségszámítás, az *elő- és utókalkulációk*, a *fedezeti összegelemzés*. A költségelemzések újabb módszerei a *job order costing*,⁴⁰ a *process costing*,⁴¹ az *activity based costing*,⁴² a *nullabázisú költségtervezés*⁴³ és az *értékelemzés*.⁴⁴

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 a lehetőségeket végiggondolnunk és megfogalmaznunk. 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 jelenértékre⁴⁵ hozásával – és a legnagyobb nettó haszonnal bíró megoldási javaslat kerül kiválasztásra.⁴⁶

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

39 NIVEN (2008): i. m. 189.

40 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.

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

42 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 menedzsmentmódszerekhez, mint az MRP, a FMS vagy a CAM, sokkal jobban illeszkedik ez a módszer.

43 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.

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

45 A nettó jelenérték (NPV) kalkulációjára eltérő időponti pénzáramok összegzésekor van szükség, például beruházásértékelés esetén. A pénzáramláselemeket jelenértékeinek összegeként határozza meg, a jelenérték-számítással összehasonlíthatóvá teszi a különböző években jelentkező pénzáramokat, kiküszöbölve a pénz időértékét. A nettójelenérték-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.

46 STIGLITZ, J. E. (2000): *Economics of the Public Sector*. W. W. Norton & Company Ltd., New York. 271.

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 tovagyrűző hatásokkal is teljeskörűen 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 nonprofit 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 bármilyen 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 vizsgálatokor 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 megítélésekor méréseket kell végeznünk, azaz számszerűsíteniük 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 csupán a célállapotot, mint optimumértéket, 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 nonprofit szervezet, avagy gazdasági tevékenységet végző jogi vagy természetes

személy.⁴⁷ A gyakorlatban az eredményesség mérésére a leggyakrabban a *tervteljesítés %-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 részvénytulajdonosok értéke vagy a fúzió korrekt előkészítése során felmerülő kérdés; állami tulajdonnál egy vagyonkataszter felállítása vagy például egy esetleges privatizációs szándék teheti ezt indokolttá. A könyv szerint a 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 teljesítménypotenciáljának ismeretén nyugszik, jó becslés adható. A szervezeti teljesítmény értéke ilyen esetben a múltbeli teljesítmény nyomán felhalmozott érték helyett inkább a jövőben várható teljesítményt jelenti.

47 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.

MAIN VALUATION METHODS					
BALANCE SHEET	INCOME STATEMENT	MIXED (GOODWILL)	CASH FLOW DISCOUNTING	VALUE CREATION	OPTIONS
Book value Adjusted book value Liquidation value Substantial value	Multiples PER Sales P/EBITDA Other multiples	Classic Union of European Accounting Experts Abbreviated income Others	Equity cash flow Dividends Free cash flow Capital cash flow APV	EVA Economic profit Cash value added CFROI	Black and Scholes Investment option Expand the project Delay the investment Alternative uses

4. sz. ábra: Vállalatértékelési eljárások,⁴⁸ Forrás: Fernandez, 2004

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: $\text{NOPLAT} - \text{WACC}^{49}$, 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. Az EVA – általános vélekedés szerint – az értékteremtés legjobb mérőszáma, mert egyetlen mutatóban összegzi 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 tőkeköltség közötti átváltásokat. Segít abban, hogy a menedzsment és az alkalmazottak is megértsék és figyelembe vegyék a korábban kvázi-ingyenesnek tekintett saját tőke költ-

48 FERNANDEZ (2004): *Company Valuation Methods: The most common errors in valuations*. University of Navarra - IESE Business School, Barcelona.

Main Valuation Methods (főbb értékelési módszerek). Balance sheets (mérlegalapú): 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/EBITDA, Other multiples (árbevételből vagy eredménykategóriákból származtatott módszerek). Mixed – Goodwill (vegyes, goodwillalapú): Classic (klasszikus módszer, ahol a nettó eszközérték és a goodwill együtt adja a cégértéket), Union of European Accounting Experts (UEC értékelési módszere, ahol egy ártértékelt nettó eszközérték és a jövőbeni hozamok jelenértékre hozásával kalkulált goodwill adja a cégértéket), Abbreviated Income (leegyszerűsített UEC-módszer), Others (egyéb goodwillkalkulációs módszerek). Cash flow discounting (diszkontált CF-módszerek): Equity cash flow, Dividends, Free cash flow, Capital cash flow. Value Creation (értékalkotás 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).

49 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).

ségét azáltal, hogy a menedzsment külön költségként kezeli a tőkeköltséget, 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.⁵⁰

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 bizonytalanná válik – például a privatizáció után az állami megrendelések bizonytalanná 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 kifejelett 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, üzleti szektorban a profit növelése, nonprofit és állami szektorban a hatékony erőforrás-felhasználás, illetve a költségek csökkentése a teljesítményelvárás. Egy gyorsdiagnózis felállításához néhány mutató kiszámítása elegendő.⁵¹

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 számításában. Országonként is vannak eltérések az eredmény számításában, melyek megnehezítik az összevetést.

A pénzügyi mutatók felértékelik a számviteli eszközöket – a mérlegben szereplő piac-képes, forgalomképes, adott áron beszerezhető eszközöket –, miközben a sikerben ezek egyre hátrébb sorolódnak, átadva a helyüket a számvitelben kezelhetetlen kapcsolati tőkének, emberi erőforrásoknak, információs monopóliumnak. Jelentősek lehetnek a mérlegen kívüli tételek, eszközök és források (vállalati nyugdíjalap, egyes immateriális eszközök, származtatott tőzsdei eszközök).⁵² A számvitelben az implicit költségek általában⁵³ nem jelennek meg, csak az explicit tételek⁵⁴ 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 túlértékelést. A korrigált múltbeli érték sokféle eszköznél jó közelítése a piaci értéknek, de főként

50 LAÁB (2009): i. m. 79.

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

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

53 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 használdozati költség (opportunity cost) a döntés következtében elvetett másik lehetséges alternatíva költsége, illetve elvesztett hozama.

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

a befektetett eszközöknél egészen nagy eltérések is kialakulhatnak a valós – aktuális piaci – értékhez képest.

Egyedi értékelésekhez kapcsolódó számításoknál előkerülhet a jelenérték-számítás; ilyenkor a nem megfelelő diszkontráta⁵⁵ 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 kevésbé 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 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 sem eligazítást, sem ösztönzést a napi aktivitásra a szervezet alacsonyabb szintjein.

3.2. A működési nézőpont

Megszokott, hogy a szervezet működési dimenzióját feketedobozként 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 feketedoboz minden szervezet, azon hétköznapi ok miatt, hogy a belső folyamatok rendszerint egyediek, 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.⁵⁶ Az innovációs

55 A diszkontráta egy minimális jövedelmezőségi rátaként 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 figyelembevételével, a pénzügyi beépítésével kalkulálják.

56 SCHUMPETER: (1911).

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 ítélhető meg legjobban. A gyártás, a termék vagy szolgáltatás-előállítás a működés lényege marad, itt pedig a folyamatszempléletnek van kitüntetett szerepe.

A működési nézőpontban szokás tárgyalni a minőségbiztosítás kérdéseit, melyek a 80-as években kiemelt fókuszot kaptak a legfejlettebb piacgazdaságokban.⁵⁷ Sok vállalatvezetőt hallatlan lelkesedéssel töltöttek el a legendás japán vállalatszervezési módszerek⁵⁸ sikerei; a pénzügyi dominanciát egy mérnöki perspektíva egészítette ki. Az igen magasra emelt minőségi sztenderdek ugyanakkor nem feltétlenül jelentenek arányosan magasabb értéket a vevőnek, és nem hoznak automatikus javulást a pénzügyi paraméterekben sem.

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 költség-elemzés mélységei, a veszteségek forrásai, a teljesítményelszívargások, 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 kontrolling 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 feketedoboz-jellege miatt nem adhatók meg, de azért a szektoroknak megvan a jellemző gyakorlatuk. Termelő-szervezetek 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 ellensúlyozására 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

57 NIVEN (2008): i. m. 176.

58 Pl. a kanban, Toyota Production System stb.

korlátai a közzféra 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,⁵⁹ 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 vállalatmenedzsment egyértelműen a hosszú távú értékesítési kapcsolatokat tartja a leginkább meghatározónak a stratégia megvalósítása szempontjából,⁶⁰ ezért a vállalatok az értékesítési kapcsolatra fókuszálnak.

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 *termékskála* összetétele találkozzék a vevők igényeivel.⁶¹ 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:^{62, 63}

A vevő elégedettsége a vállalatvezetés számára a leghasznosabb teljesítménymutató; 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.⁶⁴

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*⁶⁵ alaptétel, az érték pedig a termékminőségben, a szolgáltatásszervezésben és a kiszolgálásban manifesztálódik. Törvényszerűek a trade offok,

59 NIVEN (2008): i. m. 216.

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

61 NIVEN (2008): i. m. 216.

62 MEYER, C. – SHWAGER, A. (2007): Understanding Customer Experience. Harvard Business Review, vol. 85. no. 2.

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

64 WIMMER et al. (2010): i. m. 36.

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

logikus, hogy ezek közül valamelyik kiemelt hangsúlyt kapjon, de a minimumkövetelményeknek mindhárom értékalkotónál meg kell felelni.⁶⁶

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 például a közös fejlesztés lehetősége.⁶⁷ 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.⁶⁸

A tágabb értelmű partnerség, a *public relations* jellegű kapcsolatok is felértékelődtek, párhuzamosan a társadalmi felelősségvállalás elterjedésével. Az ebben elért teljesítményt is méri számos forprofit és nonprofit szervezetben, bár a közvetlenül idekapcsolható indikátorok – mint a *megjelenések, közlemények vagy vállalati események száma* – nincsenek közvetlen hatással a pénzügyi mutatókra, vagy rövid távú hatásként egyenesen veszteséget okoznak. Ha viszont a partnerségépítési 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 misztiója, értékei és a két vállalati kultúra is közel van egymáshoz.

A partnerségben mutatkozó teljesítményhez is rendelhetők teljesítménymutatók, például a következők: *a partnerkapcsolatok száma, a partnerkapcsolati események gyakorisága, a meghívások száma és a PR-célú reprezentációs költségek.*

3.4. Humán mérések

A humán erőforrás szervezeti jelentőségét nem kell külön hangsúlyozni, emberek nélkül nincs is értelme szervezetről beszélni. A dolgozókat pusztán erőforrásként emlegetni a szervezeti teljesítmény erősen zsargonos és leszűkített értelmezése, de még ebben a degradáló jelentéstartalomban is kiemelkednek a specialitások. 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), teljesítőképessége fokozható (mindegyik karrierfázisban más jellemzők az erősségei, amelyekből

66 NIVEN (2008): i. m. 217

67 WIMMER et al. (2010): i. m. 15.

68 WIMMER et al. (2010): i. m. 39.

mindig a legmeghatározóbbat kell kiaknázni)⁶⁹ Nem utánozható, nem hamisítható, innovatív, megújuló, értékteremtő, 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.”⁷⁰

„A szervezeti teljesítmény a képességek és a motiváció eredménye.”⁷¹ „A szervezeti teljesítmény kialakulásának két fontos összetevője van. Az egyik összetevő az, hogy mennyire jól sikerült meghatározni a vállalat céljait. A másik az, hogy mekkora erőfeszítést képes és hajlandó a szervezet kifejtetni a célok elérése érdekében.”⁷² 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 struktúráképző formális és informális elemek⁷³ –, 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.”⁷⁴

Terjedelmes szakirodalma van az egyéni teljesítménymérésnek és a 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 rejt a szervezet számára. Egyes szervezetek lényegében semmilyen más erőforrást nem használnak, kizárólag a humán kapacitás biztosítja gazdasági sikerüket. A közszférában is számos olyan tevékenység zajlik, több olyan kvázi-közszolgáltatás történik, 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 kontrolling hagyományos eszközeit és a szemléletét megtartva, és a specialitásokra tekintettel bővítvé vizsgálható.⁷⁵

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

69 SZAKÁCS G. (2014): *Az emberierőforrás-gazdálkodás fejlesztésének elméleti kérdései a magyar közszolgáltatásban*. NKE, Budapest. 10.

70 Szakács G. (2014): i. m. 10.

71 MACZÓ K. (2007): *Controlling a gyakorlatban*. Verlag Dashöfer, Budapest. 3.

72 MACZÓ K. (2007): i. m. 3.

73 FARKAS et al. (2007): i. m.

74 MACZÓ K. (2007): i. m. 8.

75 MACZÓ (2007): i. m. 8.

fontos *tulajdonságaikra* vonatkoznak. A leggyakoribb mérések a dolgozók magatartására, képességeire és *erőfeszítéseik eredményeire* irányulnak. Idetartozhat például a *kiszolgálás gyorsasága* vagy a *lezárt ügyek száma*.

A teljesítményértékelés, az alkalmazottak munkájának értékelése a személyügyi kontrolling 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, az alkalmazott munkájának megítélését és a fejlesztés elősegítését, amelyek egymással konfliktusban lehetnek. 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.⁷⁶

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 fordulópont 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 egyéneknek keresztül jut ehhez; értékelése az egyéni teljesítményértékelés itt nem részletezett területe.

A legtöbb iparágban legalább elindult egy 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 kulcsszerepe 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.⁷⁷

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 tanulásnak 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.”⁷⁸

76 MACZÓ (2007): i. m.

77 DESS, G. G. – IRELAND, R. D. – ZAHRA, S. A. – FLOYD, S. W. – JANNEY, J. J. – LANE, P. J. (2003): Emerging Issues in Corporate Entrepreneurship. *Journal of Management*, vol. 29. iss. 3., idézi FARAGÓ K. (2013): *A szervezeti döntéshozatal új irányzatai: hogyan működnek, hogyan döntenek, hogyan tanulnak és hogyan változnak a szervezetek?* In: Faragó K. (szerk.): *Szervezet és pszichológia – Új irányzatok az ezredfordulón II. kötet. Szervezeti döntések*. Eötvös Kiadó, Budapest.

78 FARAGÓ K. (2013): i. m. 27

3.6. Kockázat

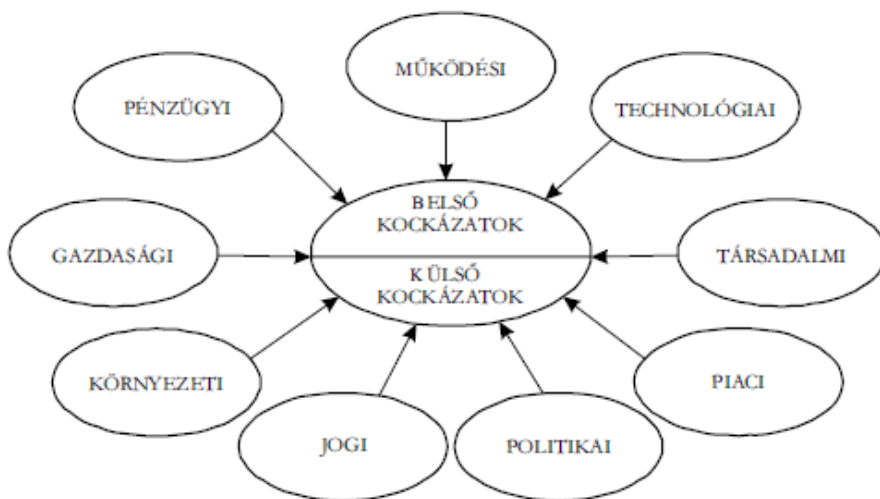
A kockázati perspektíva is fontos és érdekes a szervezetek számára, de e tekintetben bonyolultabb a helyzet, mint a vevők elégedettsége vagy a szervezeti tudásfelhalmozás esetében. Míg az utóbbiaknál a dominanciaelv érvényesül, azaz a több mindig jobb, addig a kockázatvállalásnak nincs általánosan ideális 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.⁷⁹

A kockázatvállalás a szervezetben tevékenykedő – többnyire vezető munkakörben foglalkoztatott – személy döntéseinek sorozata, melyet bizonytalan helyzetben hoznak, amelynek negatív kimenetele is lehet, és a döntés végeredménye a szervezet egészére vonatkozik. A szervezeti kockázatvállalás a kompetens szervezeti tagok kockázatos döntéseinek sorozata.⁸⁰

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

79 KÁDI A. (2013): *Szervezeti innovativitás és kockázatvállalás, mint a szervezetek sikerességének motorja*. In: FARAGÓ K. (szerk.): *Szervezet és pszichológia – Új irányzatok az ezredfordulón II. kötet. Szervezeti döntések*. Eötvös Kiadó, Budapest. 33.

80 KÁDI (2013): i. m. 33



1. ábra. A szervezeti kockázatok típusai (CHAPMAN 2006)

5. sz. ábra: Kockázattípusok⁸¹
Forrás: Kádi, 2013

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 ipárgspecifikus 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.⁸²

Az innovatív vállalkozások innovációs teljesítménye természetesen nem önmagában érték, ennek révén termelékenyebbek, exportképesebbek, magasabb minőséget állítanak elő, tehát versenyképesebbek a konkurenseiknél. Ily módon az innovációs teljesítmény a szervezeti teljesítmény okozója lesz, és már rövid távon javíthatja a szervezeti pénzügyi mutatóit. Az exportképesség növekedése a termékek minőségjavulásával és a termelékenység

81 CHAPMAN (2006), idézi KÁDI (2013): i. m.

82 HALPERN L. – MURAKÖZY B. (2010): Innováció és vállalati teljesítmény Magyarországon. *Közgazdasági Szemle*, 57. évf. 4. sz. 294.

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 headquarterre korlátozódik, a hatások továbbúríznak a vállalatcsoporton belül, ezért a *tudástermelési függvény* furcsa alakot ölthet, mert a vállalati teljesítmény innovációs növekedése érdemi innovációs teljesítmény nélkül is megvalósulhat. Az EU-tagállamokra rendszeresen készülő harmonizált módszertant követő közösségi innovációs felmérés (Community Innovation Survey, CIS) adatai alapján az eljárásinnovációt bevezető vállalatok 48%-a, a termékinnovációt végző cégek 42%-a nem végzett K+F-tevékenységet.⁸³ 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 termelékenységszámra realizálására.⁸⁴

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.⁸⁵ Ritkán említik, pedig nagyon fontos elem, hogy a szellemi 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 több jelentős módszertani változás, ezenfelül fókuszeltolódás történt. Felmérték a stratégiai tervezési eszközök, az adatbázisok, a kontrollingszervezetek, a költségvetési módszerek használatát is. A teljesítményértékelés szempontjából az utóbbiaknak van nagyobb jelentősége. A kontrollingszervezet némileg bővült, de a cégeknek csak 50-60%-a használja a tipikus eszközöket; ugyanakkor szembetűnő a csökkenés a hagyományos pénzügyi alapú módszertanokkal kapcsolatban.⁸⁶ 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.

83 HALPERN – MURAKÖZY (2010): i. m. 302.

84 HALPERN – MURAKÖZY (2010): i. m. 308.

85 HALPERN – MURAKÖZY (2010): i. m. 300.

86 DANKÓ D. – KISS N. (2006): *A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között*. Versenyképességi kutatások 32. sz. műhelytanulmány. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest. URL: http://www.uni-corvinus.hu/vallgazd/kutatas/versenykepesség_main.html, 22. (Letöltés ideje: 2018. 11. 11.)

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 legritkább esetben tud csak elvonatkoztatni társadalmi és környezeti tényezőktől, hiszen a tevékenysége a szűkebb és tágabb értelmű társadalomba és természeti környezetbe ágyazott. 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.⁸⁷ A fenntarthatóság fogalmának kiterjesztését indokolja, hogy a végső célban, a jólét fennmaradásában és növekedésében mindegyik dimenzióknak szerepe van.⁸⁸

Nehezebb megfogni szervezeti szinten a fenntarthatóságot. Az úgynevezett felelősvállalat-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.”⁸⁹ A fenntarthatóságot biztosító tevékenység a pénzügyi mutatókban is megjelenő versenyelőnyt biztosít a felelős szervezet számára.⁹⁰

A környezeti teljesítmény értékeléséhez használatos indikátorokat javasolt az OECD már 1993-ban⁹¹, majd az Európai Környezetvédelmi Ügynökség fogalmazott meg indikátorrendszert e témában,⁹² és több más rendszer is bevezethető. A szervezetek teljesítménye külső kontrollokkal is ellenőrizhető, de a fenntarthatóság és a versenyelőny összefüggése indokolható teszi, hogy a stratégiai vezetés keretében a szervezetek maguk is meghatározzák a saját kulcsfontosságú teljesítményelemeiket 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.

87 Az ENSZ 212-es keretstratégiáját idézi HARAZIN P. (2017): A fenntarthatóság dimenzióiban végzett teljesítményértékelés korszerű eszközei, doktori értekezés. BME, Budapest. 3.

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

89 CHIKÁN A. (2005): *Vállalatgazdaságtan*. 3. átdolgozott, bővített kiadás változatlan utánnomása. Aula Kiadó, Budapest. Idézi HARAZIN: i. m. 139.

90 KAPUSY (2007): A fenntartható fejlődés és a vállalatok kapcsolata. Minőség és megbízhatóság. 2007/1. 24. Idézi HARAZIN (2017): i. m. 6.

91 OECD (1993): OECD core set of indicators for environmental performance review. Idézi HARAZIN (2017).

92 EEA (2005): EEA core set of indicators, technical report. Idézi HARAZIN (2017).

A környezeti teljesítményértékelés (Environmental Performance Evaluation) legismertebb módszere a környezeti számvitel. Ez a vezetői számvitelen belüli rendszer, mely összegyűjti és a kontrollingfunkcióval 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”⁹³

A társadalmi dimenzióhoz kapcsolódó teljesítményértékelés a társadalmi felelősségvállalás (Corporate Social Responsibility) koncepciójában jelenik meg. Az ISO 26000⁹⁴ 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.”⁹⁵

A társadalmi felelősségvállalás image-építő, a szervezet beágyazottsága révén az erőforrások biztonságát nyújtja, így a pénzügyi eredményen kívül is hasznos.⁹⁶ Az ellenzők is legfeljebb azzal érvelnek, hogy a szervezetek jobban is felhasználhatnák a forrásaikat, ha a működési hatékonyságuk fejlesztésére koncentrálnának, illetve hogy ügynöki költségeket okoz a támogatási tevékenység.⁹⁷ 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.⁹⁸ 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.⁹⁹

Néhány fenntarthatóságot mérő rendszer:¹⁰⁰

93 CSUTORA M. – KERÉKES S. (2004): *A környezetbarát vállalatirányítás eszközei*. KJK Kerszöv., Budapest. 71. Idézi HARAZIN (2017): i. m. 31–32.

94 ISO 26000 (2010): *Guidance on social responsibility*. Idézi HARAZIN (2017).

95 AGUDO V. et al. (2012): *Social responsibility practices and evaluation of corporate social performance*. *Journal of Cleaner Production*, vol. 35. Idézi HARAZIN (2017): i. m. 148.

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

97 WANG et al (2008): i. m. 156.

98 BORZA – CRISAN-MITRA (2008): *The role of corporate social responsibility in social entrepreneurship*. *Management & Marketing Challenges for Knowledge Society*, vol. 5. no. 2. 67.

99 817 cég adatai alapján bizonyította ezt WANG et al. (2008): i. m. 157.

100 HARAZIN (2017): i. m. 158.

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 tehetséggondozásra, a környezetre való hatásra, továbbá a jótékonyásra vonatkozó kérdések.

OEKOM Responsibility Report (OEKOM)

Társadalmi és környezeti dimenziókat különíti el a 2012-ben kidolgozott rendszer, melyben az ökohatékonyt, a termékfelelősséget mérik, továbbá a környezetmenedzsmentre, az üzleti etikára, a személyzetre és a szolgáltatásokra vonatkozóan fogalmazzak még 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 értékeli.

4. INTEGRÁLT RENDSZEREK

Az integrált vállalatértékelési rendszereket a 80-as évektől formálódó információs korszak kényszerítette ki. Míg az ipari korszakban a specializáció, a méretgazdaság 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.¹⁰¹

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.: *Measuring efficiency of decision-making units* (1978), Neely et al.: *Performance measurement system design: a literature review and research agenda* (1992), Lynch et al. *Measure Up!* (1991), Cooper et al.: *Some models for estimating technical and scale inefficiencies in data envelopment analysis* (1984).¹⁰²

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

- ROI, ROE, ROCE and derivatives – Simons (2000);
- Economic Value Added Model (EVA) – Stewart (2007);
- Activity Based Costing (ABC) – Cooper és Kaplan (1988);
- Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique (SMART) – Cross és Lynch (1988);
- Balanced Scorecard (BSC) – Kaplan és Norton (1992);
- Service-Profit Chain (SPC) – Heskett et al. (1994);

¹⁰¹ Szívós L. (2007): Áttekintés a Balanced Scorecard módszerről a mértékadó szakirodalom feldolgozásával.

¹⁰² 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.

- Cambridge Performance Measurement Framework (CPMF) – Neely et al. (1996);
- Performance Prism (PP) – Neely et al. (2001);
- Key Performance Indicators (KPIs) Parmenter (2010).¹⁰³

4.2. A meghatározó elképzelések sajátosságai

4.2.1. MBO

A célközpontú menedzsment az egyik első ilyen integrált rendszer (MBO – Management by Objectives). Az MBO meghatározza minden egyes alkalmazott célját, valamint 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 folyamatos elérésén keresztül.¹⁰⁴ Kulcsszerepe van a jövő évben elérni kívánt eredmények részletes megfogalmazásának, illetve 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 scorecardrendszerekkel is rokonságot mutat.¹⁰⁵

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 alacsonyan sztenderdizált 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.¹⁰⁶ A modell négy nézőpontot is alkalmaz az értékelésben: a hagyományos pénzügyi teljesítménymutatók mellé azonos súllyal bekerültek a vevők, a működési folyamatok, valamint innováció és tanulás nézőpontját tükröző mutatók. A Balanced ScoreCard 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

¹⁰³ TATICCHI (2010): i. m. 14.

¹⁰⁴ DRUCKER, P. F. (1986): *Management – Tasks, Responsibilities, Practices*. Truman Talley Books/E. P. Dutton, New York. 126.

¹⁰⁵ MACZÓ (2007): i. m.

¹⁰⁶ SILK (1998), idézi KURESHI, N. (2014): To Balanced Scorecard or Not to Balanced Scorecard, That is The Question. *Journal of Strategy & Performance Management*, vol. 2. iss. 1. 33.

a legging- és leadingindikátorok 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 – úgy 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. Eszerint 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, például a hosszú távon is kiváló és innovatív szolgáltató státuszához.¹⁰⁷ 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, segítségével a menedzsment intézkedésekké alakítja a stratégiát, és elvárásokká a terveket.

A modell 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 nonprofit szervezetekre is megvannak már a tipikus mérései,¹⁰⁸ erre a 7. fejezet visszatér.

A BSC 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 értékelésbe, 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 épülnek be. Bármely érdekhordozó számára fontos érdek megjeleníthető a BSC-ben, ha az a szervezet versenyelőnyét szolgálja, és a misszióval ok-okozati kapcsolatban van.¹⁰⁹

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

107 NIVEN (2008): i. m. 16.

108 NIVEN (2008): i. m. 29.

109 Szívós (2007): i. m. 6.

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 elégedettségük (Stakeholder Satisfaction) mutatja; a prizma oldallapjai, a stratégiák, a folyamatok, a képességek, azaz az erőforrások (Strategies – Processes – Capabilities) határolják be a lehetőségeket.¹¹⁰ A PP is szakít a korábbi, kizárólag a rövid távú 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

Az SN a Skandia Business Navigator Malone¹¹¹ 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.¹¹² Nincs azonban megfogalmazott prioritás az indikátorok között, mely a döntésoptimalizálást megkönnyítené, ezért éri kritika az ilyen jellegű teljesítményértékelő rendszereket.¹¹³

4.2.5. VCM

A VCM szintén egy scorecard jellegű modell, Lev értékláncmodellje (Value Chain Scoreboard) mely a Skandia Navigatorhoz hasonlóan szintén a szellemi tőkére, annak hasznosítására koncentrál. Erre épít a Value Chain Management rendszere. 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

110 NEELY, A. – KENNERLEY, M. – ADAMS, CH. (2004): *Teljesítményprizma – Az üzleti siker mérése és menedzselése*. Alinea Kiadó, Budapest. Idézi: WIMMER: i. m. 19.

111 EDVINSON, L. – MALONE, M. S. (1997): *Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower*. Harper Business, New York. Idézi SAXNÉ ANDOR Á. M. (2014): *Az immateriális javak számviteli elmélete és alkalmazása a magyar szabályozási rendszerben*, doktori értekezés. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest. 84.

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

113 SAXNÉ ANDOR (2014): i. m. 99.

»felfedezés és tanulás« fázis kapcsán teszik közzé, ezután jön a »piacosítás« szakasz, a beszámolók a legkevesebb információt a »megvalósítás« szakasról tartalmazznak.¹¹⁴

4.2.6. TdB

A dashboard vagy Tableau de Bord (TdB) a BSC-nél régebbi rendszer, de jószerevével csak francia nyelvterületen terjedt el.¹¹⁵ Első lépéseként a menedzserek áttekintést kapnak a kulcsparamétereikről, 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 dashboardértékekkel, és látja el a vezetést a beavatkozáshoz szükséges információval. „A menedzsereknek figyelemmel kell lenni arra, hogy a vállalaton belül alkalmazott »irányítótábla« nem korlátozódhat csak pénzügyi mutatókra.”¹¹⁶

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.¹¹⁷ A misszió jelenti a leghosszabb, stratégiai távot. Az üzleti egységek szintjén fogalmazzák meg a hosszú és rövid távú sikerkritériumokat; a versenyméretűk 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.¹¹⁸

4.2.8. KPI-k

A kulcsindikátorok (Key Performance Indicator - KPI) Parmenter fejlesztésében integrált rendszert alkotnak.¹¹⁹ 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 jelzőrendszerrel van szó. A mért hatások általában a BSC által definiált

114 SAXNÉ ANDOR (2014): i. m. 100.

115 BESSIRE – BAKER (2005): The French Tableau de bord and the American Balanced Scorecard: A critical analysis. 645. Idézi KOROM E. (2008): *Vállalati teljesítményt befolyásoló tényezők modellezése hazai empirikus vizsgálatok alapján*, doktori értekezés. BME, Budapest. i. m. 51.

116 EPSTEIN – MANZONI (1998): Implementing corporate strategy: From Tableaux de Bord to balanced scorecards. *European Management Journal*, vol. 16. iss. 2. 191. Idézi KOROM (2008): i. m. 51.

117 LYNCH R. L. - CROSS, K. F. (1991): *Measure Up!* Blackwell Publishers, Cambridge, Massachusetts 1-250

118 LYNCH – CROSS (1991). Idézi KOROM (2008): i. m. 49.

119 PARMENTER (2014): i. m.

perspektívákból többel, gyakran mindegyikkel összefüggésben vannak.¹²⁰ A sikertényezők nem eredményeket rögzítenek, hanem egyes, különösen fontos aktivitásokra vonatkoznak. Az eredménytényezők mérése mindig csak késleltetve történhet, a KPI-k azonban múltbeli, jelenbeli és tervezett aktivitásra is vonatkozhatnak.¹²¹

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 összevetésnél a best practice-t keresik, ennek adatai jelentik a relatív hatékonysági határt, mely minden más teljesítmény burkát adja – emlékeztetve ezzel a mikroökonómia egyik alapmodelljére a termelési lehetőségek határára.¹²²

120 PARMENTER (2014): i. m. 12.

121 PARMENTER (2014): i. m. 18.

122 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.¹²³

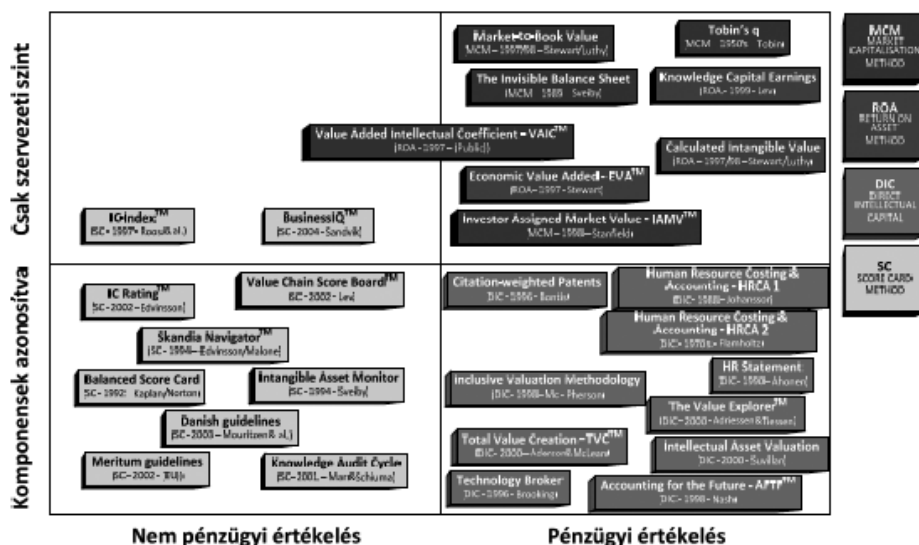
A szervezet szellemi tőkéje bír mindazon tulajdonságokkal, melyek az erőforrásokat különösen értékesé teszik, alkalmasak valamilyen lehetőség kihasználására, ritkák, tőkéletlenül másolhatók, és nem helyettesíthetők.¹²⁴ Idesorolhatók a szervezeti kultúra értékei, a vezetési tudás, a munkaszervezési rutinok, a szervezet kapcsolati tőkéje stb. A szellemi tőke „azonosítható, megragadható tudás”, amelyhez „tulajdonjog kapcsolódhat, és amely jogi védelemben részesíthető”.¹²⁵

A tudástőke a szervezetek felszín alatti vagyonában van, mely a számviteli eszközállományban nincs benne. Ezt csak egy esetleges értékesítéskor számszerűsítik, és goodwillként jelenik meg a felvásárló mérlegében. A piaci érték és eszközérték hányadosát Tobin Q-mutatója 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.

123 ANDOR (2014): i. m.

124 BARNEY (1991), idézi HARAZIN (2017): i. m. 157

125 EDVINSSON, L. – SULLIVAN, P. (1996): Developing a Model for Managing Intellectual Capital. *European Management Journal*, vol. 14, iss. 4. 363. Idézi: SAXNÉ ANDOR (2014): i. m. 29

6. sz. ábra: A tudástőke mérési módszerei¹²⁶

Forrás: Boda, 2008

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 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.

¹²⁷ 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 kivárás, a versenytársak viselkedésének feltárása, az alapos elemzés is helyet kap.

126 SVEIBY összegzését idézi BODA Gy. (2008): *A tudástőke mérési módszerei és használhatóságuk*. Tudástőke Konferenciák, 2008. június 19-én elhangzott előadás. 5. számú hírlevél 2. cikk. 6.

127 VARGA J. (2014): Üzleti agilitás és versenyképesség a XXI. század vállalkozásainál. Vállalkozásfejlesztés a XXI. században. Óbudai Egyetem, Budapest.

6. A TELJESÍTMÉNYMÉRÉS SZEREPE, JELENTŐSÉGE ÉS VISSZAHATÁSA A TELJESÍTMÉNYRE

A teljesítményértékelésnek illeszkednie kell a szervezet stratégiájához, és megfelelő ösztönzési rendszernek kell hozzákapcsolódnia. 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 úgynevezett 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.¹²⁸ A BSC-vel összevetve még limitáltabb az indikátorok száma; sem speciális informatikai támogatást, sem szakértőt nem igényel az alkalmazása.¹²⁹

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 kényszerítik a szervezeteknél nehezebben gyökereztethető meg a teljesítménycentrikus szemlélet és munkavégzés. Hasonló a helyzet, ha kizárólag külső kényszerként, tulajdonosi vagy fenntartói nyomásra értékelik a teljesítményt.

Nemcsak a szervezeti teljesítménymérés elfogadását, de tartalmi elemeit is meghatározzák a szervezeti kultúra összetársadalmi dimenziói¹³⁰ és az adott szervezetet jellemző sajátosságok. Ilyen kulturális sajátosság¹³¹ lehet egy autoriter vezetés, mely a teljesítményt

128 PARMENTER (2015): i. m. 190

129 PARMENTER (2015): i. m. 304

130 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 teljesítménymenedzsment keretében.

131 Child tipológiája szerint. CHILD J. (1985): *Managerial strategies, new technology and the labour process*. Working Paper no. 1. Work Organization Research Centre, University of Aniston, Birmingham. Idézi BUCHANAN (2010): i. m. 440.

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 működtetése rendkívüli körülményt kíván, jelentős költsége van. Nincs már olyan szervezeti típus, amely megengedheti magának, hogy az eredményeket ezek után ne hasznosítsa.

7. A KÖZSEKTOR SAJÁTOSSÁGAI

Az eddigi áttekintés után kijelenthető, hogy a teljesítményértékelés interdiszciplináris kutatási terület, többféle tudományág, változatos elméleti és gyakorlati tanok metszetében értelmezhető. A közszektorban 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.¹³²

A teljesítménymenedzsmentnek négy ideáltípusa létezik a közszférában az alábbiak szerint: 1. a teljesítményadminisztráció, 2. a teljesítmények menedzsmentje, 3. a teljesítménymenedzsment és 4. a teljesítménykormányzás. Míg az első főként adminisztratív inputméréseket alkalmaz, a másodikban már outputmutatók is megjelennek. A harmadik konzisztens és integrált értékelő rendszer fenntartását jelenti, de éppen a komplexitás miatt ezek ritkán fenntarthatók. Végül a negyedik a legmélyebb teljesítményértékelésen alapul, mert a társadalmi hasznosságokat is tartalmazza.¹³³

A magyar közigazgatás jogias jellegű,¹³⁴ ami a teljesítményértékelésekben azt eredményezi, hogy a jogszerűség fontosabb érték, mint a teljesítményorientáció. Ebből következően a közszférában a teljesítményértékelés 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 szorulnak a jogszerű felhasználás elvárása mögött.¹³⁵ Ha a teljesítmény kérdése egyáltalán felmerül, akkor az maximum az outputkig terjed, tipikusan pedig olyan közel évszázados technikákban jelenik meg, mint az ügyiratforgalom mérése, munkanap-fényképezés, vagy annak esetleg modernebb technikái (balanced scorecard), és a hivatali folyamatok modellezése¹³⁶

Érdemes még a közszféra néhány további sajátosságát kiemelni, melyek miatt a teljesítmény egyes dimenziói a szokásosnál nehezebben mérhetőek, vagy az üzleti szektorhoz képest másként értelmezhetőek.

A jövedelmezőség vizsgálatánál az üzleti szervezetekben egyértelműen pénzürtékben való összegzést végzünk. Feltételezzük azt, hogy a tevékenység, melyet értékelünk, gazda-

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

133 BOUCKAERT – HALLIGAN (2008) alapján RÉVÉSZ (2016): i. m.

134 GAJDUSCHEK Gy. (2012): A magyar közigazgatás és közigazgatás-tudomány jogias jellegéről. *Politikatudományi Szemle*, 21. évf. 4. sz.

135 RÉVÉSZ (2016): i. m. 37–49.

136 GAJDUSCHEK Gy. (2014): Miben áll, és mérhető-e a kormányzati teljesítmény? *Politikatudományi Szemle*, 23. évf. 3. sz. 104.

sági jellegű, és jövedelemszerzési céllal történik. A vizsgálat elnevezése is azt jelzi, hogy a tevékenységhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások egybevetésekor a minél nagyobb pozitív különbözet a kívánatos. Úgy tűnik, hogy ezzel le is szűkítettük a jövedelmezőségi mutatók alkalmazhatóságát a profitorientált magánszférára. Valójában a jövedelmezőség a közsféra sokféle szervezetében megfogalmazható elvárás.

A működés jövedelmezősége csak korlátozottan alkalmazható kritérium a közsféra 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 kváziprofit, részben mesterségesen alakított bevételek és kiadások különbözete, de – feltéve, hogy a működés nem piaci elemei változatlanok maradnak – két időszak összevetésére felhasználhatjuk a jövedelmezőségi ráták változását. A jövedelmezőségvizsgálat esetenként használható egyes nonprofit szervezetek kiegészítő tevékenységeinek elemzésére. Ha például egy kórház magánpraxis céljára rendelt ad bérbe, logikus a jövedelmezőségi kritérium felvetése. Ha az eszközkopás, 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 közsféra gazdálkodó szervezetének termékére vagy szolgáltatására. A felsőoktatási intézmények előadóiban egymás mellett ülnek államilag finanszírozott és költségtérítéses hallgatók – amennyiben a szolgáltatás 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 közcélú 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 teljesítménykritérium,¹³⁷ 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.

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

137 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 ellenőrzötték alkalmaznak saját döntésük alapján, saját teljesítményeik értékelésére, vagy az ellenőrzést végzők alkalmaznak a teljesítmények értékelésére.

akkor, ha a közszféra és a versenyszféra teljesítményeit vetjük össze, mert közszférában az inputok és outputok értéke távol lehet a valódi piaci értékektől.

A közszeaktor számára a likviditás is kicsit mást jelent, mint az üzleti szférában. A közszoalgotatások biztosítása mindenekefelett a biztonságot szolgálja, a jövedelmezőséget felülírja a szolgáltatási kötelezettség. A csödvészély nem hasonlítható a piaci szervezetek fenyegetettségéhez. Nonprofit szervezetnél, hivatalnál formálisan nincs ilyen fenyegetés, de az alacsony likviditásból következő fizetésűszások a partnerkapcsolatokat rombolják, és a munkamorált olyan szintre csökkenthetik, hogy az a jövöbeni teljesítményt, annak gazdaságosságát és hatékonyságát drasztikusan csökkenti. A fizetési bizalom helyreállítása hosszú időt vesz igénybe, míg a bizalmatlanság egyetlen csűszás miatt kialakulhat.

A likviditás kevésbé a mikro-, sokkal inkább a makroszféra számára kulcskérdés a közszeaktorban. Kevés fontosabb jelenség van, mint az államháztartás¹³⁸ egyensűlya, 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 közötti verseny úgy mozgatja a tőzsdét, hogy az árfolyamok mindig a valódi értéket tükrözik. [...] A valódi érték nem jelenti a végleges jövöbeli értéket – nem azt várjuk el a befektetőktől, hogy jövöndömondók 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.”¹³⁹

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,¹⁴⁰ a monopóliumok, a társadalmi egyenlőtlenségek vagy a ciklusok problémaköre, melyeket piaci kudarcként szoktunk emlegetni.¹⁴¹ A piaci környezet automatikus és kíméletlen hatékonysági elvárásait a közszférában tudatos kritériumrendszerrel és azok következetes értékelésével, valamint 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

138 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.

139 BREALEY – MAYERS (1999): i. m. 232.

140 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.

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

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.

Nemcsak a pénzügyi jellegű értékelések, de a vevői nézőpont szerinti 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.¹⁴²

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.¹⁴³ Ennek ellenére a kormányközeli és független nonprofit szervezetek évtizedek óta használják például a BSC módszerét, igaz, némiképp sajátos szűrésen esnek át a módszer által javasolt indikátorok. A nonprofit-BSC értékelheti például a minőséget, a résztvevők számára viszonyított kibocsátást, az érintettek elégedettségét, vagy a dolgozók képességeit és fejlődését.¹⁴⁴ 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, hiszen a közszektor szervezete az üzletinél sokkal kisebb önállósággal rendelkezik, kötik például az államháztartási belső ellenőrzési sztenderdek.¹⁴⁵

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

142 NIVEN (2008): i. m. 217

143 GERGELY É. (2012): A teljesítménymenedzsment-vizsgálatok egyes profitorientált szervezetek és polgármesteri hivatalok humán erőforrás-gazdálkodásában, doktori értekezés. Debreceni Egyetem, Debrecen. 143

144 NIVEN (2008): i. m. 29.

145 Ezek az államháztartásért felelős miniszter által kialakított sztenderdek, amelyek a nemzetközi belső ellenőrzési sztenderdekkel 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.

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 pozicionális) érdekeltség a vagyon működtetésének eredményességében.¹⁴⁶

Az önérdékkövetés mindenütt jelen van, de az opportunizmus különösen nagy szerepet játszhat olyan gazdasági tevékenységek esetében, amelyek humán vagy fizikai tőkébe történő tranzakcióspecifikus beruházásokkal járnak együtt,¹⁴⁷ ez pedig ismét a közszférára illik inkább. A közszféra ügynökét oportunista hajlamainak érvényesítésében nem a piaci kockázatok, hanem a politikai kockázatok korlátozzák.¹⁴⁸ 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 teljesítmény-visszatartás, mivel a maximális teljesítményt úgysem ismernék el. Így lényegében alacsonyabb teljesítményszintben kiegyeznek, emlékeztetve a klasszikus fogolydilemma által vázolt szituációra.¹⁴⁹

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,¹⁵⁰ az ellenőrzési kockázatok¹⁵¹ és költségek növekedése és az ellenőrzési paradoxon¹⁵² 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,¹⁵³ ugyanakkor egyúttal a szervezetnek a változásokra való reagálóképességét, a flexibilitást is lecsökkenti. A részletes, jól definiált szabályok ráadásul nem minden feladatnál megfelelőek, a szabályozottság magas szintje a komplex projekteknél 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 blamázskerülő magatartást erősíti, illetve médiaműködést, látványtevékenységet is generálhat a közszférában.¹⁵⁴

146 VOSZKA É. (2005): *A privatizáció 15 éve és jövője*. In: Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás, Számadás a talentumról sorozat. ÁPV Rt., Budapest. 11.

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

148 VOSZKA (2005): i. m. 12.

149 LANE, J. E. (1999): *Contractualism in the public sector: some theoretical consideration*. *Public Management: An International Journal of Research and Theory*, vol. 1. iss. 2. 188.

150 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

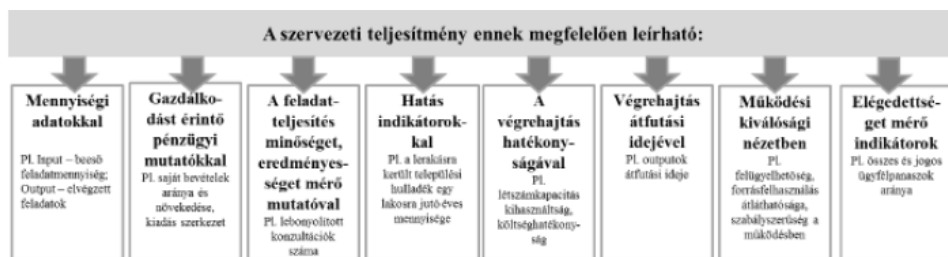
151 Idetartozik az ellenőrzés eredendő kockázata, az ellenőrzött rendszer belső tulajdonságaival, lényegével összefüggő, abból eredő gyenge működés és teljesítmény, lényeges hiba, szabálytalanság vagy félrevezető állítás kockázata; valamint az ellenőrzés feltárási kockázata, az a kockázat, hogy a gyenge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

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

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

154 FÜLÖP K. (2012): *Kockázatmegosztás a magán- és közszféra kapcsolatrendszerében*, doktori értekezés. Pécsi Tudományegyetem, Pécs.

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 Programban¹⁵⁵

Forrás: Magyar Program, 2013



8. sz. ábra: Teljesítményelvárások a Magyar Programban¹⁵⁶

Forrás: Magyar Program, 2013

A teljesítményértékelés fejlődése többirányú. Egyértelmű a pénzügyi jellegű mérések fejlődése, a költséghatékosság-ment-rendszerek terjedése, az értékalapú teljesítménymutatók használata. A pénzforgalmi szemléletnek a költségvetési intézményeknél és a nonprofit szektorban egyébként nagy hagyománya van, még akkor is, ha formálisan a közszeaktor eredményszemléletű átállítása megtörtént az elmúlt három évben. A keretmaradványok kezelése őrzi a pénzforgalmi szemléletet. Látható a fejlődés az integrált teljesítménymérés 90-es 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.¹⁵⁷

A mérés és értékelés mindig többletteleher, a teljesítményértékeléssel szemben tehát a minimumelvárás, hogy az abból fakadó versenyelőny nagyobb legyen. Valójában a legnagyobb veszély, hogy a jelentős erőforrások mellett kidolgozott rendszer eredményeit nem

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

156 MAGYARY PROGRAM (2013).

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

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 bűnt” emleget, melyek a következők:¹⁵⁸

- A statisztikai adatok túlmisztifikálása, amely azt jelenti, hogy a számszerűsítés feltétlen egzaktságot és megkérdőjelezhetetlenséget sugall, miközben az adatgyűjtésnek és egyéb módszertani megoldásoknak jelentős gyengeségei lehetnek.
- Az indikátorok használatát megalapozó eredeti célok felpuhítása, amely 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”, amely szintén gyakori probléma; ha nem ismertek a mögöttes tartalmak, félreagyarázhatók az indikátorok.
- A normatív szemlélet abszolutizálása, amely 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.¹⁵⁹
- A kvantitatív szemlélet abszolutizálása.
- A valós okok helyett a „tünetek” feltárása.
- Az ok-okozati összefüggés mindenáron való kimutatása, amely szintén valós veszély lehet a teljesítmények értékelésében.

158 KAISER T. (2014): *A kormányzás új formái és a teljesítménymérés problematikája*. In: KAISER T.: *Hatékony Közszolgáltatás és jó közigazgatás – Nemzetközi és európai dimenziók*. NKE, Budapest. 86

159 WILLIAMS (2011): i. m. 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.¹⁶⁰ 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 teammunka 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 információ-kommunikáció és információs technológia által lehetővé tett új munkaformák, ezzel együtt a munkahelyel való viszony is megváltozott. Az egyén karrierje a korábbiaknál sokkal kevésbé kötődik egy adott szervezethez, az emberek sokkal inkább egyéni karrierutakat 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 hatékony 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.¹⁶¹ Csak az úgynevezett tanuló szervezetek képesek arra, hogy megkérdőjelezzék megszokott rutinjaikat, 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.”¹⁶²

Ilyen körülmények között a szervezeti felelősségvállalásban nyújtott teljesítmény felértékelődik, és a fenntarthatósági cél is új értelmet nyer. A szervezeti gyakorlatban a

160 SCHEIN (1985), HANDY (1985), DEAL – KENNEDY (1982), QUINN (1985) műveiből idézi Faragó (2013): i. m.

161 FARAGÓ (2013): i. m.

162 FARAGÓ (2013): i. m. 13

lelkiismeretesség, a méltányosság, a nyitottság és átláthatóság, a szakértelem, a hosszú távú gondolkodás, a fenntartható fejlődésre való fókuszálás valósítja meg a felelősségvállaló magatartást.¹⁶³

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 egyed-uralkodó 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.¹⁶⁴

A teljesítményértékelés fejlődése nem válik el a menedzsmenttechnikák 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,¹⁶⁵ 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 nélkülözhetetlenné, így a közsférába való átszivárgásuk lassú és esetleges.

Látni kell azonban, hogy a közsférában is megváltozik a munkakörnyezet és a munkavállalói állomány is. A közsférában sem a vezető maga lesz a siker letéteményese, hanem átalakító leaderré 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.¹⁶⁶

163 FARAGÓ (2013) idézi HERMALINT (2005): i. m. 18.

164 HOLLÓNÉ KASÓ (2009), idézi HARAZIN (2017): i. m.

165 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, továbbá az abban foglaltak nyomán követését.

166 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, súlypontoz 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 száma), 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 tartalmazó értékelésekkel járnak a legjobban. A szervezetre alakítás és a saját teljesítmény-menedzsmenttel 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 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 tekinti, 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.

A szervezeti teljesítmény értéke, ezzel összefüggésben a szervezet értéke is több annál, mint ami az általában használatos teljesítményindikátorok szintéziséből vagy aggregálásából adódik. A munkahely biztonságát, a munkabér megélhetését, a munkatársak egymás számára társadalmi kapcsolatokat, információs forrást is jelentenek; jó esetben a szervezeten belül elismerésre és tiszteletre való igényeink is teljesülnek, és az igazán 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 a társadalmi kohéziót és a társadalmi jóllétet is 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 vég-eredménye a tulajdonosok és egyéb érdekhordozók teljesítménnyel való megelégedettsége.

A szervezeti teljesítmény makrogazdasági és ösztársadalmi 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 hullámváz 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 körülölelő intézmények mind befolyásoló erővel bírnak.¹⁶⁷ A legközvetlenebb intézményi hatások a makroszervezés és a jogi környezet hatásai, 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 tsai,¹⁶⁸ alátámasztják, hogy az országok makrogazdasági teljesítménye, a termelékenység és a tulajdonosi értékmaximalizálás elvére épülő vállalatvezetés között korrelációs kapcsolat van. Ha egy nemzetgazdaságban a vállalatok termelékenysége elmarad a versenytársak termelékenységi színvonalától, nemcsak az üzleti szférának kell csökkenő piaci részesedéssel számolnia, de a nemzetek is azonnal szembesülnek az életszínvonal relatív csökkenésével.¹⁶⁹

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 vehető fel, hogy az eredmények csak nagyon korlátozottan alkalmasak lényegi következtetések levonására és érdemi változ-

167 FÜLÖP K. (2018): Intézményi magatartás. NKE, Budapest. (Megjelenés alatt.)

168 KOROM (2008): i. m. 46.

169 COPELAND (1999), idézi KOROM (2008): i. m. 46.

tatások megalapozására. E tekintetben is az a helyzet, ami a szervezetek teljesítményénél megfogalmazódott, csak testre szabott, misszióhoz illeszkedő, az érdekhordozók érdekeinek megfelelő teljesítményértékelésnek 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.

10. IRODALOMJEGYZÉK

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

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*, vol. 32. no. 3.

Bakacsi Gy. – Máriás A. – Balaton K (szerk.). (1991): *Vezetés - Szervezés I.*, Aula Kiadó, Budapest.

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

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*, vol. 23. iss. 5.

BÉLYÁCS I. (2010): Kockázat vagy bizonytalanság? Elméletörténeti töredék a régi dilemmáról. *Közgazdasági Szemle*, 57. évf. 7–8. sz.

BÍRÓ S. – KRESALEK P. – SZTANÓ I. (2012): *A vállalkozások tevékenységének komplex elemzése.* Perfekt Kiadó, Budapest.

BODA GY. (2008): *A tudástőke mérési módszerei és használhatóságuk.* In: BODA Gy. (2008): *A tudástőke mérési módszerei és használhatóságuk.* Tudástőke Konferenciák, 2008. június 19-én elhangzott előadás. 5. számú hírlevél 2. cikk.

BORDÁNÉ RABÓCZKI M. (2001): *Pénzügyi Controlling.* In: Maczó K. (szerk.): *Controlling a gyakorlatban. Sikeres vezetők kézikönyve.* Verlag Dashöfer, Budapest. 9.2.1.f. 1.

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

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*, vol. 10. no. 2.

BREALEY, R. – MAYERS, S (1999): *Modern vállalati pénzügyek*. (Ford.: Pozsonyi Gábor Farkas Ádám Mikolasek András.) Panem Kiadó, Budapest.

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.

DANKÓ D. – KISS N.(2006): *A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között*. Versenyképességi kutatások 32. sz. műhelytanulmány. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest. URL: http://www.uni-corvinus.hu/vallgazd/kutatas/versenykepesseg_main.html (Letöltés ideje: 2018. 11. 11.)

DIMAGGIO, P. J. (1988): *Interest and agency in institutional theory*. In: ZUCKER, L. (ed.): *Institutional patterns and organizations: Culture and environment*. Ballinger Publishing, Massachusetts.

DRUCKER, P. F. (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: Faragó K. (szerk.): *Szervezet és pszichológia – Új irányzatok az ezredfordulón II. kötet. Szervezeti döntések*. Eötvös Kiadó, Budapest.

FARKAS F. – HADINGER B. – SZŰCS P. (2007): *A menedzsment alapjai*. PTE KTK, Pécs.

FERNANDEZ (2004): *Company Valuation Methods: The most common errors in valuations*. University of Navarra - IESE Business School, Barcelona.

FUKUYAMA, F. (2007): *Bizalom*. Európa Kiadó, Budapest.

FÜLÖP K. (2012): *Kockázatmegosztás a magán- és közszféra kapcsolatrendszerében, doktori értekezés.* Pécsi Tudományegyetem, Pécs.

FÜLÖP K. (2018): Intézményi magatartás. NKE, Budapest. (FÜLÖP K. (2020): Intézményi magatartás. NKE, Budapest)

GAJDUSCHEK Gy. (2014): Miben áll, és mérhető-e a kormányzati teljesítmény? *Politikatudományi Szemle*, 23. évf. 3. sz.

GAJDUSCHEK GY. (2012): A magyar közigazgatás és közigazgatás-tudomány jogias jellegéről. *Politikatudományi Szemle*, 21. évf. 4. sz.

GERGELY É. (2012): A teljesítménymenedzsment-vizsgálatok egyes profitorientált szervezetek és polgármesteri hivatalok humán erőforrás-gazdálkodásában, doktori értekezés. Debreceni Egyetem, Debrecen.

HAYES, R. H. – PISANO, G. P. (1994): Beyond World-Class: The New Manufacturing Strategy. *Harvard Business* vol. 72. no. 1.

HALPERN L. – MURAKÖZY B. (2010): Innováció és vállalati teljesítmény Magyarországon. *Közgazdasági Szemle*, 57. évf. 4. sz. 294.

HARAZIN P. (2017): *A fenntarthatóság dimenzióiban végzett teljesítményértékelés korszerű eszközei*, doktori értekezés. BME, Budapest.

HOFSTEDE, G. (1984): Cultural Dimensions In Management And Planning. *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 1. iss. 2.

HOOD, C. (2007): What happens when transparency meets blame-avoidance? *Public Management Review*, vol. 9. iss. 2.

HORVÁTH É. (1999): *Hatékony és más teljesítményvizsgálatok módszerei – Sajátosságok a vállalkozásoknál.* Saldo Kiadó, Budapest.

JENEI GY. (1994): A közösségi szektor hatékonysága és a gazdaság teljesítőképessége, Aula Kiadó, Budapest.

JUHÁSZ P. (2001): *A magyar vállalatok pénzügyi teljesítményének elemzése 1995 és 1998 között.* BKÁE Vállalatgazdaság tanszék 8. számú műhelytanulmány, Budapest.

KÁDI A. (2013): *Szervezeti innovativitás és kockázatvállalás, mint a szervezetek sikerességének motorja.* In: FARAGÓ K. (szerk.): *Szervezet és pszichológia – Új irányzatok az ezredfordulón II. kötet. Szervezeti döntések.* Eötvös Kiadó, Budapest.

KAISER T. (2014): *A kormányzás új formái és a teljesítménymérés problematikája*. In: KAISER T.: *Hatékony Közzolgálat és jó közigazgatás – Nemzetközi és európai dimenziók*. NKE, Budapest.

KAPLAN, R. S. – NORTON, D. P. (2004): *Balanced Scorecard, kiegyensúlyozott stratégiai mutatószámrendszer: Eszköz, ami mozgásba hozza a stratégiát*. (Ford.: Pandurics Anett.) KJK-Kerszöv, Budapest.

KATITS E. (2002): *Pénzügyi döntések a vállalat életciklusaiban*. KJK-Kerszöv, Budapest.

KOROM E. (2008): *Vállalati teljesítményt befolyásoló tényezők modellezése hazai empirikus vizsgálatok alapján*, doktori értekezés. BME, Budapest.

KURESHI, N. (2014): To Balanced Scorecard or Not to Balanced Scorecard, That is The Question. *Journal of Strategy & Performance Management*, vol. 2. iss. 1.

LAÁB Á. (2009): *Vezetői számvitel*. BME, Budapest.

LANE, J. E. (1999): Contractualism in the public sector: some theoretical consideration. *Public Management: An International Journal of Research and Theory*, vol. 1. iss. 2.

LEWELLEN W. G. (1997): Hatékonyság és eredményesség. *Közgazdasági Szemle*, 44. évf. 1. sz.

LYNCH R. L. - CROSS, K. F. (1991): *Measure Up!* Blackwell Publishers, Cambridge, Massachusetts.

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): *Controlling a gyakorlatban*. Verlag Dashöfer, Budapest.

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

MEYER, C. – SHWAGER, A. (2007): Understanding Customer Experience. *Harvard Business Review* niven, vol. 85. no. 2.

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*. John Wiley&Sons Inc., Hoboken, New Jersey.

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*. John Wiley&Sons, Hoboken, New Jersey.

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

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. Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest.

SCHUMACHER, E. (1991): *A kicsi szép*. KJK, Budapest.

SCHUMPETER, J. A. (1911): *The Theory of Economic Development: An inquiry into profits, capital, credit, interest and the business cycle*. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.

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. *Journal of Political Economy*, vol. 69. no. 3.

STIGLITZ J. E. (2000): *Economics of the Public Sector*, W. W.Norton & Company Ltd

SVEIBY, K. E. (1997): *The organisational Wealth: Managing and Measuring Knowledge-based Assets*. Berrett-Kehler, San Francisco.

SVEIBY, K. E. (1998): *Intellectual Capital and Knowledge management*.

SVEIBY, K. E. (2001): *Methods for Measuring Intangible Assets*. URL: https://www.sveiby.com/files/pdf/1537275071_methods-intangibleassets.pdf (Letöltés ideje: 2018. 10. 30.)

SZAKÁCS G. (2014): *Az emberi erőforrás gazdálkodás fejlesztésének elméleti kérdései a magyar közszolgálatban*. NKE, Budapest. Szívós L. (2007): *Áttekintés a Balanced Scorecard módszerről a mértékadó szakirodalom feldolgozásával*. URL: <http://www.laabagnes.hu/wp-content/uploads/2007/04/balanced-scorecard.pdf> (Letöltés ideje: 2018. 10. 30.)

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. Vállalkozásfejlesztés a XXI. században. Óbudai Egyetem, Budapest.

VOSZKA É. (2005): *A privatizáció 15 éve és jövője*. In: Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás, Számadás a talentumról sorozat. ÁPV Rt., Budapest.

WANG H. – CHOI J. – LI J (2008): Too Little or Too Much? Untangling the Relationship Between Corporate Philantropy and Firm Financial Performance. *Organisational Science*, vol. 19. no.1.

WILLIAMS G. (2011): *What makes a good governance indicator?* Policy Paractice Brief 6, The Policy Practice, London.

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*, 2. évf. 2. sz. 235–255. [(Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations. *Journal of Law and Economics*, vol. 22. no. 2. (1979) 236.]

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

ZÉMAN Z.- BÉHM I.(2017): *A pénzügyi menedzsment kontroll elemzési eszköztára*. Akadémiai Kiadó, Buapest. URL: https://shibboleth.mersz.org/?xmlazonosito=dj242apmcee_16_p4#dj242apmcee_16_p4 (2018. 09. 26.)

A Nemzeti Közsolgálati Egyetem kiadványa



Kiadó:

Nemzeti Közsolgálati Egyetem;
Közigazgatási Továbbképzési Intézet
www.uni-nke.hu

Felelős kiadó:

Prof. Dr. Kis Norbert rektorhelyettes
Címe: 1083 Budapest, Üllői út 82.

Kiadói szerkesztő:

Kelemen Dóra

Tördelőszerkesztő:

Friebert Máté

ISBN 978-963-498-213-5 (elektronikus)