

Budapesti Közgazdaságtudományi
és Államigazgatási Egyetem
Gazdálkodástudományi Kar

A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában

A működési és a pénzügyi teljesítmény
kapcsolatának vizsgálata

Doktori (Ph.D.) értekezés

Készítette: Wimmer Ágnes
Témavezető: Dr. Chikán Attila
2000.

Tartalomjegyzék

BEVEZETÉS.....	1
1. AZ ÉRTÉKTEREMTÉS ÉS A VÁLLALATI TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS – FOGALMI TISZTÁZÁS.....	6
1.1. A TELJESÍTMÉNY ÉS A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS.....	6
1.2. AZ ÉRTÉK ÉS AZ ÉRTÉKTEREMTÉS.....	10
1.3. AZ ÉRTÉKTEREMTÉS ÉS A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS.....	17
2. A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁSI MÓDSZEREK FEJLŐDÉSE.....	20
2.1. KRITIKÁK, AVAGY A HIÁNYZÓ RELEVANCIA.....	20
2.2. A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁSSAL SZEMBEN TÁMASZTOTT KÖVETELMÉNYEK.....	22
2.3. FEJLŐDÉSI IRÁNYOK, AVAGY A MEGTALÁLT RELEVANCIA?.....	25
2.3.1. <i>A számviteli módszerek relevánsabbá tétele</i>	26
2.3.1.1. A tevékenység-alapú költségszámítás és menedzsment.....	26
2.3.1.2. A beszerzés költségeinek számszerűsítése: a TCO koncepció.....	29
2.3.1.3. Japán költséggazdálkodási módszerek.....	30
2.3.1.4. Költséggazdálkodás és teljesítménymérés.....	31
2.3.2. <i>A teljesítménymutatók és felhasználásuk fejlődése</i>	32
2.3.2.1. Mit mérünk?.....	34
2.3.2.2. Hogyan mérjük?.....	38
2.3.2.3. Hogyan használjuk fel a mérés eredményét?.....	38
2.3.3. <i>Kapcsolat keresése a pénzügyi és a működési szint között</i>	39
2.3.3.1. A döntések várható hatásainak követése.....	40
2.3.3.2. A vállalati célok lefordítása üzemi szintre.....	42
2.3.4. <i>Integrált teljesítménymérés módszerek</i>	43
2.3.4.1. Balanced Scorecard.....	43
2.3.4.2. Tableau de Bord.....	47
2.3.4.3. További teljesítményértékelési keretek.....	50
2.4. A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS AZ ÉRTÉKTEREMTÉS SZOLGÁLATÁBAN.....	56
3. A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS A SZAKIRODALOMBAN ÉS A GYAKORLATBAN – KÜLFÖLDI ÉS HAZAI TAPASZTALATOK, KUTATÁSI EREDMÉNYEK.....	58
3.1. KÜLFÖLDI KUTATÁSOK A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS TÉMAKÖRÉBEN.....	58
3.1.1. <i>A teljesítménymérés fókuszai (avagy mit mérnek és hogyan)</i>	59
3.1.2. <i>A teljesítményre és a teljesítménymérésre gyakorolt hatások vizsgálata</i>	63
3.1.3. <i>További kutatási irányok</i>	65
3.2. A VÁLLALATI TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁS A HAZAI SZAKIRODALOMBAN ÉS GYAKORLATBAN.....	66
3.2.1. <i>A szakirodalmi bázis alakulása</i>	66
3.2.2. <i>Kutatási eredmények</i>	70

4. A KUTATÁS MÓDSZERE	74
4.1. A KUTATÁSI MODELL	75
4.2. A KUTATÁS HIPOTÉZISEI	79
4.2.1. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata	79
4.2.2. A különböző teljesítményelemek kapcsolata	82
4.2.3. A teljesítménymérési gyakorlat és a teljesítmény kapcsolata	83
4.3. A KUTATÁS MÓDSZERTANI JELLEMZŐI	85
4.3.1. Kutatási filozófia, a kutatás előzményei	85
4.3.2. A minta jellemzői	88
4.3.3. Az elemzéshez használt kérdések és módszerek	90
5. A KUTATÁS EREDMÉNYEI	94
5.1. A HAZAI VÁLLALATOK TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁSI GYAKORLATA	94
5.1.1. Orientáció	94
5.1.2. Kiegyensúlyozottság	96
5.1.2.1. Tartalom	96
5.1.2.2. Felhasznált információk	100
5.1.3. Konzisztencia	102
5.1.3.1. A használat és az észlelt fontosság összhangja	102
5.1.3.2. Stratégiai kapcsolódás	110
5.1.4. Az értékteremtő folyamatok támogatása	114
5.2. A KÜLÖNBÖZŐ TELJESÍTMÉNYELEMÉK KAPCSOLATA	115
5.2.1. A vállalati teljesítmény különböző elemei	116
5.2.2. A teljesítmény- klaszterek	121
5.2.2.1. A vállalati teljesítmény jellemzői a klaszterekben	124
5.2.2.2. Fejlesztési fókuszok	127
5.3. A VÁLLALATI TELJESÍTMÉNY ÉS A TELJESÍTMÉNYSZÁMÍTÁSI GYAKORLAT KAPCSOLATA	130
5.3.1. A különböző teljesítményelemek és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolata	130
5.3.2. Különbségek a klaszterek teljesítménymérési gyakorlatában	133
5.4. A HIPOTÉZISEK ÉRTÉKELÉSE	137
5.5. TOVÁBBI KUTATÁSI IRÁNYOK	147
ÖSSZEGZÉS	149
MELLÉKLETEK	151
HIVATKOZOTT IRODALOM	189
A KUTATÁS TÉMÁJÁHOZ KAPCSOLÓDÓ PUBLIKÁCIÓK	207

Bevezetés

"Ha mérni tudjuk, amiről beszélünk, és számokkal kifejezni, akkor tudunk valamit róla; de ha nem tudjuk mérni, ha nem tudjuk számokkal kifejezni, akkor tudásunk szegényes és nem kielégítő." – Lord Kelvin gondolata talán az egyik leggyakrabban idézett mondat a teljesítményméréssel foglalkozó szakirodalomban.¹

A vállalati teljesítmény mérése, folyamatos nyomon követése és a befolyásolási lehetőségek feltárása, megértése kulcsfontosságú minden vállalat számára. Egy célszerűen kialakított teljesítménymérési rendszer visszacsatolásokat nyújt, információt adhat arról, hogy hol tart a vállalat a kitűzött célok teljesítésében. Segít feltárni a teljesítményre ható tényezőket, így megteremtheti az alapot a folyamatos fejlesztéshez, az eredményes és hatékony vállalati működés biztosításához. A döntéstámogatás és információ-szolgáltatás mellett a teljesítménymérés egyben kommunikációs eszköz is, hiszen segítheti a vállalati működés közreműködői számára a célok és részcélok ismertetését, s szerepük, felelősségük megértését. Ezekből következően a teljesítménymérési rendszer a stratégia kommunikálása, a motiváció és a kontroll eszköze is.

Kutatásomban a vállalati teljesítménymérés módszereit vizsgáltam abból a szempontból, hogy miként állíthatóak az értékteremtés, a vállalati működés szolgálatába. A disszertáció címében is szereplő értékteremtő folyamatok² kifejezés a termelés, szolgáltatás, logisztika területét, a vállalati működés színterét fogja át, az érték-, az anyagi és az információs áramlások integrált kezelésével. Ezek azok a folyamatok, melyekkel a vállalat képes a fogyasztói számára értéket létrehozni, amit ma már a tulajdonosi érték növelésének feltételeként is tekintenek a szakértők.

A különböző érték-alapú megközelítések (tulajdonosi, érték, fogyasztói érték, értékteremtés) terjedése a teljesítményméréssel szemben is új követelményeket támasztott. A vállalati teljesítménymérés módszerei a nyolcvanas évek második felétől sokat fejlődtek. A fejlődés egyik elindítója éppen az a felismerés volt, hogy a rendelkezésre álló – főként pénzügyi, számviteli – módszerek nem szolgálják megfelelően a működéssel kapcsolatos döntések támogatását. Az új módszerek, elemzési keretek kialakítása mellett fontos szemléleti változások is megfigyelhetők: a stratégiához illetve a működési folyamatokhoz való kapcsolódás, valamint a "vállalatra szabott" rendszerek kialakításának célja mind-mind fontos elemei e fejlődésnek.

¹ Például Neely et al. (1995); Ghalayini-Noble (1996, hivatkozva: Heim-Compton, 1992); Schneiderman (1996a).

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

A kutatás háttere

Kutatásom fontos kiindulópontja volt az interdiszciplináris közelítés. A vállalati teljesítménymérés pénzügyi módszerei közvetlenül a vezetői számvitel (management accounting) témakörébe tartoznak, ugyanakkor a hagyományos módszereken túllépő követelmények megfogalmazása több tekintetben is az anyagi folyamatok menedzsmentjéhez, a termelésmenedzsment (operations management) és a logisztika területéhez kapcsolódik. Az interdiszciplináris megközelítések szükségességét sok hazai és külföldi szerző szorgalmazta, s szorgalmazza ma is (pl. Marosi, 1980; Neely, 1999). A többoldalú közelítés növekvő jelentőségét az is bizonyítja, hogy az utóbbi években, évtizedben a külföldi szakkönyvekben egyre erősebben jelenik meg a funkciók összhangja és kölcsönös megértése iránti igény. A vezetői számvitel, illetve a költséggazdálkodás (cost management) alpművei egyre inkább kitérnek a termelés és az anyagi folyamatok területén végbement változásokra és következményeikre. Hasonlóképpen a logisztikai illetve termelésmenedzsment könyvekben is egyre többször szerepet kap a teljesítmény mérése, értékelése, illetve a támogató módszerek bemutatása.³ A megfigyelhető előrelépés ellenére akad még bőven tennivaló (mind elméleti és gyakorlati területen) annak érdekében, hogy a különböző vállalati funkciók összehangoltan szolgálják az értékteremtés folyamatát. Számos szakember a funkcionális határok nehéz áthághatóságában, s a közös nyelv hiányában látja a fejlődés egyik fő akadályát. Reményeim szerint e disszertáció is segítheti az interdiszciplináris szemléletmód terjedést, s a közös nyelv kialakítását.

A kutatás céljai

A kutatás elméleti részének célja a szakirodalmi háttér áttekintése, a teljesítménymérési módszerek fejlődési irányainak rendszerezése és jellemzése, majd a teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére szolgáló elemzési keret kialakítása volt az értékteremtő folyamatok támogatását a középpontba állítva.

Az empirikus kutatás során *három egymáshoz kapcsolódó kérdéskört* vizsgáltam:

1. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata az előzőekben kialakított modell alapján;

³ A vezetői számvitel területéről említhető például Horngren et al. (1996), Atkinson et al. (1997), míg az anyagi folyamatokhoz kapcsolódóan például Hill (1993), Christopher (1993), Bowersox-Closs (1996), Chikán-Demeter (szerk., 1999) munkái. De nemcsak a tankönyvekben, hanem különböző tanulmány-kötetekben is találkozhatunk multidiszciplináris megközelítésekkel, ahol a vezetői számvitel, a költséggazdálkodás, illetve a termelés-szervezés és a termelési stratégia elismert szakértői egyaránt közreműködtek: például Brinker (szerk., 1990), Kaplan (szerk., 1990).

2. A különböző teljesítményelemek, a működési, a piaci és a pénzügyi teljesítmény kapcsolata;
3. A teljesítménymérési módszerek alkalmazása és a vállalati teljesítmény összefüggései.

Az első kérdéskör tehát a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának feltárására irányult. Az e célra kialakított elemzési keret a vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát (1) a támogatott célok alapján értékelt *orientáció*, (2) a tartalom illetve a felhasznált információforrások szempontjából vizsgált *kiegyensúlyozottság*, és (3) az észlelt hasznosság, illetve a vállalati célokhoz való kapcsolódás alapján értékelt *konzisztencia* alapján jellemezte. E tényezők alapján értékelhető az is, hogy (4) a teljesítménymérési gyakorlat miként *támogatja az értékteremtő folyamatokat*. E modell sajátossága a különböző nemzetközi szempontrendszerhez képest, hogy az elemzés fókuszában hangsúlyozottan a vállalati működés, az értékteremtő folyamatok támogatása áll.

A hazai vállalati gyakorlatot vizsgáló, feltáró, leíró jellegű elemzés egyben kiindulópontként szolgált a második és a harmadik kérdéskör vizsgálatához, melyek oksági kapcsolatok feltárására irányultak. Mind a különböző teljesítményelemek kapcsolatának vizsgálata, mind a teljesítménymérési gyakorlat és a vállalati teljesítmény összefüggéseinek az elemzése olyan kérdéskör, melyekkel kapcsolatban a nemzetközi kutatások is kevés az empirikus tapasztalattal szolgálnak. A Cambridge-ben alakult Teljesítménymérési Kutatóközpont vezető kutatója, Andy Neely munkájában (1999) két "kutatási résre" hívta fel a figyelmet. Egyrészt kevés a tapasztalat arról, hogy a fejlettebb teljesítménymérési gyakorlatot folytató vállalatok jobb teljesítményt nyújtanak-e, s hasonlóképpen ritkán mutatták ki a működési és a pénzügyi teljesítmény, illetve általában a különböző teljesítmény-elemek kapcsolatát. A kapcsolat léte logikai úton viszonylag könnyen belátható mindkét esetben, a gyakorlati vizsgálat azonban ritka a teljesítménymérési kutatásokban. A kutatás e tekintetben tehát nemzetközi viszonylatban is kevés korábbi tapasztalattal támogatott kérdéseket is vizsgált. Mindkét kérdéskört fontosnak tartottam bevonní az elemzésbe, hiszen a kutatás egyik kiinduló tézise szerint nem a teljesítmény mérése, hanem annak menedzselése, fejlesztése a fő cél. A teljesítmény fejlesztéséhez pedig meg kell értenünk a vállalati működés okozati kapcsolatait, a különböző teljesítményelemek egymásra hatását. Ezeknek a kapcsolatoknak a feltárása és megértése hozzásegíthet a működést támogató, s a vállalati teljesítmény javítását szolgáló teljesítménymérési rendszerek kialakításához.

Az empirikus kutatás alapvetően kvantitatív, a „Versenységben a világgal” – a magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői c. kutatási

program kérdőíves felmérésének eredményeinek feldolgozására épült. Az előzetesen megfogalmazott hipotézisek kialakításában ugyanakkor a témához kapcsolódó kvalitatív információk, az elmúlt évek során készített interjúk, esettanulmányok, konzultált szakdolgozatok, konferencia-előadások stb. tapasztalatai is segítségemre voltak, s hozzájárultak véleményem formálódásához. A Versenyképesség-kutatás adatbázisa lehetőséget adott az időbeli változások követésére is, hiszen az 1996-os felmérést 1999-ben – kismértékben átdolgozott kérdőívekkel – megismételtük. A kutatás fókuszában a jelenlegi helyzet feltárása állt, így az elemzésekben elsődlegesen az 1999-es adatokra koncentráltam. Több kérdésben kitértem azonban a változások elemzésére, értékelésére is, hiszen a magyar gazdaságban az elmúlt években történt változások a vállalatok szemléletmódjára, teljesítményére, a teljesítménymérés gyakorlatára egyaránt kihatottak.

A disszertáció felépítése

A disszertáció *első fejezete* a fogalmi bevezetést szolgálja: a teljesítmény és a teljesítmény mérésével kapcsolatos különböző közelítések áttekintését követően az érték, értékteremtés fogalomkörét vizsgáltam, majd – a két témakört összekapcsolva – amellet érvelek, hogy a teljesítménymérés támogatja az értékteremtést.

A *második fejezet* célja a teljesítménymérési módszerek fejlődésének áttekintése a szakirodalom alapján. A rövid bevezetést követően (a fejlődést ösztönző változások és a teljesítményméréssel szemben támasztott követelmények vizsgálata) a teljesítménymérési módszerek fejlődését vizsgáltam. Négy fő fejlődési irányt különböztettem meg (a számviteli módszerek relevánsabbá tétele, a nem pénzügyi teljesítménymutatók szélesebb körű felhasználása, a pénzügyi és a működési szint közötti kapcsolat keresése, valamint az integrált, stratégiai teljesítménymérési rendszerek kialakítása), s tekintettem át a kapcsolódó módszerek jellemzőit. A teljesítménymutatók rendszerezése részben kiindulópontként szolgált a hazai elemzésekhez használt kutatási modell kialakításához is. A *harmadik fejezet* a nemzetközi és hazai kutatási eredményeket és gyakorlati tapasztalatokat tekinti át röviden.

A *negyedik fejezet* a kutatás módszerét írja le. A kutatási modell bemutatása után ismertetem a három kérdéskörben megfogalmazott hipotéziseket, valamint a kutatás módszertani jellemzőit. A kutatás eredményeit az *ötödik fejezet* tartalmazza, előbb a három kérdéskörben végzett elemzések logikáját követve, majd részletesen kitérve a hipotézisek értékelésére.

A teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére kialakított elemzési keret, majd a kvantitatív vizsgálatok lehetővé tették egy hazai helyzetkép felvázolását, a vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának elemzését. Az oksági kapcsolatok vizsgálata során igyekeztem lehetséges magyarázatokat megfogalmazni a különböző teljesítményelemek kapcsolatára, illetve a teljesítménymérési gyakorlat és a vállalati teljesítmény közötti összefüggésekre vonatkozóan. A kutatás eredményeit felhasználva az ötödik fejezet a vállalati szféra számára megfogalmazott, illetve további kutatási irányokra vonatkozó ajánlásokat is tartalmaz.

Köszönetnyilvánítás

Külön köszönöm témavezetőm, Chikán Attila, valamint Reszegi László jelen munkához fűzött értékes észrevételeit, és minden korábbi szakmai hozzájárulásukat, iránymutatásukat, melyek nélkül e disszertáció sem jöhetett volna létre.

Köszönet illeti azokat a kollégákat, akik a disszertáció-tervezethez kapcsolódó véleményükkel járultak hozzá a további munkához, így Balaton Károlyt, Bordáné Rabóczki Máriát, Dobák Miklóst, Prezenszki Józsefet, Turcsányi Károlyt.

A Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vállalatgazdaságtan Tanszékén működő Logisztikai és Termelésmenedzsment Kutatóközpont tagjaként köszönettel tartozom közvetlen kollégáimnak (Demeter Krisztina, Dolgos Olga, Gritsch Mátyás, Horváth Annamária, Mucsi Barnabás, Vörösmarty Gyöngyi). Az együtt eltöltött, s végigdolgozott évek alatt, különböző kutatási projektek, tananyagfejlesztések, tanácsadói munkák, szakmai viták során ők is hozzájárultak szakmai ismereteim bővítéséhez, véleményem formálódásához.

A név szerinti felsorolás reménytelenül hosszú lenne, így azzal zárom a bevezetést, hogy köszönöm mindazon oktató, kutató kollégák és vállalati szakemberek támogatását, akik e kutatás, illetve korábbi munkák, együttműködések során segítettek munkámat.

A kutatás megvalósítását a Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem Vállalatgazdaságtan Tanszéke mellett működő Versenyképesség Kutatóközpont is segítette a kutatási adatbázis rendelkezésre bocsátásával. Az OTKA F022638 pályázata – melyben Dolgos Olga kolléganőmmel dolgoztunk – hozzájárult a jelen kutatást is részben előkészítő irodalom-feldolgozó munkához. A jelenleg is folyamatban lévő F30628 pályázat – melyben Pecze Krisztina kolléganőmmel kutattunk együtt – pedig a további elemzésekhez nyújtott (illetve a folyamatban lévő esettanulmányokra épülő kutatáshoz nyújt) segítséget.

1. Az értékteremtés és a vállalati teljesítménymérés – fogalmi tisztázás

Ebben a fejezetben a teljesítmény, majd az érték/értékteremtés fogalmát vizsgálom. Ezután kitérek arra, hogy miként kapcsolódik egymáshoz az értékteremtés és a teljesítménymérés.

1.1. A teljesítmény és a teljesítménymérés

A teljesítmény a Magyar Értelmező Kéziszótár (1985) szerint “valamely tevékenység lemérhető eredménye”. A teljesítménymérés az elmúlt évtizedben igen gyakori téma lett az üzleti szakirodalomban.⁴ A téma jelentőségének felismerése, s a szaporodó publikációk ellenére a vállalati teljesítményt ritkán definiálják a témával foglalkozó szerzők. A teljesítménymérés meghatározásaként pedig gyakran a “vállalati teljesítmény mérése” szerepel. Ennél konkrétabb definíciót ad Neely, Gregory és Platts (1995), mely szerint:

A teljesítménymérés (performance measurement) valamely tevékenység hatékonyságának (effectiveness) és gazdaságosságának (efficiency) mérési folyamata.

A definícióban megjelenik a teljesítmény két leggyakrabban használt dimenziója:

- a *hatékonyság* (effectiveness), amely a vállalati céloknak való megfelelést (más szerzők szerint a fogyasztói igényeknek való megfelelést),
- és a *gazdaságosság* (efficiency), mely a célok eléréséhez kapcsolódó erőforrás-felhasználás gazdaságosságát fejezi ki.⁵

⁴ A népszerűségnek számos oka van, melyek összefüggnek a piac, a versenykörnyezet, a vállalati működés változásaival. A főbb okokat Neely (1999) a következő tényezőkben foglalja össze: a munka változása (a közvetlen emberi munka csökkenése a termelésben), a verseny erősödése, speciális fejlesztési módszerek terjedése (TQM, karcsúsított termelés, benchmarking, BPR, stb.), a nemzeti és nemzetközi minőség-díjak terjedése, a számvitel szervezeti szerepének változása (a vezetést támogató információk szolgáltatása kerül előtérbe, szemben a külső jelentésekkel), a külső kereslet változása (bővülése) és az információ-technológia megnövekedett lehetőségei. A teljesítménymérés jelentőségének felismerése persze nem ennyire új keletű, hiszen a hatvanas évektől megjelenik a management control irodalmában. Euske (1984) például egy 1967-ből származó tipológiát idéz az értékelési területek és mérési eszközök osztályozására (pp. 60-63.), s a 70-es évekből sorakoztat fel példákat arra vonatkozóan, hogy a mérés befolyásolja a szereplők viselkedését, s azáltal a teljesítményt (pp. 8-11.).

⁵ Az angolszász terminológia fordításánál a tartalomhoz igyekeztem igazodni. Felmerült a hatásosság/hatékonyság kifejezés pár használata is, de ez kevésbé fejezi ki a két fogalom különbségét.

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

A teljesítmény e két dimenziója a hazai szakirodalomban sem ismeretlen. Szüts (1983) a vállalati hatékonyság két összetevőjét értelmezi: a *cél megvalósulását*, mint minőségi és az *eredmény-ráfordítás viszony értékét*, mint mennyiségi összetevőt (im. p.228.) Azt is megfogalmazza, hogy “hatékony tevékenységről csak akkor beszélhetünk, ha a célérés megtörtént, és ezt adott gazdaságosság mellett valósítottuk meg.” (im. p.23.)

Hasonló gondolatokat fogalmaztak meg Dobák és munkatársai (1996, p.186.) a szervezeti teljesítménnyel kapcsolatban. Eszerint a szervezet eredményessége arra utal, hogy a szervezet a helyes célokat követi-e, míg a szervezeti hatékonyság azt jelzi, hogy képes-e a kitűzött célokat elérni, és a rendelkezésre álló erőforrásokat gazdaságosan felhasználni

Megfigyelhető, hogy a hatékonyság/gazdaságosság fogalompár tartalmi rokonságban áll a logisztikai teljesítmények értékelésénél elterjedt kiszolgálási színvonal/logisztikai költségek kettősével.⁶ A logisztika *teljes költség koncepciója*, vagy más néven a teljes költség elemzés (total cost analysis) szerint adott kiszolgálási színvonal biztosítása mellett az összes logisztikai költség minimalizálására kell törekedni, nem pedig az egyes logisztikai tevékenységek költségeinek minimalizálására.

E nyelvi probléma nem új keletű és nem is egyedülálló a világban. Drechsler László 1981-ben megjelent *A hatékonyság mérése és tervezése* c. könyvében felveti, hogy a hatékonyság szó mellett (melyet egyébként a hozamok és ráfordítások különbségeként definiál) a magyar szakirodalomban gyakran találkozhatunk a gazdaságosság és a gazdasági hatékonyság kifejezésekkel is. A szerző arra a következtetésre jut, hogy nem helyes a különbségtétel e kifejezések között, mivel nehézségeink támadnának az idegen nyelvre való lefordítással, minthogy sem az angolban, sem az oroszban nincs a gazdaságosságnak szó szerinti megfelelője (Drechsler, 1981, pp. 23-24.).

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

⁶ A *kiszolgálás színvonalát* három tényező határozza meg: a rendszer rendelkezésre állása, a kiszolgálási idő és a kiszolgálás minősége (Chikán, 1997b). A *logisztikai költségek* az adott kiszolgálási színvonal biztosításához szükséges költségeket jelölik, melynek elemei a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó költségek, a szállítási költségek, a raktárfenntartási költségek, a rendelési folyamat és az információáramlás költségei, a tétel nagyság költségei, és a készletartási költségek (Bowersox - Closs, 1996).

A teljesítmény eddig áttekintett értelmezései tartalmilag hasonlóak, annak ellenére, hogy néha eltérő fogalmakat használnak a különböző szerzők. A szakirodalom persze nem ennyire egységes: találkozhatunk több szempontot felvonultató, illetve az előbbiektől eltérő értelmezésekkel is. A következőkben ezekre mutatok példákat.

Egyes szerzők a hatékonyság és gazdaságosság fogalmát további elemekkel egészítik ki. Sink (1985), valamint Sink és Tuttle (1989) például hét teljesítmény-kritériumot sorol fel: a hatékonyság (effectiveness), és a gazdaságosság (efficiency) mellett szerepel a minőség, a termelékenység, a munkaerő minősége, az innováció és a nyereségesség, mint minden szervezet végső célja. Megfigyelhető, hogy itt különböző szintű, egymásra épülő teljesítmény-jellemzők jelennek meg. Az innovációs készség és a munkaerő minősége például befolyásolhatja a termékminőséget, a termelékenység és a hatékonyság a nyereségességet, stb.

Rolstadás (1995) más szerzők értelmezéseit elemzi, majd az üzleti teljesítmény három dimenzióját különbözteti meg: a *hatékonyság* a fogyasztói igények kielégítésének mértéke, a *gazdaságosság* azt mutatja, hogy milyen gazdaságosan használja fel a vállalat az erőforrásait, míg a *változóképeség* azt jelzi, hogy mennyire van a vállalat felkészülve a jövőre. A harmadik szempont kiemeli a teljesítménymérésben is fontos idődimenziót, ugyanakkor a mérés, az operacionalizálás ez esetben nehezebb, mint az elterjedtebb első két kategóriánál.

A nemzetközi konszenzus hiányát jelzi egy francia szerzőpáros, Jacot és Micaelli (1996) teljesítmény-értelmezése, akik – Corvellec idézett művéhez hasonlóan – kitérnek az angol terminológiával való egyeztetés nehézségeire. Az általuk javasolt “effectivité”/“efficience”/“efficacité” kategóriák sorrendben a felhasznált eszközök hatékonyságát, a felhasznált eszközök és az elért eredmények viszonyát, illetve a kitűzött célok, a felhasznált eszközök és az elért eredmények kapcsolatát vizsgálják. Ezek a fogalmak egy szűkebb értelmezéstől egy tágabb felé haladnak, s tartalmilag éppen ellentétes jelentést hordoznak az angolszász terminológia megfelelő fogalmaihoz képest.

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

Sajátosság ugyanakkor, hogy a francia irodalomban a teljesítmény fogalma gyakran már önmagában pozitív jelentéstartalmat hordoz. A teljesítmény érték-alapú meg-

közelítésével találkozhatunk Lorino műveiben (1995, 1997). A szerző két, egyenértékűnek tartott definíciót is ad, melyek szerint:

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

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

Az előbbiekből látható, hogy a teljesítmény többdimenziós fogalom.⁷ Bár nem alakult ki egyöntetűen elfogadott definíció vagy szempontrendszer a vállalati teljesítmény értelmezésére, az angolszász irodalom viszonylag egységesebb, mint az – e dolgozatban néhány példán keresztül megjelenő – nemzetközi körkép. A teljesítmény fogalma a leggyakrabban használt értelmezések szerint két dimenziót, két egymást kiegészítő, egymást feltételező szemléletet egyesít – mint ezt a fejezet elején láthattuk. Az egyik dimenzió valamilyen módon a célok eléréséhez, a kiszolgálási színvonalhoz, a minőséghez, az érintettek elégedettségéhez, vagyis valamiféle outputhoz, *eredményhez* kapcsolódik. A másik dimenzió az előbbi teljesítmény, az output *eléréséhez szükséges erőforrás-felhasználást, költségeket* vizsgálja. Mindkét elem számos tényezőtől tevődik össze.⁸ Ezeknek a tényezőknek a feltárása és a teljesítménymérési rendszerben történő figyelemmel kísérése hozzásegíthet a befolyásolási lehetőségek feltárásához és a teljesítmény fejlesztéséhez.

A teljesítménymérés a vállalati kontroll-folyamat része. *A vállalati teljesítménymérés célja* vállalati működés hatékonyságának és gazdaságosságának értékelése,

⁷ A teljesítmény tartalmi összetettsége mellett érdemes a vállalati hierarchia különböző szintjeinek, illetve a folyamatok különböző szakaszainak teljesítményére is figyelmet fordítani. A kutatás középpontjában a vállalat egészének teljesítménye állt. Az egyéni teljesítményekkel való kapcsolatra, illetve az ellátási láncok teljesítményére vonatkozóan alkalmanként szerepelnek utalások, de ezek részletes elemzése nem tárgya a disszertációnak. A folyamatok szakaszai – az értékteremtő folyamatok elemzéséhez kapcsolódóan – természetesen szerepet kaptak az elemzésekben.

⁸ A teljesítmény összetettségére szemléletes példát idéz Király (1999, p.7.): “A teljesítménymérési rendszereket leginkább a Rubik-féle bűvös kockához hasonlíthatjuk. ... ezeknek a rendszereknek is számos, különböző színű összetevője van, amelyeket megfelelően egymás mellé kell rakni, hogy a helyes képet kapjuk meg.” (Halachmi, A. – Bouckaert, G. (1996): *Organizational Performance and Measurement in Public Sector*, Quorum Books, London)

folyamatos nyomon követése. A tervezés – végrehajtás – ellenőrzés – visszacsatolás, cselekvés (PDCA: plan – do – check – act) cikluson belül a mérés biztosítja a visszacsatolást, jelzéseket az esetleg szükséges beavatkozáshoz, információkat a döntések támogatásához a stratégia és a megvalósítás szintjén egyaránt.

A mérés módszere jelentősen befolyásolhatja a vállalati működést, s a teljesítmény alakulását. "Amit mérünk, arra odafigyelünk." – idézik gyakran. A teljesítménymérés nemcsak a döntéseket segítő információkat szolgáltat, hanem közvetlenül is befolyásolhatja a döntéseket, az érintettek (vállalatvezetők, munkatársak) cselekvéseit, akik a teljesítménymérési rendszer középpontjába állított tényezők alakulását igyekeznek befolyásolni. A nem megfelelő a mérce (ha nem azt mérjük, figyeljük, kérjük számon, ami fontos a célok eléréséhez) a célokkal ellentétes működésre is ösztönözhet.⁹

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

1.2. Az érték és az értékteremtés

A vállalati siker mércéjét az elmúlt évtizedben egyre többen nem önmagában a pénzügyi eredményességben látják, hanem az értékteremtésben. Az érték, az értékteremtés, az érték-alapú vállalatvezetés fogalmai egyre szélesebb körben ismertek, ugyanakkor gyakran különböző közelítéseket takarnak. Az érintettek jólétét előtérbe helyező gazdálkodás, illetve a tulajdonosi érték növelésére irányuló szemlélet hívei

⁹ A teljesítménymérésben a célokat támogató fókuszok, s konkrét mutatók meghatározása mellett hasonlóan fontos, hogy a szükséges információk megfelelő, áttekinthető formában, időben eljussanak az érintettekhez. Többek között ezt hivatott biztosítani a vállalati információs rendszer. Az empirikus kutatás eredményei között látható majd, hogy az összhang egyáltalán nem automatikus: előfordul, hogy a mért tényezők, használt teljesítménymutatók nem jelennek meg az információs rendszerben, s nem használják az érintett döntéshozók, bár az információ elvileg elérhető lenne.

egyaránt az “érték-alapú” vagy “érték-központú” vállalatvezetés kifejezést használják. De megjelenik az érték fogalma a marketing, a termelés, és más menedzsment területek irodalmában is, elsősorban a fogyasztói értéket (vevőértéket) helyezve a középpontba.

A következőkben röviden áttekintem az érték különböző értelmezéseihez, dimenzióihoz kapcsolódó fogalmakat, s igyekszem röviden meghatározni ezek egymáshoz, illetve a teljesítményméréshez való kapcsolódását.

Az érték dimenziói

A *tulajdonosi érték* (shareholder value; néhány fordításban részvényesi érték) követői azt vallják, hogy az üzleti tevékenységet folytató szervezetek alapvető célja a tulajdonosi érték maximalizálása (pl. Rappaport, 1998, Copeland et al., 1999)¹⁰. Alfred Rappaport *Creating Shareholder Value* című könyvének újabb kiadásában¹¹ kiemeli, hogy míg a kilencvenes évek elején a tulajdonosi érték főleg a befektetések értékeléséhez és a vállalatok felvásárláskori árának meghatározásához volt használatos, addig ma már ez a közelítésmód a vállalkozások teljesítménye tervezésének és értékelésének is fontos eszköze. Rappaport szerint e szemléletmód leglelkesebb követői is elismerik, hogy tulajdonosi érték nem létezhet *fogyasztói érték* (customer value; más fordításokban vevőérték) nélkül: a hosszú távú pozitív cash-flow elégedett fogyasztókat feltételez. (Ugyanakkor fordítottan nem érvényesül automatizmus: az elégedett fogyasztók és a fogyasztóknak szolgáltatott érték nem jelenti feltétlenül a tulajdonosi érték növekedését.)

A tulajdonosi érték létrehozása tulajdonképpen *többletérték* létrehozását jelenti: a vállalat számára forrásokat biztosító tulajdonosok a *tőkeköltséget* (az alternatív befektetések várható hozamát) *meghaladó hozamot* várnak, ez képviseli számukra a többletértéket. A tulajdonosi érték növeléséhez *a fogyasztó számára nyújtott többletértéken* keresztül vezet az út, mely akkor jön létre, ha az eladott termék (szolgáltatás) fogyasztó által észlelt hasznossága meghaladja a megszerzéshez kapcsolódó ráfordításokat.

¹⁰ Copeland, Koller és Murrin könyvének eredeti angol nyelvű kiadása 1994-ben jelent meg (*Valuation, Measuring and Managing the Value of Companies*).

¹¹ Az első kiadás 1986-ban jelent meg. A második átdolgozott, bővített kiadás 12 évvel később több ponton kiegészült. A szerző a bevezetésben hangsúlyozza, hogy az alapkoncepció ismertetésénél nagyobb hangsúlyt kap a vállalat szociális felelőssége és az érintettek érdekeinek kiegyensúlyozása, illetve új fejezetek foglalkoznak többek között a versenyelőny és a tulajdonosi érték kapcsolatával, illetve a teljesítményértékeléssel és a vezetők javadalmazásával.

A fogyasztói érték vagy vevőérték kiemelt szerepet kap a marketing irodalmában. Kotler (1998) definíciója szerint a fogyasztói érték (customer value, a fordításban: vevőérték) a teljes vevőérték és a teljes vevőérték költségének különbsége. A *teljes vevőérték* azoknak az előnyöknek az összességét takarja, melyet a vevő egy adott terméktől, vagy szolgáltatástól elvár. Ennek elemei a *termék értéke* mellett a kapcsolódó *szolgáltatások*, a *személyzet* és a vállalati *imázs* által képviselt érték. A *teljes vevőköltség* a termék vagy szolgáltatása értékelése, beszerzése és használata során felmerülő költségeket jelenti, mely a *penzügyi költségeken* túl a vevő *idejét, energiáját, pszichikai költségeit* is tartalmazza (Kotler, 1998, p.71.).

Más megfogalmazásban a *fogyasztói érték* "a vevő szubjektív véleménye arról, hogy egy termék vagy szolgáltatás milyen mértékben felel meg a várakozásainak" (Chikán-Demeter, szerk., 1999, p.6.). Ez a fogyasztói vélemény egyben azt is meghatározza, hogy a fogyasztó mennyit hajlandó fizetni a termékért, így közvetve a vállalat árbevételére, és a nyereségére is hat. A fogyasztó értékítéletét a termék (szolgáltatás) jellemzői mellett az is befolyásolja, hogy milyen ráfordítással szerezheti meg azt, vagyis az adott jószág összességében mekkora (érték)többletet képvisel számára.

A fogyasztói érték elemeinek, dimenzióinak többféle csoportosítása is fellelhető az irodalomban. A Kotler által felsorolt elemeket (termék, szolgáltatás, személyzet, imázs), Rekettye (1997, p.18.) például némileg módosítja, és a személyzet helyett a hozzáférhetőség értékét szerepelteti.

Egy másik, általánosan elfogadott közelítés az érték három, illetve négy dimenzióját különbözteti meg: a *használati érték*, a *hely* és az *idő érték* mellett több szerző a *tulajdon értéket* is külön kiemeli (Chikán-Demeter, szerk., 1999). A használati érték a termék azon tulajdonságaiból adódik, melyek igény-kielégítésre alkalmassá teszik. A hely illetve az idő érték azt jelenti, hogy a termék a fogyasztó számára ott, illetve akkor rendelkezésre áll, amikor a fogyasztói igény jelentkezik. A tulajdon érték a fogyasztó számára a rendelkezési jogot, illetve annak megszerezhetőségét takarja. Ezek az értékdimenziók közelebb visznek az érték létrehozását biztosító vállalati folyamatokhoz.

Az értékteremtés folyamata

A tulajdonosi értékkel, illetve a fogyasztói értékkel foglalkozó szerzők is láthatóan egyetértenek abban, hogy *az érték forrása a vállalati működésben van.*¹² A fogyasztó

¹² Más megfogalmazásban, de a szervezetelmélet, vezetés-szervezés irodalmában is elfogadott e gondolat. Dobák és munkatársai (1996) modelljében a változás-vezetés szempontjából leglényegesebb

számára értéket képviselő elemeket a különböző vállalati tevékenységek, folyamatok biztosítják:

- a használati értéket (a megfelelő terméktervezést feltételezve) a termelés¹³ hozza létre,
- a hely és az idő értékét, vagyis a termék megfelelő időben, megfelelő helyre való eljuttatásáról a logisztika gondoskodik.

A fogyasztó számára értéket létrehozó tevékenységek szisztematikus egymáshoz kapcsolódását hivatott kifejezni az *értéklánc-koncepció* (Porter, 1986). A Porter által megkülönböztetett alaptevékenységek (a bejövő logisztika, a termelés, a kimenő logisztika, a marketing és értékesítés, valamint a kapcsolódó szolgáltatások) a termék fizikai létrehozásához, eladásához, a vevőhöz való eljuttatásához, és az értékesítés utáni szolgáltatások biztosításához járulnak hozzá. A támogató tevékenységek (a vállalat infrastruktúrája, az emberi erőforrás menedzsment, a technológia fejlesztés és a beszerzés) ezeknek az alaptevékenységeknek a működést segítik. A végső fogyasztó számára előállított érték általában több vállalat összekapcsolódó tevékenységének eredménye. Az *ellátási láncok* (sőt *ellátási háló*) *koncepciója* az értékláncok egymáshoz kapcsolódását fejezi ki.

A tulajdonosi érték létrehozásának forrása is – a fogyasztói érték létrehozásán keresztül – a vállalati működés. Ez az *értékteremtő képesség* azt jelenti, hogy a vállalat a reálszférában képes olyan tényező-kombinációkra, melyek eredményeként a vállalat által realizált hozam magasabb a tőke alternatív költségénél (Reszegi, 1998).

Black et al. (1999) az értékteremtés – értékmegőrzés – értékrealizálás szakaszait különbözteti meg, ahol az *értékteremtés* során a vállalat tulajdonképpen értéket nyújt fogyasztói számára, oly módon, hogy általa pozitív, a tőkeköltséget meghaladó hozamot ér el. A további döntések, a forrásallokáció, pénzgazdálkodás, kockázatok kezelése, stb. során a vállalatvezetésnek biztosítani kell a létrehozott *érték megőrzését*. A harmadik szakasz az *értékrealizálás*, mely során a tulajdonosok árfolyam-nyereség vagy osztalék formájában realizálhatják befektetéseik hasznát. Ezek a szakaszok jelzik az értékáramlás folyamatát, rámutatnak a fogyasztói érték és a tulajdonosi érték kapcsolatára.

szervezeti jellemzőket a következőképpen csoportosítják: a működési folyamatok, a technológia, az outputok, a struktúra, a kultúra, a magatartás és a hatalom. E hét szervezeti változó közül a működési folyamatok azok, melyek a szervezeti célok közvetlen megvalósítását szolgálják (im. pp. 184-190.).

¹³Az értékteremtő folyamatok fogalomrendszerében a “termelés” alatt mindig a tágran értelmezett termelést, vagyis termékek vagy szolgáltatások előállítását, a “termék” kifejezés alatt pedig terméket vagy szolgáltatást értünk.

A tulajdonosi érték alakulását vizsgálva az operatív, működéssel kapcsolatos döntések (a termékösszetétel meghatározása, az elosztási csatornák, a termelési folyamatok kialakítása, stb.) mellett a befektetési és finanszírozási döntések szerepe is fontos. Rappaport (1998) *tulajdonosi értékhálóról* (shareholder value network) beszél, melyben a tulajdonosi hozzáadott érték komponenseit (a működésből származó cash-flowt, az értékeléshez használt diszkontrátát, és a finanszírozáshoz felhasznált hitelek nagyságát) különböző *értékteremtő tényezők* (*value driver*)¹⁴ befolyásolják. A felsorolt értékteremtő elemek pénzben kifejezett tényezők (az árbevétel növekedése, a működési profitráta, a működőtőke-befektetés, a tőkeköltség, stb.), ezek alakulását azonban az operatív működésre vonatkozó, a befektetési és a finanszírozási döntésein keresztül befolyásolhatja a menedzsment. Minden vállalatnak meg kell találnia azokat a tényezőket (köztük a működési szint kulcselemeit), melyeken keresztül befolyásolható az értékteremtés.

Kutatásom fő kérdésfeltevés arra irányult, hogy a vállalati teljesítménymérés módszerei miként szolgálhatják az értékteremtés folyamatát, elsődlegesen az operatív működésre vonatkozó döntéseket.¹⁵ A Chikán által adott meghatározást használva, az *értékteremtő folyamat* erőforrások beszerzése, kezelése és felhasználása abból a célból, hogy a fogyasztó számára értéket állítsunk elő. Az értékteremtő folyamatok fő tartalmát az érték-, az anyagi és az információfolyamatok hármassága adja (Chikán-Demeter, szerk., 1999, p.3.).

Ebben a definícióban a fogyasztói érték előállítása szerepel célként, ugyanakkor a vállalat alapvető céljának meghatározásából (“fogyasztói igények kielégítése nyereség elérése mellett”, Chikán, 1997, p. 16.) következik a nyereségesség követelménye is. Az előbbieken láthattuk azt is, hogy a fogyasztói értéket általában a tulajdonosi érték növelésének feltételeként (bár nem egyetlen feltételeként) tekintik az alapvető célt a tulajdonosi érték maximalizálásaként megfogalmazó szerzők is (Copeland et al, 1999, p. 43.). Hasonlóképpen a fogyasztói értéket középpontba állítók is kiemelik, hogy normál esetben a fogyasztói igény-kielégítés mértéke és a vállalat nyereségessége párhuzamosan, egymást feltételezve mozog, s együtt vezetnek a vállalkozás eredményességéhez (Chikán–Demeter, szerk., 1999, p.8.).

¹⁴ Az értékteremtő tényezőkről lásd pl. Scott, 1998.

¹⁵ A pénzügyi döntések hatásainak, befolyásoló szerepének elemzése nem tárgya a disszertációnak. Annyit azonban – a kérdéskör jelentőségét hangsúlyozva – fontosnak tartok kiemelni, hogy bármely eredményes (a fogyasztó számára értéket teremtő, nyereséges, stb.) operatív tevékenység mellett is járhat egy vállalkozás működése a vállalat értékének (és a tulajdonosi érték) csökkenésével, ha a pénzügyi döntések (például a finanszírozási szerkezet) nem támogatják megfelelően a működést.

Össességében tehát a különböző közelítések kiegyensúlyozottak lehetnek, ha más is a kiindulópontjuk.¹⁶

Az értékkel kapcsolatos felfogásokat röviden összegezve elmondható, hogy a különböző üzleti tudományok művelői más-más közelítést, kiindulópontot alkalmaznak, de több ponton egyetértenek. Egyetértés van az érték fontosságának hangsúlyozásában, és annak elismerésében, hogy *a tulajdonosi érték növelése, mint cél, a fogyasztói érték növelésén keresztül érhető el.*

Érdemes kiemelni, hogy a tulajdonosi érték és a fogyasztói érték mellett gyakran megjelenik a többi érintett érdeke is. A gazdaságetika a tulajdonosi, illetve a fogyasztói értékkel szemben (illetve mellett) az érintettek szélesebb körére kiterjesztett érték-fogalmat használ (lásd pl. Enderle–Tavis, 1998; Pruzan, 1998; Pataki–Radácsi, 1999). Ez a gondolat azonban nemcsak a gazdaságetika irodalmában van jelen (pl. Atkinson et al., 1997). Egyre többen vallják, hogy a tulajdonosi érték növelése az érintetteknek (fogyasztók, alkalmazottak, üzleti partnerek) hosszú távon biztosított többletértéken keresztül valósítható meg. A tulajdonosi szemlélet képviselői szerint érdekkonfliktus esetén a tulajdonosi értéket kell előnyben részesíteni, mert ez szolgálja hosszú távon valamennyi érintett érdekeit leginkább (Rappaport, 1998). Copeland és társai rámutatnak, hogy “az empirikus bizonyítékok arra utalnak, hogy a növekvő tulajdonosi érték nem ellentétes a többi érintett hosszú távú érdekével” (im. p.60.). Ezzel egybecseng egy nagy-britanniai vizsgálat (a vezető vállalatok részvételével lefolytatott interjúk, esettanulmányok, kerekasztal-beszélgetések, stb.) egyik fő megállapítása is, miszerint a vállalatvezetők véleménye szerint a tulajdonosi érték növelésének folyamatos biztosítása csak úgy lehetséges, ha valamennyi kiemelt érintett érdekeire hangsúlyt helyeznek (RSA, 1995).¹⁷

Az érték fontossága mellett az is látható, hogy a különböző irányból közelítő korszerű felfogások nem alkotnak egységes egészet. A tulajdonosi értéket középpontba

¹⁶ A vállalati siker kritériumai a stratégiai megközelítésekben is megjelennek. Zakon (1993) nyeregháromszög modellje három kulcsfontosságú elemre épül: a *fogyasztói igény kielégítésére*, melynek feltétele, hogy az adott termék, vagy szolgáltatás többletet nyújtson a felhasználó számára, a *belső szervezeti hatékonyságra*, melyet a folyamatok hatékonysága, termelékenység, minősége, a humán erőforrás képessége befolyásolnak, és a *versenyelőny* biztosítására, tartós megszerzésére, növelésére (Bayer–Czakó, 1999). Ezek az elemek tulajdonképpen összefoglalják a korábban megfogalmazott elemeket, mely szerint a fogyasztói érték hatékony, gazdaságos előállítása, s ennek a képességnek a megtartása jelentik a teljesítmény alapját.

¹⁷ Ezek az elemek – mint a 2.3.4. szakaszban később láthatjuk – egyre többször megjelennek a különböző teljesítménymérési keretekben is. Lásd például a Balanced Scorecard rendszerét, ahol a tulajdonosok mellett a vevők, s a belső folyamatokon, illetve a tanuláson keresztül a munkatársak is szerepet kapnak, de konkrét alkalmazásokban a szállítói nézőpont is szerepelhet (Kaplan–Norton, 1992, 1993, 1996, 1997), vagy az Atkinson és munkatársai (1997) által javasolt érintett alapú megközelítést.

állító szemlélet követői a pénzügyi, gazdasági értékelésen túl általában nem foglalkoznak részletesen az operatív szintű célok, illetve az érték alakulását befolyásoló tényezők részletesebb meghatározásával. A fogyasztói érték fontosságát hangsúlyozó marketing, logisztikai, termelési szakértők a fogyasztói érték mellett általában a nyereségesség kritériumát tűzik ki célul, ami a pénzügyi szakemberek szerint önmagában nem elegendő feltétele a tulajdonosi érték növelésének.¹⁸ Nem alakult ki tehát egy átfogó, a különböző menedzsment-területek művelői által egységesen elfogadott érték-központú közelítésmód, mely a stratégiai és az operatív szintet, a pénzügyi, a piaci és a működési döntéseket egyaránt átfogná.

Kutatásom az előbb bemutatott kérdéskörök "határain", kapcsolódó területein mozgott. Az elméleti háttér felvázolása, illetve az empirikus kutatás során is igyekeztem e területeket összekapcsolni, összefüggéseiket feltárni. A kutatás felfogásában a vállalati célok, a tulajdonosok számára biztosított többletérték létrehozása a fogyasztó számára nyújtott többletértéket feltételezi. *Az értékteremtés folyamatának célja* a fogyasztó igényeinek kielégítése, a számára elfogadható költségek¹⁹, s olyan erőforrás-felhasználás mellett, hogy a vállalat tulajdonosai számára biztosított hozam meghaladja a tőke alternatíva-költségét. (E meghatározásban közvetve a teljesítmény értelmezéseinek elemzése során vizsgált hatékonysági és gazdaságossági kritérium is megjelenik.) Az értékteremtés forrása a vállalati működés, mint már többször felmerült. A követendő célok (és értékek), az értékteremtő tényezők meghatározása fontos kiindulópontja a vállalati igényekhez igazított teljesítménymérési rendszerek kialakításának.

¹⁸ Tekinthejtük ezt persze egyszerűsítő fogalmazásnak, ami a hosszú távú nyereségesség követelményére utal. A tulajdonosi érték alapja viszont a hosszú távú pozitív cash-flow, ami nem következik automatikusan a nyereségből. (A cash-flow fontossága egyébként a termelési szakirodalomban is megjelenik, lásd pl. a Goldratt által javasolt teljesítménymutatókat a 2.3.3.2. szakaszban.)

¹⁹ A vállalat szempontjából a kínálati ár, illetve a megszerezhetőség körülményei (pl. elérhetőség, kapcsolódó információk, stb.) befolyásolják a fogyasztó költségeit.

1.3. Az értékteremtés és a teljesítménymérés

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

Mindkét feladat kiemelt szerepet kap a szakirodalomban. A működési döntések támogatása, a termelés és a logisztika számára releváns információk szolgáltatása volt az egyik fő húzóereje a teljesítménymérési módszerek elmúlt évtizedben megfigyelhető fejlődésének (lásd a 2.1. fejezetben). A tulajdonosi értéket középpontba helyező szakemberek is kiemelik a teljesítménymérés fontosságát, hiszen “megfelelő teljesítménymérés nélkül nem lehet értéket teremtő döntéseket hozni” (Copeland és társai, 1999, p.68.). Ezzel egybehangzó az RSA már idézet vizsgálatának (1995) eredménye, mely szerint az érték létrehozásának fő akadályozó tényezői a szándékok és a tényleges cselekvések közötti eltérések, illetve a megfelelő mérés hiánya a teljesítmény szempontjából kulcsfontosságú tényezők terén.

Bár a vállalat végső célja általában valamilyen módon pénzügyi célok formájában (tulajdonosi érték, nyereség, megtérülés, stb.) fogalmazódik meg, önmagában pénzügyi (pénzben megfogalmazott) adatokra építve nem lehet vállalatot irányítani. A hagyományos számviteli információk, pénzügyi kimutatások fontos mutatói a cég helyzetének, de csak leképeződései, következményei annak, ami a megvalósítás szintjén történik. Általában szintetizált, aggregált mutatók formájában utólagos képet adnak a következményekről, a fő befolyásoló elemek (és befolyásolási lehetőségek) feltárása nélkül.²⁰

²⁰ A hagyományos pénzügyi számvitelt több irányból is – jogos – kritika éri: a menedzsment döntéseinek nem megfelelő támogatása mellett egyre gyakrabban felmerül, hogy a tulajdonosi érték követésére sem ad lehetőséget. A pénzügyi számvitel nem veszi figyelembe a tulajdonosok hozamelvárását: a hitelek költségeivel ellentétben a saját tőke költsége (az alternatív befektetési lehetőségek hozama) nem jelenik meg a számviteli eredmény kalkulációjában, mely (emiatt sem) képes tükrözni a tulajdonosi (többlet)érték alakulását. Black et al. (1999) egyébként arra hívja fel a figyelmet, hogy egy vállalat múltbeli számviteli eredménye és részvénytőkei teljesítménye között a tapasztalatok szerint alacsony a korreláció. Ehrbar (2000) könyvének előszavában Joel Stern pedig emlékeztet, hogy a GAAP-ben (Generally Accepted Accounting Principles, az egyesült államokbeli számviteli alapelvek) 120 torzítást, számviteli anomáliát számláltak össze, melyek akadályozzák a működésből származó hozam helyes számítását. A tulajdonosi érték elveit középpontba állítók a tőkeköltséget is figyelembe vevő ún. gazdasági eredmény, illetve különböző, a tulajdonosi értéket, hozzáadott értéket figyelembe vevő közelítések alkalmazását javasolják (lásd a 2.3.4.3. pont EVA-ról szóló részét, illetve bővebben Ehrbar, 2000; Black et al., 1999; Copeland et al., 1999).

A pénzügyi számvitelt ért jogos kritikák mellett tegyük hozzá: a pénzügyi számvitel elsődleges célja, hogy a külső érintettek, hatóságok és a hitelezők számára szolgáltatson információt, a múltbeli tevékenységről, eredményekről, egységes, ellenőrizhető formában. A vállalati működés belső érintettjeinek információigénye sokkal inkább jövőorientált, a menedzsmentnek részletesebb információkra van

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

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

szüksége, stb. A vállalatvezetés információigényét hivatott kielégíteni a vezetői számvitel, melynek a teljesítménymérési rendszer is kapcsolódó része. A pénzügyi és a vezetői számvitel különbségeiről, a vezetői számvitel feladatairól részletesebben lásd pl. Atkinson et al. (1997) munkáját, akik egyébként az "értéket teremtő információk" megfogalmazást is használják.

Atkinson et al. (1997) a teljesítménymérési rendszer négy fontos feladatát emeli ki. Ezek a következők: az érintettek hozzájárulásának (a kapott érték) értékelése, az érintetteknek nyújtott érték meghatározása, a folyamatok hatékonyságának értékelése, valamint a szervezeti tanulás és a stratégiai célok támogatása. Ebben a feladatmeghatározásban is kiemelt szerepet kap a stratégia szolgálatába állított értékteremtés folyamatának támogatása, az érték áramlásának nyomon követése és a kapcsolódó kommunikáció. A teljesítménymérés egyik fontos feladata tehát a visszacsatolások biztosítása, információ szolgáltatása a döntéshozók számára. A kutatásban elsősorban ebből a szempontból vizsgáltam a teljesítménymérés módszereit. Az értékteremtő tényezők felismerése és nyomon követése fontos eszköze a vállalati teljesítmény alakításának, fejlesztésének. A vállalati döntéshozóknak tisztában kell lenniük azzal, hogy mit kell tenni egy-egy kitűzött cél elérése érdekében, át kell látniuk a folyamatokat, meg kell érteniük, hogy hogyan befolyásolhatóak az eredmények. A kutatás részben annak vizsgálatára irányult, hogy a vállalati teljesítménymérés eszközei hogyan támogathatják ezt a folyamatot.

2. A teljesítménymérési módszerek fejlődése

A bevezetésben már utaltam rá, hogy a teljesítménymérési módszerek fejlődését jelentős részben a működéshez kapcsolódó döntések nem megfelelő támogatottsága indukálta az elmúlt évtizedekben. Ebben a fejezetben előbb a relevancia hiányát megfogalmazó kritikákat, majd a teljesítménymérési rendszerekkel szemben támasztott követelményeket foglalom röviden össze. Ezt követően rendszerezem a teljesítménymérési módszerek fejlődését, négy fő fejlődési irányba sorolva a különböző módszereket.

2.1. Kritikák, avagy a hiányzó relevancia

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

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

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

Kaplan (1984) szerint a korszerű termelési gyakorlathoz igazodva a mérési rendszernek a következő (nem pénzügyi) tényezőket is figyelembe kell vennie: minőség, készletek, termelékenység, innovációs készség, munkaerő. Egy másik munkájában (1985) arra is felhívja a figyelmet, hogy a pénzügy-orientált mérési rendszerek nem követik a termelési rendszerből származó előnyöket, mint például a gyorsabb termék-

bevezetés, rugalmas gyártás, gyorsabb átfutási idők, stb. A hatékony vezetői számviteli rendszereknek tükrözniük kell a vállalat értékteremtő tevékenységeit a termelésben, a marketingben és az értékesítésben, a termék- és folyamatfejlesztésben. A vezetői számvitel nem fejleszthető a termelési folyamatoktól függetlenül: ha jelentősen változnak a folyamatok, a számviteli rendszernek is változnia kell, hogy releváns információt szolgáltatthasson a vezetői döntésekhez és az ellenőrzéshez.

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

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

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

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

2.2. A teljesítményméréssel szemben támasztott követelmények

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

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

- *Átfogó*, vagyis több dimenzióban ragadja meg a teljesítményt, valamennyi érintett szempontjait figyelembe veszi;
- *Ok-okozat orientált*, vagyis nemcsak az eredményeket vizsgálja, hanem az eredményeket befolyásoló tényezőket is;
- *Vertikálisan integrált*, vagyis segít a vállalati stratégia "lefordításában" a különböző szervezeti szintek döntéshozói számára;
- *Horizontálisan integrált*, vagyis a vállalati folyamatok mentén szervezett, átfog minden fontos tevékenységet, funkciót, szervezeti egységet;

- *Belső összehasonlíthatóságot, elemezhetőséget biztosít*, vagyis alkalmas a különböző teljesítmény-dimenziókra gyakorolt hatások, átváltások (trade-off) követésére.²¹
- *Hasznos*, vagyis könnyen értelmezhető a döntéshozók számára és iránymutatást nyújt a cselekvéshez.

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

McNair és társai (1990) a "hagyományos" teljesítménymérési rendszerek jellemzőivel szembeállítva megfogalmazták az általuk stratégiai nevezett teljesítménymérési rendszerek néhány fő jellemzőjét (lásd 1. táblázat). A stratégiai rendszerekben – túlélve a 2.1. alfejezetben bemutatott korlátokon – kiemelt szerep jut a versenyelőnyforrások elemzésének, a folyamat-orientációnak, és a rendszerszintű fejlesztés kerül a középpontba. Látható, hogy a működési folyamatokhoz kapcsolódó tényezők (az operatív kontroll, a folyamatok fejlesztése) is fontos szerepet kapnak. Ha az vitatható is, hogy mi tekinthető "hagyományos" teljesítménymérési rendszernek, a stratégiai rendszerekkel szemben megfogalmazott követelmények hasznos, szemléletformáló tanácsokat jelenthetnek a teljesítménymérési rendszerek kialakításánál.²²

²¹ A modern termelési és minőségfejlesztési filozófiák megjelenése (JIT, folyamatos fejlesztés, TQM stb.) megtörte a trade-off logikát, bebizonyítva, hogy egyszerre több dimenzióban is javítható a teljesítmény. Az ún. homokkúp-modell (Ferdows – De Meyer, 1990) a versenyelőnyforrások egymásra épülését jelképezi, melynek alapja a minőség. Ugyanakkor Porter (1996) arra hívja fel a figyelmet, hogy az átváltások létfontosságúak a stratégia-választás szempontjából. A teljesítmény több dimenzióban való javítása csak akkor lehetséges, ha a vállalat elmarad a legjobb gyakorlatot képviselő hatékonysági határtól (productivity frontier), vagy ha ez a határ változik, eltolódik. Ezekben az esetekben javítható a működési hatékonyság, de nem valódi átváltásokat szüntet meg a vállalat.

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

²² A szerzők egy konkrét teljesítménymérési keretet is javasolnak idézett művükben. A SMART módszerre a 2.3.4. szakaszban visszatérek.

1. táblázat

A hagyományos és a stratégiai teljesítménymérési rendszerek összehasonlítása

Hagyományos teljesítménymérési rendszer	Stratégiai teljesítménymérési rendszer
<p>Pénzügy-központú</p> <ul style="list-style-type: none"> • pénzügyi központú, múlt-orientált • korlátozottan rugalmas, egyetlen rendszer szolgálja ki a külső és a belső igényeket • nem kapcsolódik a termelési stratégiához 	<p>Stratégia-központú</p> <ul style="list-style-type: none"> • fogyasztó-központú, jövő-orientált • rugalmas, az operatív kontroll eszköze • alkalmas az alternatív stratégiák értékelésére • elősegíti a folyamatok fejlesztését
<p>Helyi (lokális) optimum keresése</p> <ul style="list-style-type: none"> • költségcsökkentés • vertikális jelentések 	<p>Rendszerszintű (globális) optimum keresése</p> <ul style="list-style-type: none"> • teljesítmény-növelés • horizontális jelentések
<p>Szétszórt</p> <ul style="list-style-type: none"> • a költségeket, a kibocsátást és a minőséget izoláltan kezeli • nem kezeli az átváltásokat 	<p>Integrált</p> <ul style="list-style-type: none"> • a minőséget, a kiszolgálási időt és a költségeket együttesen értékeli • kezeli az átváltásokat
<p>Egyéni tanulás</p> <ul style="list-style-type: none"> • egyéni ösztönzés 	<p>Szervezeti tanulás</p> <ul style="list-style-type: none"> • csoportszintű ösztönzés

McNair-Lynch-Cross, 1990

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

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

A harmadik követelmény egy szintén gyakran idézett tételhez vezet, mely szerint *nem maga a mérés, hanem az eredményeinek a felhasználása, a vállalati teljesítmény menedzselése a cél*. Eccles (1991) megfogalmazása szerint amit mérünk, arra odafigyelünk, különösen akkor, ha a javadalmazás is a mérés eredményéhez kapcsolódik. Rappaport (1998) szerint a vezetői döntéseket a teljesítménymérés befolyásolja inkább, mintsem a vállalati tervek (p.112.). A teljesítménymérést, majd az értékelést és a vezetők javadalmazását tehát úgy kell kialakítani, hogy a menedzserek érdekeit

a tulajdonosokéhoz kapcsolja. Ehhez hasonló gondolatot fogalmaz meg Zimmerman (1995), illetve Ehrbar (2000) is, mely szerint a belső számviteli rendszernek segítenie kell a menedzserek és a tulajdonosok érdekeinek összehangolását, hogy a vállalatvezetők és az alkalmazottak a vállalat értékének maximalizálása (a tulajdonosi érték növelése) érdekében tevékenykedjenek.

Látható tehát, hogy a teljesítményméréssel szemben megfogalmazott követelmények között a *releváns, döntéstámogató információk nyújtása* mellett az *ösztönzés* és a *kommunikáció* célja is megjelenik. Az *átfogóság* (a folyamatok illetve a hierarchia szintjei szempontjából) és *többszemponúság* mellett az *információk gazdaságos előállítás* és a *lényeg kiemelése* is fontos követelmény az elemzők szerint.²³

2.3. Fejlődési irányok, avagy a megtalált relevancia?

A 2.1. alfejezetben bemutatott problémák enyhítésére számos megoldás született a szakirodalomban és a vállalati gyakorlatban. A kutatás témájához kapcsolódó változásokat négy fő csoportba soroltam.

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

A következőkben áttekintek néhány, az előbb megfogalmazott fejlődési irányokhoz sorolható módszert.

²³ A hatékonysági követelmények az általános menedzsment irodalomban is fellelhetők. A hatékony kontroll jellemzőit pl. Robbins (1988, idézi Dobák et al., 1996., pp. 165-166.) a következőkben foglalja össze: jelenidejűség, gazdaságosság, rugalmasság, érthetőség, elérhető célok megfogalmazása, a lényegi dimenziókra való hangsúlyozás, az eltérések hangsúlyozása, többszemponúság, javaslat a beavatkozásra.

2.3.1. A számviteli módszerek relevánsabbá tétele

A teljesítménymérés módszereinek egyik fejlesztési irányát a pénzben mért, költség-alapú információk értékteremtő folyamatok szempontjából relevánsabbá tétele képviseli. Ebben a szakaszban röviden bemutatok néhány olyan költséggazdálkodási módszert, melyek jó támogatói lehetnek az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseknek. Ide sorolható a tevékenység-alapú költségszámítás, illetve a vezetői számvitel Japánból származó módszerei.²⁴

2.3.1.1. A tevékenység-alapú költségszámítás és menedzsment

A tevékenység-alapú költségszámítás (Activity-Based Costing, ABC) kialakítását a hagyományos termékköltség-kalkulációs módszerek torzításainak felismerése indukálta. A termékválaszték, valamint az elosztási csatornák bővülése, a termelési technológia változásai jelentős változásokat okoztak a vállalati költségstruktúrában. Nőtt a különböző közvetett költségek aránya, a támogató tevékenységek (termék- és gyártástervezés, elosztás, logisztika, stb.) súlya.²⁵ A szakemberek arra a következtetésre jutottak, hogy jelentős költségtényezők nem a kibocsátás mennyiségének

²⁴ A kutatásban a pénzügyi és a működési teljesítmény kapcsolatára koncentráltam, s a teljesítménymérés operatív szintet is támogató módszereit igyekeztem a középpontba állítani. Ide kívánkozik azonban néhány gondolat a pénzügyi elemzési módszerek fejlesztésével, a pénzben mért teljesítménymutatók alkalmazásával kapcsolatban:

1. A tulajdonosi érték alakulásának nyomon követésére többféle módszer áll rendelkezésre. A nettó jelenérték (NPV) alapú módszerek (pl. Copeland et al., 1999), illetve az EVA mutató (Stewart, 1991) alkalmazása jelentik a két fő irányt.
2. A pénzügyi-alapú teljesítménymérésre vonatkozó kritikákkal kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a pénzügyi elemzés is szolgálhat hasznos információkkal az operatív szint számára. A pénzügyi kimutatások szerkezetének vizsgálata, különböző mutatószámok és ezek változásainak elemzése számos operatív problémára felhívhatja a figyelmet – ha nem csupán mechanikus számítások, hanem az okok keresését is célzó elemzés készül. Sőt, a pénzügyi mutatószámok nemcsak a múltból adhatnak képet: a csődelőrejelzésben is használatosak. Sokváltozós statisztikai módszereket felhasználva hazai csőd-előrejelzési modellek is készültek. Mindezek az elemzési lehetőségek kiegészíthetők (és ki is kell, hogy egészítsék) az operatív mutatók használatát. (A pénzügyi mutatószámok alkalmazásáról lásd pl. Bordáné, 1989, 1994; Hajdú–Virág, 1993, 1996; Reszegi, szerk., 1991; Virág, 1993, 1996).
3. Érdemes megemlíteni, hogy a hagyományos költségkalkulációs módszerekkel szemben a régebben ismert fedezetszámítás logikájának alkalmazása is előrelépést jelenthet az operatív döntéstámogatásban. A pénzügyi kimutatásokban szereplő közvetlen/közvetett (általános) költség kategóriák használata helyett a fix és változó költségek megkülönböztetése és elemzése lehetővé teszi, hogy egy-egy döntés hatásait elemezzük. A költség-volumen-nyereség elemzések támogatják pl. a termékszerkezetre vonatkozó vagy a “venni vagy gyártani” típusú döntéseket. (A fedezetszámításról lásd például Horngren et al., 1996, Balogh, 1994; Koltai, 1992; Ladó, 1999, stb.)

²⁵ A költségstruktúra változásairól lásd pl. Miller – Vollman (1985), Berliner – Brimson (1988), Morrow (1992).

függvényében változnak. Ebből következően a hagyományos költségkalkulációs módszerek – melyek az általános költségeket a termelt mennyiség, vagy valamely azzal

arányos mutató, például a közvetlen anyagköltség, vagy a közvetlen munkaóra-, esetleg gépóra-felhasználás arányában terhelik az egyes termékekre – szükségszerűen torz költségadatokat eredményeznek (Cooper-Kaplan, 1988). Ennek a problémának megoldására született a tevékenység-alapú költségszámítás, mely az általános költségek ok-okozati alapon történő felosztásával egy reálisabb költségkalkulációt tűzött ki célul.²⁶

A tevékenység-alapú költségszámítás kiindulópontja, hogy az erőforrások felhasználását (és ezáltal a költségek felmerülését) a különböző vállalati tevékenységek okozzák. Ugyanakkor ezeket a tevékenységeket a különböző termékek, fogyasztók, elosztási csatornák, stb. igénylik, használják fel. A javasolt két-fázisú költségallokációs metódus szerint a költségeket (pontosabban a felhasznált erőforrásokat) homogen költségcsoportokba sorolják, majd meghatározzák a hozzájuk kapcsolódó költségvezetőket (cost drivers). A költségvezető a tevékenységek alakulásához kapcsolódó, azt befolyásoló tényező. Felhasználása alapján számítható ki az egyes termékek egységköltsége.

A költségvezetők a kalkulációban betöltött szerepüket tekintve a vetítési alapoknak felelnek meg. Az elnevezés is mutatja a szemlélet változását, mely szerint nem a költségek termékekre terhelése, hanem a felmerülésük okának nyomon követése és a tényleges befolyásoló tényezők alapján költségviselőkhöz rendelése a cél. A módszer logikáját egyébként jól tükrözi az egyik francia elnevezés: “A Base des Causes”, vagyis “az okok alapján” (Lebas, 1992).

Az ABC a költségnemek illetve közvetlen/közvetett költségek megkülönböztetése helyett egy olyan *költség-hierarchiát* épít fel, mely rámutathat arra, hogy hogyan (milyen működési tényezőkön keresztül) befolyásolhatóak a költségek, hogyan javítható a teljesítmény. A termelési költségeken túllépő, szélesebb költség-hierarchia (ezt illusztrálja a 2. táblázat), mely a rendelésteljesítés, a fogyasztók, és az elosztási csatornák költségeit is figyelembe veszi, megoldást jelenthet a logisztikai irodalomban megfogalmazódó problémára, miszerint a termékek költsége helyett a fogyasztók kiszolgálási költségeire kellene koncentrálni.

²⁶ Az ABC gyökerei évtizedekkel ezelőttre nyúlnak vissza: a General Electric és az Ericson egymástól függetlenül fejlesztettek ki a tevékenységek elemzésére alapozott költségelemzési és kalkulációs módszereket (Johnson, 1995). A német nyelvű irodalomban folyamatköltség-számítás néven jelenik meg a hasonló logikát követő költségelemzési módszer (lásd pl. Horváth, 1997, pp. 73-79.)

2. táblázat
Az ABC tevékenység-hierarchiája

	Tevékenységek szintje	Példa
Vevő-költségek	Piachoz kapcsolódó	Hirdetés, reklám
	Elosztási csatornához kapcsolódó	Raktár-bérlés
	Vevőhöz kapcsolódó	Vevő nyilvántartása
	Rendeléshez kapcsolódó	Kiszállítás
Termék-költségek	Létesítmény-fenntartási	Épület bérleti díj, takarítás
	Termék-fenntartási	Terméktervezés
	Sorozat-szintű	Gépek átállítása
	Termékegység-szintű	Darabonkénti minőségellenőrzés

Atkinson-Banker-Kaplan-Young, 1997 alapján, módosítva, kiegészítve

A tevékenység-alapú költségszámítás a kezdetekben a termékek és szolgáltatások költségének pontosabb meghatározására koncentrált, a szervezetek tevékenységeinek és a felmerülő költségek közötti ok-okozati kapcsolatok meghatározása és számszerűsítése által (Selto, 1995). Ugyanakkor a módszer ennél szélesebb alkalmazási lehetőségeket is hordoz a döntéstámogatás és a folyamatok fejlesztése területén. Ezt bizonyítja a tevékenység-alapú menedzsment (Activity-based Management, ABM) vagy a szállítóértékelésben terjedő “tulajdonlás teljes költsége” koncepció (lásd a következő alponban) ABC általi támogathatósága is.

A porteri értéklánc és az ABC kompatibilitásának felismerése (Selto, 1995) vagy az ABC integrálása a folyamatelemzéssel (process value analysis) (Ostrenga-Probst, 1992) hozzásegíthet az értékláncok átstrukturálásához, az értékteremtés folyamatának fejlesztéséhez. A tevékenység-alapú menedzsment az ABC logikáját a folyamatok fejlesztése, a nem érték-teremtő (non-value added) tevékenységek kiküszöbölése érdekében használja fel. E fejlesztések egyik kiindulópontja az a gyakorlati tapasztalat, hogy az ABC bevezetését követően a jövedelmezőségi számítások gyakran felfedik, hogy a cég által forgalmazott termékek, illetve az általa kiszolgált vevők egy jelentős része csak veszteséget hoz a vállalat számára (lásd pl. Cokins, 1996). Az ilyen felismerést követheti a tevékenységek elemzése a veszteségforrások megszüntetése érdekében. Ennek eredménye lehet a stratégiai fókuszok újragondolása, esetenként bizonyos ter-

mékek megszüntetése, vagy fogyasztói csoportok kiszolgálásának elhagyása, a folyamatok átalakítása, a nem értékteremtő, de a költségeket növelő elemek kiküszöbölése.

Összességében az ABC és az ABM egy olyan logikát adhat a vállalati szakemberek kezébe, mely a folyamatok fejlesztésének fontos segítője lehet, s kiterjeszhető a vállalat határain túlra is. A beszállítói oldalon való felhasználásra mutat példát a következő pontban szereplő megközelítés.

2.3.1.2. A beszerzés költségeinek számszerűsítése: a TCO koncepció

Nemcsak a fogyasztók kiszolgálásának költségeit érdemes számszerűsíteni, és a vevők jövedelmezőségét realisabb alapon elemezni, hanem az egyes szállítókkal való kapcsolattartás költségeit is. A TCO (Total Cost of Ownership) ötlete Atkinson és Kaplan munkájában (1989, p.377.) jelent meg először: “A tulajdonlás teljes költsége magába foglalja nemcsak a beszerzési árat, hanem a vásárolt alapanyagok és alkatrészek ütemezése, az áru fogadása, ellenőrzése és felhasználása során felmerült költségeit”. Ellram (1995) kiemeli, hogy a TCO az ABC-hez hasonlóan *a teljes beszerzési ciklus alatt felmerülő tényleges költségek megértésére koncentrál*. A TCO logikája igyekszik minden, a beszerzett termék megszerzése és felhasználása során felmerült költséget figyelembe venni, s ezáltal *megkülönböztetni a legalacsonyabb árat kínáló szállítókat a legalacsonyabb költséggel szállítóktól*. A teljes költség elemei Carr–Ittner (1992) rendszerezése szerint a beszerzési ár mellett a beszerzés (rendelés, szállítás, minőség-ellenőrzés), a készletezés (raktározás, biztosítás, rongálódás, tőkeköltség), a nem megfelelő minőség (selejt, újramegmunkálás, újbóli bevételezés, újracsomagolás, állásidő) és a szállítási problémák költségei (állásidő, a késedelmes szállítás miatt elvesztett eladások, a korábbi szállítás miatti adminisztratív és készlettartási költségek).²⁷

Az tevékenység-alapú költség-számítás alkalmas lehet a TCO-elveken alapuló szállítóértékelés támogatására. Ugyanakkor egyes felmérések szerint a TCO alkalmazása a gyakorlatban nem feltétlenül kapcsolódik az ABC használatához (Ellram, 1995).

A TCO logikája nemcsak termékek, hanem szolgáltatások beszerzésére is alkalmazható. A logisztikai tevékenység-kihelyezési döntések támogatására használható módszer a “kapcsolattartás teljes költsége” (Total Cost of Relationship, TCR) elnevezést kapta (Maltz – Ellram, 1997).

²⁷ További költség-csoportosításokat lásd például Ellram, (1995, p.27.); Kaplan (1992, p.62.); Schillewart (1995). A TCO bevezetéséről és a modellek csoportosításáról lásd Ellram (1994).

Az előbbieken áttekintett módszerek arra is példával szolgáltak, hogy a költségek (és a teljesítmény), illetve befolyásoló tényezőiknek a nyomon követése túlléphet a vállalat határain, s az üzleti partnerekkel való kapcsolattartásban is hasznos információkkal szolgálhat.

2.3.1.3. Japán költséggazdálkodási módszerek

A termelési gyakorlat fejlődésével további költséggazdálkodási technikák alakultak ki, melyek – bár nem szolgáltatnak közvetlenül alapot a teljesítményméréshez – segíthetik a fejlesztési lehetőségek feltárását és a hatékony döntéshozatalt a vállalati gazdálkodás operatív területén. A korszerű módszerek kifejlesztésében illetve alkalmazásában élen jártak a japán vállalatok, melyektől a termelésszervezés és vállalatvezetés területén is sokat tanult a világ.²⁸ A költséggazdálkodás több módszerét “japán vezetői számviteli módszerek” néven tartja számon a szakirodalom (lásd pl. Cooper, 1996).

Az *életciklus-költségszámítás* a terméktervezés, fejlesztés, gyártás, marketing, elosztás, karbantartás, kapcsolódó szolgáltatások során felmerülő költségek megértését és menedzselését célozza. Igyekszik optimalizálni a különböző ciklusok (kutatás – fejlesztés – gyártástervezés, termelés és értékesítés utáni szolgáltatások, és a kivonási (disposal) ciklus során felmerült költségeket (Atkinson et al., 1997). A módszert egyébként a 60-as években fejlesztették ki az Egyesült Államokban, a kormányzati beszerzések hatékonyságának értékelésére (Bromwich – Bhimani, 1994). Az életciklus-megközelítésnek, a hosszabb távú szemléletnek azért van nagy jelentősége, mert a költségek későbbi alakulását befolyásoló döntések többségére a tervezés fázisában kerül sor: a költségek “vállalása” (cost committed) korábban megtörténik, minthogy a költségek ténylegesen felmerülnének (cost incurred). E felismerést jól támogatják a különböző japán eredetű költséggazdálkodási módszerek, mint a kaizen költségszámítás, vagy a célköltség-számítás. A *kaizen*²⁹ *költségszámítás* a termelési ciklus alatti költségek csökkentésére koncentrál. A *célköltség-számítás* (target costing) a termék- és folyamatfejlesztés fázisában használatos, a tervezett piaci árból (és részesedésből) kiindulva határozza meg a megcélzott költségeket (Atkinson et al., 1997).

²⁸ A japán illetve a távol-keleti menedzsment módszerekről lásd pl. Marosi (1997); a minőség-megközelítésekről pl. Umeda (1993) a termelémenedzsment módszereiről pl. Imai (1996), Krajewsky-Ritzman, (1999), Chase-Aquilano, (1992).

²⁹ A kaizen a tevékenységek, folyamatok folyamatos fejlesztésére irányul. Részletesebben lásd pl. Imai (1996).

Hiromoto (1988) kiemeli, hogy a japán vállalatok a management control rendszert a termelési stratégia támogatására használják, s sokkal közvetlenebb a kapcsolat a vállalati célok és a vezetői számviteli rendszer között. Más szerzők is hangsúlyozzák, hogy a japán megközelítések fontos jellemzője a folyamatok fejlesztésére és a veszteségek kiküszöbölésére való koncentráció. Utóbbi a költségek csökkentésének fontos eszköze is (McMann – Nanni, 1995). Arra is felhívják a figyelmet, hogy a japán költség-gazdálkodási technikák inkább a költségek elemzésére és csökkentésére koncentrálnak, szemben a pontos költségkalkuláció és ellenőrzés céljával (Bromwich – Bhimani, 1994; Cooper, 1997). E módszerek tehát a működéssel kapcsolatos döntések támogatására is alkalmasabbak lehetnek, mint a kalkulációra koncentrááló számviteli eljárások.

Hasonló előnyöket fogalmaz meg Cooper (1996), aki esettanulmányokon keresztül vizsgálta a japán költségelemzési módszereket. Előrettekintő (feedforward) illetve visszacsatolást nyújtó (feedback) módszereket különböztetett meg. Az előbbieket (a célköltség-számítás, a value engineering, és a szervezetek közötti költségeket koordináló rendszerek) a jövőbeli, utóbbiak (a termékköltség-kalkuláció, az operatív kontroll és a kaizen költségszámítás) a jelenlegi termékek költségeinek menedzselését szolgálják. Cooper is kiemeli, hogy e módszerek a jelenlegi termékek esetében a termelési folyamatra koncentrálnak elsődlegesen, nem a költségekre.

Összességében olyan módszerekről van szó, melyek szorosan kapcsolódnak a vállalati folyamatokhoz, ezáltal alkalmasak az értékteremtés folyamatának támogatására.

2.3.1.4. Költség-gazdálkodás és teljesítménymérés

Az előbbieken áttekintett költség-gazdálkodási módszerek nem sorolhatóak közvetlenül a teljesítménymérés eszközei közé. Mégis fontosnak tartottam röviden kitérni fejlődésükre, mivel – megfelelő kialakítás esetén – támogathatják az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

Mint láthattuk, a költség-gazdálkodási módszerek logikája esetenként alapul szolgálhat egy teljesítménymérési rendszer kialakításához. Példa erre a tevékenység-alapú menedzsment (ABM), mellyel kapcsolatban egyre többen vallják, hogy az ABC előnyei igazán csak az ABM alkalmazásával használhatók ki. Az ABM teljes filozófiává nőtte ki magát, mely az okok és következmények elemzésével, a tevékenységek hatásainak nyomon követésével új logikát ad a vállalatvezetés kezébe.³⁰

³⁰ Selto (1995) megfogalmazásában “a menedzsment kultúra részévé válik”.

A japán költséggazdálkodási technikák szoros kapcsolatot mutatnak a folyamatok fejlesztésével, így egyértelműen az értékteremtő folyamatokat szolgálják, s a teljesítmény-javítás eszközei lehetnek.

A bemutatott költséggazdálkodási módszerekkel kapcsolatos kritikák főként a bevezetés nehézségeit, a menedzsment elkötelezettségének problémáját és a működő számviteli rendszerhez való kapcsolódást említik. A japán közelítésekkel kapcsolatban a kulturális különbségeket, az eltérő szemléletmódot is problémásnak ítélik (Jones et al., 1998). Mindezek a nehézségek ellenére az ismertetett költséggazdálkodási technikák az ok-okozati kapcsolatokra koncentrááló, átfogóbb szemléletű rendszerek, melyek hasznosak lehetnek az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntések támogatásában.

2.3.2. A teljesítménymutatók és felhasználásuk fejlődése

A hagyományos számviteli módszereket ért kritikák következtében a pénzügyi/számviteli elemzési módszerek korszerűsítése mellett az működési mutatók teljesítménymérésben, vezetői döntéstámogatásban való felhasználásának igénye is megfogalmazódott (pl. Johnson–Kaplan, 1987). A jellemzően a felső vezetés által használt, szintetizáló jellegű számviteli, pénzben mért mutatók mellett az üzemi szinten vagy az értékesítési területen nem pénzben, hanem naturáliákban mért (pl. termelt, illetve értékesített mennyiség) mutatók használata is természetesnek tekinthető.³¹ Ugyanakkor az ilyen jellegű (üzemi szintű) mutatók használatából nem következik a stratégiához, a vállalati célkitűzésekhez való kapcsolódás, s nem következik a különböző szinteket, területek összehangoló működés. Mindemellett a verseny erősödése, a fogyasztó-orientáció növekedése számos területen kikényszerítette a naturáliákban mért teljesítménymutatók használatát.

A következő pontokban a teljesítménymutatók különböző típusait tekintem át, egy többszemponotú csoportosítást kialakítva. A vállalati teljesítménymérésben alkalmazható mutatók száma elvileg korlátlan, ami problémát okozhat, ha a sokféle mutató "bűvöletében" elvesz a lényeg. A teljesítménymutatók rendszerezései nemcsak a kutatók munkáját segíthetik a vállalati gyakorlat megismerésében, hanem a vállalati szakemberek figyelmét is felhívhatják a teljesítménymérési gyakorlatuk hiányosságaira. A 3. táblázatban a teljesítménymutatók többszemponotú rendszerezését foglaltam össze, a "Mit mérünk?", a "Hogyan mérjük?" és a "Hogyan használjuk az eredményeket?" kérdések alapján csoportosítva (White, 1996; és Caplice-Sheffi, 1994 munkáit felhasználva).

³¹ Beleértve az e mutatókból képzett egységre jutó naturáliában vagy pénzben mért mutatókat is, mint például az egy főre jutó termelt mennyiség, egy főre jutó árbevétel, termékegységre jutó fedezet, stb.

nálva, az általuk adott csoportosítások kiegészítésével, átdolgozásával).³² A táblázat logikáját követve áttekintem a teljesítménymutatók típusait, forrásait, lehetséges felhasználását, majd röviden kitérek a kapcsolódó gyakorlati tapasztalatokra. A teljesítménymutatók (és felhasználásuk) itt kialakított rendszerezése egyben kiindulópontként szolgált az empirikus kutatásban felhasznált, a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzését szolgáló elemzési kerethez is (lásd 4.1. alfejezet).

3. táblázat A teljesítmény-mutatók rendszerezése

Mít mérünk?	<i>Versenyelőny-források:</i>	ár minőség idő rugalmasság megbízhatóság
	<i>A folyamat szakaszai:</i>	input transzformáció (folyamat) output (eredmény)
	<i>Külső vagy belső hatékonyság:</i>	hatékonyság gazdaságosság
Hogyan mérjük?	<i>Mérhetőség:</i>	objektív (mért, kvantitatív) szubjektív (véleményen alapuló, kvalitatív vagy kvantitatív)
	<i>Információ-forrás:</i>	belső külső (ügyfél, szállító, versenytárs stb.)
Hogyan használjuk?	<i>Referencia:</i>	összehasonlítás saját adatokkal (múlt, standard) benchmarking
	<i>Kölcsönhatások:</i>	egyedi mutatók, összefüggések elemzése nélkül integrált, stratégiai rendszer, ok-okozati kapcsolatok követése
	<i>Következmények:</i>	döntéstámogatás kommunikáció értékelés motiváció semmi

³² E szakasz gondolatmenete részben a szerző Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje (Chikán – Demeter, szerk., 1999) c. könyvben megjelent teljesítményméréssel foglalkozó fejezete 3.4. pontjára (pp. 544-553.) épül, annak továbbfejlesztett, bővített változata.

2.3.2.1. Mit mérünk?

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

Versenyelőny-források

A teljesítménymérés a vállalati versenyképesség javításának fontos eszköze, így ma már általánosan elfogadott, hogy a választott teljesítménymutatóknak is azokra a versenyelőny-forrásokra kell összpontosítaniuk, melyek a vállalati stratégia középpontjában állnak. A különböző versenyelőny-forrásoknak többféle értelmezése lehetséges, s egy-egy értelmezéshez általában többféle mutató is kapcsolódhat. A 4. táblázat a gyakran használt “minőség – költség – idő – rugalmasság” négyes felosztásnak megfelelően mutat példákat a versenyelőny-források különböző értelmezési lehetőségeire és a kapcsolódó mutatókra.

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

4. táblázat

Versenyelőny források értelmezése és kapcsolódó teljesítménymutatók

	Lehetséges értelmezés	Teljesítménymutatók
Minőség	a termék (szolgáltatás) tervezett jellemzői a tervezett minőségnek való megfelelés (konformitás) a fogyasztó által észlelt minőség (ezen belül: műszaki paraméterek, megbízhatóság, tartósság, javíthatóság, esztétikai megjelenés, stb.)	a termék tervezett teljesítményének műszaki paraméterei átlagos élettartam selejtarány minőségi problémák miatti reklamációs száma
Költség	a fogyasztó szemszögéből az ár az eladó oldaláról a termelési és szolgáltatási költségek, a hozzáadott érték, a fedezet	ár termelési, elosztási költségek különböző szintű fedezeti mutatók
Idő	a rendelésteljesítés, illetve a termelés, a szállítási átfutási ideje pontos, határidőnek megfelelő szállítás szállítási gyakoriság	átlagos (minimális, maximális) szállítási átfutási idő a rendelésteljesítés átlagos átfutási ideje késedelmes szállítások aránya
Rugalmasság	alkalmazkodó képesség a változó igényekhez (új termékek illetve termékváltozatok bevezetése, szállítási képesség, mennyiségi változások) alkalmazkodó képesség az inputok változásához (pl. anyagminőség, forrásösszetétel)	az elmúlt évben bevezetett új termékek száma rendelésmódosítás átfutási ideje alapanyag-összetétel változásának hatása a költségekre

Neely, Gregory és Platts, 1995 alapján

A folyamatok szakaszai

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

Az 5. táblázat a teljesítménymutatók folyamat-orientáció szerinti típusaira mutat példákat. Míg a kihasználtság illetve a hatékonyság mutatói a tényadatokat hasonlítják a normához (a tervhez, illetve a rendelkezésre álló kapacitáshoz) az input illetve az output-oldalon, addig a gazdaságosság a tényleges input-felhasználást viszonyítja a teljesítésekhez. Utóbbi egyben a transzformáció hatékonyságát jelzi.

5. táblázat

A folyamatok teljesítmény-mutatóinak rendszerezése

Dimenzió	A mutató általános formája	Példa
Kihasználtság	input (tény)/ input (norma)	Munkaóra-felhasználás/tervezett munkaóra Kihasznált raktárterület/teljes raktárterület
Gazdaságosság	output (tény)/ input (tény)	Teljesített szállítás (tonna-km)/szállítási költségek Rendelések száma/munkaórák száma
Hatékonyság	output (tény)/ output (norma)	Teljesített rendelési tételek száma/kért tételek száma Időben történt szállítások/megkezdett szállítások

Caplice-Sheffi, 1994

Természetesen a folyamatok hatékonyságának mérését tovább bonthatjuk a folyamatok szakaszai (bejövő, belső és kimenő logisztikai folyamatok) vagy a folyamatokat alkotó tevékenységek (beszerzés, anyagkezelés, raktározás, szállítás, vevőszolgálat stb.) szerint. A 6. táblázat a négy kiemelt a versenyelőny-forráshoz kapcsolódó teljesítménymutatókra mutat példákat a logisztikai folyamat szakaszai szerint tagolva.

6. táblázat

Teljesítmény-mutatók a logisztikai folyamat szakaszai és a versenyelőny-források szerint

Szakasz	Időhöz kapcsolódó teljesítmény		Minőséghez kapcsolódó teljesítmény	Költségekhez kapcsolódó teljesítmény
	Szállítás	Rugalmasság		
Bejövő logisztika	ellátás készenléte, pontossága, megbízhatósága (mennyiség és összetétel)	ellátás mennyiségi és összetétel-rugalmissága	bejövő statisztikai ellenőrzés eredménye	(alapanyag- és alkatrész) készletszint, készletforgási sebesség
Belső logisztika	alapanyagok elérhetősége, folyamatok szinkronizálása	alternatív termelési lehetőségek, kapacitás-tartalékok elérhetősége	statisztikai folyamat-ellenőrzés eredménye	félkész termék, termelésközi készletek szintje
Kimenő logisztika	szállítás készenléte, pontossága, megbízhatósága (mennyiség és összetétel)	szállítás mennyiségi és összetétel-rugalmissága	végző tesztelés eredményei, szállítás biztonsága	(késztermék) készletszint, készletforgási sebesség

De Toni - Tonchia, 1996

Az előző táblázatokban bemutatott példák is jelzik, hogy a működési folyamatok során számos, különböző tényezőkhöz (versenyelőny-forrásokhoz) kapcsolódó teljesítménymutató "megalkotása" és nyomon követése lehetséges. E lehetőségek rávilágíthatnak olyan területekre, melyek a rutinszerű mérés során gyakran figyelmen kívül hagynak a vállalatok.

Ugyanakkor a bőség zavara arra is felhívja figyelmet, hogy a mutatók dzsungeléből minden vállalatnak magának kell meghatározni azokat a konkrét tényezőket, melyek kulcsfontosságúak működése szempontjából. Ellenkező esetben a mérés öncéllá válhat, s elveszhet a lényeg, az információszolgáltatás, a döntéstámogatás lehetősége.

Az előbbi táblázatok példákat sorolnak fel a lehetséges mutató-típusokra az információ tartalma szerint. Nem alkotnak azonban egységes rendszert, nem mutatják a stratégiához való kapcsolódás módját, bár nem is ez volt a céljuk az osztályozásoknak. Ez a gondolatkör azonban már átvezet a harmadik ponthoz, a mérés ered-

ményének felhasználásához (lásd 2.3.2.3. pont). Ennek tárgyalása előtt azonban – tovább követe a 3. táblázat logikáját – röviden áttekintem a felhasznált információforrások csoportjait.

2.3.2.2. Hogyan mérjük?

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

Szubjektív információról akkor beszélhetünk, ha a teljesítménymérés véleményen vagy becsléseken alapul. Ezzel szemben az *objektív információ* megfigyelhető tényekre, mérésre épül. A minőség mérésére használható objektív mutató például a selejtarány, vagy a reklamációk száma, szubjektív teljesítménymutató lehet a fogyasztók által adott osztályzat vagy minősítés.³³

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

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

2.3.2.3. Hogyan használjuk fel a mérés eredményét?

A teljesítménymérés lényege nem maga a mérés, hanem az ily módon megszerzett információ felhasználása. Fontos, hogy mi jelenti *az értékelés, a viszonyítás alapját* (előre kitűzött célok, múltbeli adatok, külső források); a teljesítményértékelési rendszer lehetővé teszi-e a *kölcsönhatások vizsgálatát* (vagyis egyedi mutatókról vagy

³³ Ugyanakkor objektív mérés esetén is szerepe lehet a szubjektivitásnak. A sztenderdek felállítása, az elfogadás határának a megállapítása (pl. a selejt definiálása) szubjektív döntés eredménye.

integrált szemléletre törekvő rendszerről van szó); milyen *következmények* kapcsolódnak a teljesítménymutatók alakulásához: felhasználják a vállalati döntéshozatal során, az egyéni vagy csoportos teljesítmények értékelésére, a folyamatok fejlesztésére, a vállalati teljesítmény javítására, vagy egyszerűen a fiók mélyére kerülnek.

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

A *kölcsönhatások vizsgálata* fontos követelmény a teljesítménymérési módszerekkel szemben, mint ezt a 2.2. alfejezetben is láthattuk. Egy-egy mutató középpontba állítása a vállalati célokkal ellentétes eredményekre ösztönözhet. Hasonlóképpen nagyszámú, összefüggéstelen mutató használata sem szolgálja a stratégiát. Az elméleti és gyakorlati szakemberek több, a teljesítménymutatókat rendszerbe foglaló, a stratégiához kapcsoló teljesítménymérési keretet alakítottak ki – ezekkel a 2.3.4. szakasz foglalkozik.

Az előbbieken áttekintett mutató-típusok, információforrások, felhasználási módok mind csak lehetőséget jelentenek. A teljesítménymérés "*következménye*", az eredmények felhasználása határozza meg tulajdonképpen a teljesítménymérés eredményességét: a lényeg nem maga a mérés, hanem a teljesítménymérés felhasználása a vállalat értékteremtő tevékenysége, a stratégiai célok elérése, a folyamatos fejlesztés érdekében. A teljesítménymutatók használatára vonatkozó nemzetközi tapasztalatokról, kutatási eredményekről a 2.5. alfejezetben lesz szó. A kutatás empirikus része a hazai vállalati gyakorlatot, s annak fejlődést vizsgálta ebből a szempontból, melynek eredményeit a 4. fejezet foglalja össze.

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

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

1. Milyen hatásai lesznek egy-egy működési döntésnek a pénzügyi teljesítményre?
Egy új termék bevezetése, az elosztási csatornák megváltoztatása, egy új raktár

létrehozása, stb. több tényezőn keresztül is hat az eredményre. Hogyan követhető nyomon ez a hatás?

2. Milyen teljesítménycélok fogalmazhatóak meg a vállalati hierarchia alacsonyabb szintjén dolgozók számára? A pénzügyi célok, a nyereségre, vagy a részvényárfolyam növelésére vonatkozó elvárások a felső vezetés számára megjelölhetők célként. Ugyanakkor az alkalmazottaknak nem mondhatjuk, hogy “dolgozzanak úgy, hogy emelkedjen a vállalat részvényeinek árfolyama”, vagy “úgy, hogy növekedjen a nyereség”. A célkitűzéseket pontosan meg kell határozni, és “lefordítani” az értékteremtés színterén is érthető célokká.

A teljesítménymérés eszköztárának fejlesztése során olyan közelítések is kialakultak, melyek ezt a kapcsolatot (a működési és a pénzügyi teljesítmény kapcsolatát) igyekeznek nyomon követni. A következő alpontokban két ilyen modellt mutatok be: a Du Pont mutatószám-rendszer logisztikusok által kiegészített változatát, illetve a Goldratt–Cox féle mutatószámokat.

2.3.3.1. A döntések várható hatásainak követése

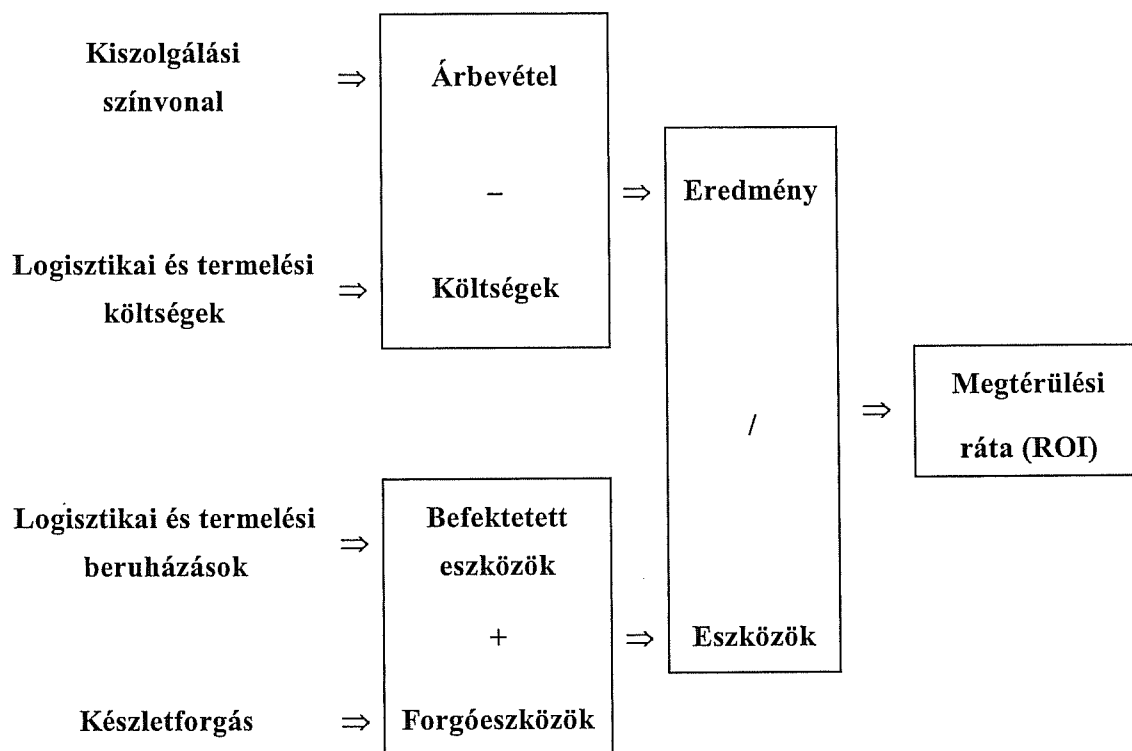
A század elején kifejlesztett Du Pont mutatószám-rendszer³⁴ kiegészített változata a logisztikai és termelési döntések és a megtérülési ráta kapcsolatát vizsgálja (lásd 1. ábra). A logisztikai és a termelési rendszer működése az általuk nyújtott kiszolgálási színvonalon (a fogyasztó számára megjelenő minőség, rugalmasság, gyorsaság, pontosság stb.) keresztül hat az árbevételre. A logisztikai és a termelési költségeken és az eszközgazdálkodás hatékonyságán (beruházás- illetve forgótőke igény) keresztül befolyásolja a költségeket és a szükséges tőkelekötést. A modell segítségével becsülhető, hogy egy-egy döntés (például egy új elosztó központ beiktatása) hogyan hat a vállalat piaci teljesítményére és a jövedelmezőségére. Christopher kiemeli, hogy sokan a megtérülési ráta, a haszonkulcs növelésére koncentrálnak, holott a forgási sebesség gyorsításával (például alacsonyabb készletszint, vagy kisebb ingatlan-befektetés melletti működéssel) egyszerűbben javítható lenne a befektetések megtérülése.³⁵

³⁴ A Du Pont modell a ROI mutatóját egy megtérülési és egy forgási mutató szorzatára vezeti vissza: $ROI = \text{Nyeréség} / \text{Befektetett tőke} = \text{Nyeréség} / \text{Árbevétel} \times \text{Árbevétel} / \text{Befektetett tőke} = \text{Árbevétel-arányos nyereség} \times \text{Befektetett tőke forgási sebessége}$. A “csúcsmutatóként” használt ROI felbontása lehetővé teszi a megtérülésre ható tényezők elemzését. A ROI alkalmazásáról és problémáiról lásd pl. Zimmerman (1995, p.166.), Horváth & Partner (1997, p.158.), Rappaport (1998, pp. 21-29.), Copeland et al. (1999, pp. 199-201.).

³⁵ A modell részletesebben kifejtett változata is megtalálható a logisztikai szakirodalomban (lásd Stock-Lambert, 1993; Bowersox – Closs, 1996). Hasonló logikai modell felállítható nemcsak

1. ábra

A logisztika és a termelési döntések hatása a jövedelmezőségre



Christopher, 1992, p.60.

A ROI-modell segítséget adhat az összefüggések feltárásában, bár a döntések hatásainak nyomon követésénél nehézséget jelenthet a hatások számszerűsítése. Problémás az időtáv kezelése is. Kérdéses, hogy egyetlen tényező (a megtérülési ráta) középpontba állítása megfelelően szolgálhatja-e a stratégia célok elérését, vagy annak ellentmondó döntésekhez vezet. A hosszabb távú célok, illetve a hosszabb távon jelentkező előnyök (például a kutatás-fejlesztés eredménye) esetén mindenképpen ellentmondást jelent a rövid távú megtérülés középpontba állítása. A módszer a célok működési szintre történő lefordításához sem ad konkrét útmutatást. Mindezek a problémák ellenére ez a logikai modell alapot teremthet az ok-okozati kapcsolatok megértéséhez, s a termelési és a logisztikai döntések pénzügyi hatásainak végiggondolásához.

a logisztikai döntések hatásainak vizsgálatára, hanem a vállalat értékteremtő tényezőinek feltárására is (lásd pl. Koller, 1994, p.91.).

2.3.3.2. A vállalati célok lefordítása üzemi szintre

Goldratt³⁶ és Cox (1986) a vállalat célját a hosszú távú pénzteremtésben határozza meg. A kapcsolódó mérőszámok a következők:

- A pénzteremtés abszolút mércéje a nyereség, a *nettó profit*.
- Emellett szükséges egy relatív mérce is, hiszen nem mindegy, hogy mekkora befektetéssel érte el az adott nyereséget a vállalat. A javasolt megtérülési mutató a *ROI*, a befektetés-arányos nyereség mutatója.
- Végül a túlélés, a vállalat hosszú távú fennmaradásának feltétele a (szabad) *cash-flow*, hiszen a nyereségből nem lehet a számlákat kifizetni.

E pénzügyi mutatók azonban Goldratt szerint nem elegendők, meg kell teremteni a kapcsolatot a működési szint döntéseivel. A szerzők három – globális működési mérőszámnak nevezett – mutatót javasolnak a működési szinten: a kibocsátás, a készletek és a működési kiadások figyelemmel kísérését, melyek a szokásostól eltérő jelentést kapnak:

- *A kibocsátás* az a ráta, mellyel a rendszer pénzt generál az értékesítésen keresztül. (A megtermelt, de el nem adott, illetve a vevők által ki nem fizetett termékek tehát nem tartoznak ide.)
- *Készlet* az a pénz, amelyet a vállalat különböző javak vásárlásába fektet az eladások érdekében. A definícióból következően a gépek, berendezések vásárlása is a készleteket növeli.
- *Működési kiadás* minden pénz, amelyet arra fordítanak, hogy a készletekből kibocsátás legyen.

A modell megfogalmazza a pénzügyi célokat befolyásoló működési tényezőket, s ezek változásainak hatása nyomon követhető. A készletek csökkentése például közvetlenül hat a ROI és a cash-flow növekedésére, míg a működési költségek

³⁶ Eli Goldratt neve a termelésmenedzsment területén az OPT (Optimised Production Technology, Optimalizált termelési technológia), illetve az ezt kiterjesztő TOC (Theory of Constraints, korlátok elmélete), elveinek kidolgozása révén vált ismertté. A szűk keresztmetszetet és a folyamatok kiegyensúlyozását középpontba állító módszer teljes menedzsment filozófiává fejlődött. Az alapelveket A cél (Goldratt – Cox, 1984, magyarul megjelent 1986), majd A verseny (Goldratt – Fox: The race, 1986) c. könyvek foglalják össze. A kutatás témája szempontjából fontos kiindulópont, hogy a vállalatnak először meg kell határoznia az alapvető célját, és az ehhez kapcsolódó mérési rendszert. (Magyarul lásd még: Chikán-Demeter (szerk., 1999), III/4. fejezet.) A kapcsolódó döntéstámogató módszerek között említést érdemel az *átmenő-teljesítmény-számítás* (TPA), mely a szűk keresztmetszetet képviselő erőforrásokon elérhető fedezet elemzésével a termék-összetétellel, illetve a kapacitások felhasználásával kapcsolatos döntések támogatására alkalmas.

(készletartási költségek) csökkentésén keresztül közvetve befolyásolja a nettó nyereség alakulását is. Kritikaként említhető, hogy a számszerűsítés problémája itt sem megoldott, s a kiszolgálási színvonal, a minőség, a fogyasztói elégedettség stb. elemei nem jelennek meg közvetlenül a rendszerben. Közvetett hatásuk ugyanakkor elemezhető, hiszen például a nem megfelelő, nem eladható termék a készlet és a működési költségeket növeli, de a kibocsátást nem.

Összességében az előbb bemutatott két modell (a Du Pont modell továbbfejlesztése, illetve a Goldratt–Cox által javasolt mutatószámok) fontos előrelépést jelentettek a pénzügyi és a működési tényezők összekapcsolásában, a kölcsönhatások nyomon követésében. Ugyanakkor egyik módszer sem nyújt átfogó keretet a vállalati teljesítmény értékeléséhez. Erre tesznek kísérletet a következő részben bemutatandó integrált vagy stratégiai teljesítménymérési módszerek kifejlesztői.

2.3.4. Integrált teljesítménymérési módszerek

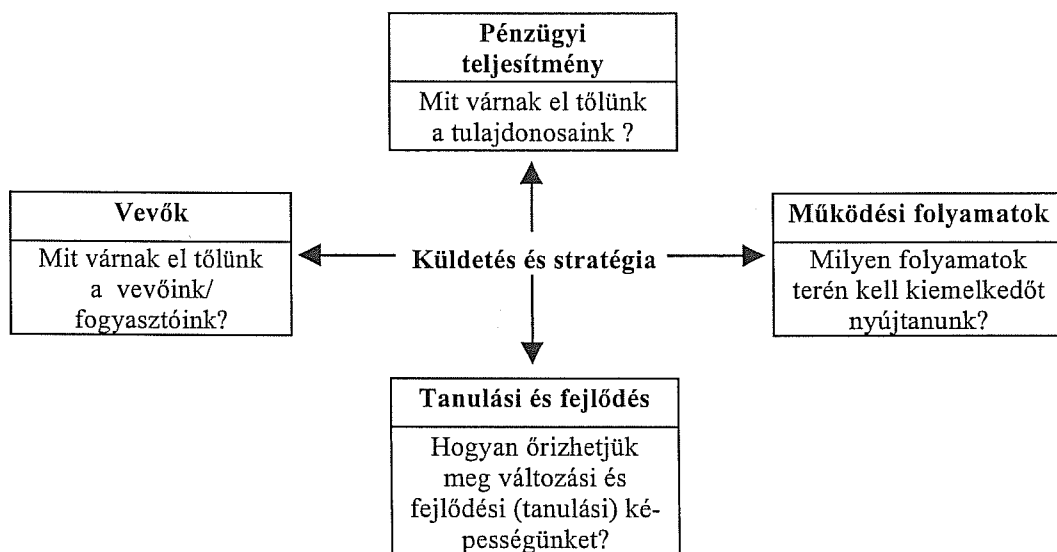
Az előzőekben már utaltam rá, hogy a vállalati gyakorlatban nem ritka, hogy a pénzügyi (számviteli, pénzben mért) mutatók mellett az operatív működéshez kapcsolódó, naturáliákban mért mutatókat is alkalmaznak a vállalatok. A szakértők szerint az alkalmazott teljesítménymutatók akkor tölthetik be igazán szerepüket, ha egységes rendszert alkotnak, mely figyelembe veszi a kölcsönhatásokat, emellett a vállalat konkrét igényeihez (stratégiájához, folyamataihoz) igazodik. A következőkben néhány teljesítménymérési keretet tekintek át, melyek igyekeznek megteremteni ezt az összhangot.

2.3.4.1. Balanced Scorecard

A Balanced Scorecard (BSC) egy stratégiai mutatószám-rendszer (Kaplan-Norton, 1992, 1993, 1996, 1997), mely lehetővé teszi a stratégia célok kommunikálását, s működési mutatókhoz való kapcsolását is. Az elnevezés arra utal, hogy a rendszer igyekszik egyensúlyt teremteni a fogyasztókhöz és a tulajdonosokhoz kapcsolódó külső, valamint az üzleti folyamatokhoz és a tanulási és növekedési képességhez kapcsolódó belső mutatók között. Hasonlóképpen egyensúlyra törekszik a múltbeli eredménymutatók (outcome measures) és a jövőbeli eredményeket befolyásoló tényezők, a teljesítményokozók (performance drivers) között.

A módszer kifejlesztői négy kérdéscsoportot (nézőpontot) javasolnak a vállalati célkitűzések és a kapcsolódó teljesítménymutatók megfogalmazásához: a hagyományos pénzügyi szemléletmódot a vevőkhöz, a működési folyamatokhoz és a tanulásához és fejlődéséhez kapcsolódó célokkal és mutatókkal egészítik ki (lásd 2. ábra). Mindez lehetővé teszi a vállalatok számára, hogy a pénzügyi eredmények alakulása mellett nyomon követhessék a jövőbeli növekedéshez szükséges képességeik alakulását is. A gyakorlati alkalmazások természetesen a konkrét vállalati igényeknek megfelelően eltérhetnek ezektől a szempontoktól: előfordulhat három vagy öt elemből álló, hasonló logikára épülő BSC is.

2. ábra
Balanced Scorecard



Kaplan-Norton, 1993

A rendszer kifejlesztői hangsúlyozzák, hogy a BSC nemcsak egy új teljesítménymérési rendszer: az innovatív vállalatok számára a stratégiai menedzsment rendszer keretében szolgálhat. Ezt mutatja a kialakítás folyamata is, mely nagy hangsúlyt helyez a stratégiai kapcsolódásra és a szervezeten belüli kommunikációra. A stratégia tisztázása és a konszenzusteremtés, majd a stratégiai kommunikálása a szervezet érintettjei felé, a különböző szintű célok (stratégia, szervezeti egységek, egyének) összehangolása fontos elemei a rendszer kialakításának. A BSC egyik célja, hogy kapcsolatot teremtsen a vállalati stratégia és az operatív működés között. A rendszer kialakítása során meg kell határozni minden egyes területen a kritikus sikertényezőket, majd az ezek nyomon követésére alkalmas mutatókat (ezekre mutat példákat a 7. táblázat.).

7. táblázat

Célok és teljesítménymutatók a Balanced Scorecardban

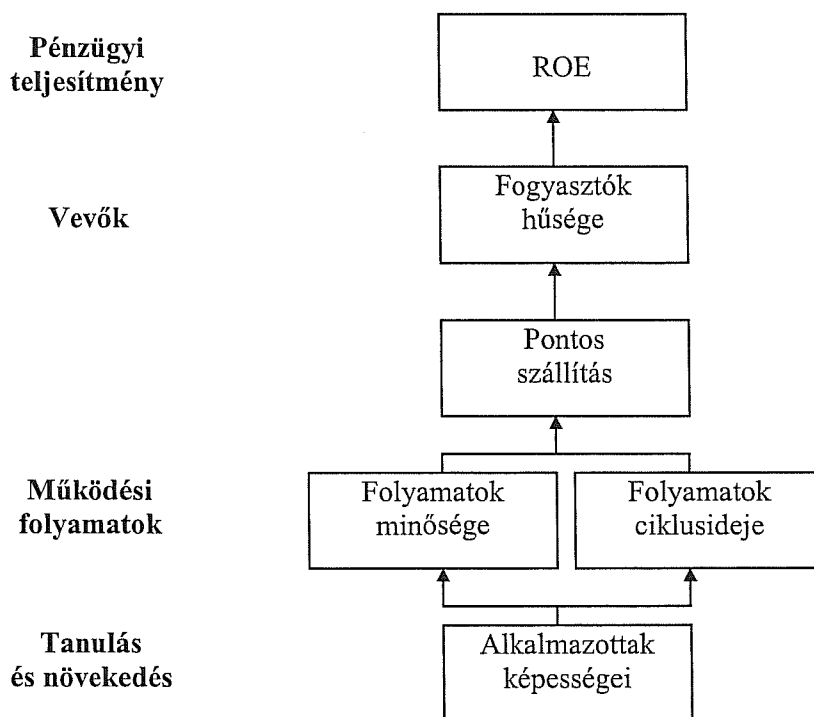
	Célok	Mutatók
Pénzügyi teljesítmény	túlélés siker fellendülés	cash flow negyedéves értékesítés-növekedés és divíziókénti működési eredmény piaci részesedés növekedése és ROE
Vevők	új termékek reakcióképesség partnerkapcsolat	új termékek árbevételének aránya a fogyasztói igények szerinti szállítás kooperatív kapcsolatok száma
Működési folyamatok	kiváló termelési teljesítmény tervezés hatékonysága új termékek bevezetése	átfutási idő, egységköltség mérnöki munka hatékonysága folyamatban lévő bevezetések a tervezetthez képest
Tanulás és fejlődés	termelési tapasztalat termék-koncentráció termékfejlesztés	az érettségi fázis elérésének ideje az értékesítés 80 százalékát adó termékek aránya új termékek bevezetés a versenytársakhoz képest

Kaplan–Norton, 1992 alapján

A BSC fontos jellemzője az *ok-okozati kapcsolatok elemzésének* lehetősége: a példában (lásd a 3. ábrát) a pénzügyi (tulajdonosi) szempontból fontos megtérülési ráta (ROE - sajáttőke-arányos megtérülés) alakulását többek között erősen befolyásolják az ismétlődő vásárlások, melyek alakulása függ a fogyasztók lojalitásától. A fogyasztói vélemények elemzése szerint a megrendelők számára kiemelten fontos a pontos szállítás. A szállítások pontosságát befolyásoló kiemelt teljesítmény-mutatók a folyamatok minősége, illetve ciklusideje (ez már átvezet a belső folyamatok nézőpontjához). A folyamatok minőségének javítását és a ciklusidő csökkentését az alkalmazottak képességeinek fejlesztésével érheti el a vállalat. (Kaplan – Norton, 1997)

3. ábra

Ok-okozati lánc a Balanced Scorecard-ban (példa)



Kaplan-Norton, 1997

A Balanced Scorecard egyik leggyakrabban említett előnye (pl. Epstein – Manzoni, 1997), hogy egyetlen "jelentésben" foglalja össze a vállalat számára kulcsfontosságú tényezőket. Horváth és Kaufmann (1998) azt emelik ki, hogy a rendszer alap gondolata nem új, viszont újdonságot jelent a komplexitás drasztikus csökkentése, az üzleti stratégia lefordítása működési mutatószámokra, valamint a mutatószámok közötti hatásbeli összefüggések feltárása.

A módszert ért kritikák egy része a szemléletmódhoz kötődik, míg mások az alkalmazott teljesítménymutatók nagy számát tartják kockázatosnak. A teljesítményméréssel foglalkozó szakemberek egy része a versenytársak helyzetének elemzését (Neely et al., 1995), illetve a további érintettek szempontjainak szerepeltetését (Atkinson et al., 1997) hiányolják.

A megfogalmazott kritikák érvényesek lehetnek a BSC egy-egy konkrét megvalósítására, a módszer azonban széleskörű rugalmasságot biztosít. Ezáltal lehetővé teszi a "vállalatra szabást", melynek során megjelenhetnek a hiányolt szempontok,

s elkerülhető a mutatók túlburjánzásának csapdája is. Az érintett-elmélet más képviselőitől egyébként támogatást is kapott a módszer: Enderle és Tavis (1998) éppen azt emeli ki, hogy a BSC a kontroll felől a stratégiai szemlélet felé való elmozdulást jelenti, s lehetőséget nyújt arra, hogy a gazdasági célok mellett a társadalmi és a környezeti célok is megjelenhessenek a döntési és értékelési folyamatban.³⁷

2.3.4.2. *Tableau de Bord*

A "Tableau de Bord" (szó szerint "irányítótábla", vagy "műszerfal") egy a francia vállalatok által évtizedek óta használt jelentés-rendszer.³⁸ A Tableau de Bord (TdB) rendszerében – a Balanced Scorecardhoz hasonlóan – fontos a vállalati stratégiához való kapcsolódást és az ok-okozati kapcsolatok figyelemmel kísérése. Kialakításának keretét az OVAR-módszer adja, melynek lépései a következők:

1. a *vállalati célok* (O, vagyis Objectifs) meghatározása,
2. az ún. *cselekvési változók* (VA, vagyis Variable d'action) meghatározása, melyek tulajdonképpen a célok elérését befolyásoló kulcstényezőket, végrehajtandó feladatokat fogalmazzák meg,³⁹
3. a végrehajtásért, illetve a cél elérésért *felelős személy* (R, vagyis Responsable) megnevezése,
4. az egyes célok és a cselekvési változók nyomon követésére alkalmas mutatók meghatározása,
5. Az "irányítótábla" (tableau de bord), vagyis a különböző szakemberek számára készülő jelentések tartalmának és formátumának kialakítása. (Fiol, 1994)

A 8. táblázat egy OVAR-tábla egy részletét mutatja, majd a kitűzött célok illetve a meghatározott cselekvési változókhoz kapcsolódó teljesítménymutatókra láthatunk példákat.

³⁷ A Balanced Scorecard értékeléséről részletesebben lásd pl. Pandurics (1997), a BSC és minőség-irányítási szabványok kapcsolatáról Lengyel (2000a, 2000b).

³⁸ Lásd pl. Greif (1993), Lebas (1993), Chiapello – Delmond (1994), Chiapello – Lebas (1996), Epstein – Manzoni (1997), Gray – Pesqueux (1993), Mendoza-Zrihen (1999).

³⁹ A "variable d'action" tartalmilag a Balanced Scorecard "performance driver" (teljesítményokozó), illetve a tulajdonosi értéket középpontba állító közelítések "value driver" (értékteremtő tényező) kategóriáinak feleltethető meg leginkább.

8. táblázat
 OVAR-tábla, részlet

Cselekvési változó	Cél		Felelős				
	Nyereség	Piaci részesedés	Vezér-ig.	Ker. ig.	Term. ig.	Beszerez. ig.	Pü. ig.
Innováció	x	x	x	x	x	x	
Ügynöki rendszer átalakítása		x	x	x			
Új megrendelők szerzése	x	x		x			
Kiszolgálási színvonal javítása		x		x			
Termelési költségek csökkentése	x	x			x		
Minőség javítása	x	x			x		
Termelékenység	x				x		
Beszerezési funkció fejlesztése	x		x		x	x	
Finanszírozási igény csökkentése	x			x	x	x	x
Belső kommunikáció javítása	x		x	x	x	x	x

Célok:	A célokhoz kapcsolódó mutatók
Nyereség	árbevétel hozzáadott érték termelési költségek elosztási költségek
Piaci részesedés	piaci részesedés termékcsoportonként és elosztási csatornánként
Cselekvési változók	A cselekvési változókhoz kapcsolódó mutatók:
Innováció	kevesebb mint egy éve bevezetett termékek árbevétele (%) fejlesztési projektek száma
Ügynöki rendszer átalakítása	képzésre fordított órák száma
Új megrendelők szerzése	új megrendelők száma rendelés nagysága 3 hónap elteltével
Kiszolgálási színvonal javítása	reklamációk száma hibátlan rendelésteljesítések aránya
Termelési költségek csökkentése	költségek tény/terv gépek kapacitáskihasználtsága újra-megmunkálási költségek
Minőség javítása	selejtarány (összes illetve nem javítható)
Termelékenység	munkaerő termelékenysége
Beszerezési funkció fejlesztése	beszerzési átfutási idő beszerzési piackutatási terv előrehaladásának követése
Finanszírozási igény csökkentése	készletforgási idő fizetési idő beszedési idő forgótőke-finanszírozási szükséglet
Belső kommunikáció javítása	képzési terv teljesítésének nyomon követése osztályértekezletek rendszerességének betartása alkalmazotti javaslatok száma

Chiapello, 1995 alapján

A hierarchia különböző szintjein illetve funkciótól függően más-más célok szerepelnek az OVAR-táblában: a felsőbb szinteken megfogalmazott cselekvési változók a hierarchia alsóbb szintjein általában célokként jelennek meg. A példában a felső vezetés szintjén a nyereség és a piaci részesedés növelése jelenik meg célként, s kapcsolódó cselekvési változó például a minőség javítása vagy a beszerzési funkció fejlesztése. A beszerzési csoport számára a cél a funkció fejlesztése, s cselekvési változóként jelenhet meg például egy szállítóértékelési rendszer kidolgozása vagy a beszerzési átfutási idők csökkentése.

A Tableau de Bord előnyeként tartják számon általában a többszemponúságot és a jó áttekinthetőséget, vizuális megjelenítést (a jelentés-rendszerben általában sok ábra, grafikon található). A vállalati hierarchia különböző szintjeihez való kapcsolódás lehetővé teszi az érintettek számára az általuk befolyásolható eredmények figyelemmel kísérését. Bromwich és Bhimani (1994) azt is kiemeli, hogy a TdB olyan eszköz, mely nagymértékben a felhasználó igényeihez, s a vállalati környezethez igazítható. Hasonlóan a Balanced Scorecardhoz, már a rendszer kialakításának folyamatából is sokat profitálhat a vállalat.

A két módszert összehasonlító tanulmányok (pl. Epstein – Manzoni, 1997) kiemelik a szemléletbeli hasonlóságot, ugyanakkor általában a BSC-megközelítés nagyobb hasznosságát sugallják. A kutatások arra is rámutatnak, hogy a gyakorlatban a Tableau de Bord alkalmazói – talán éppen a módszer több évtizedes múltja, a megszokások miatt – hajlamosak a belső szempontokra és a pénzügyi mutatókra összpontosítani (Gray – Pesqueux, 1993). A probléma tehát nem magához a módszerhez, hanem a gyakorlati használatban jellemző szemléletmódhoz kapcsolódik. Míg néhányan a BSC hátrányaként említik, hogy csak a felső vezetés igényeit szolgálja ki (Ghalayini – Noble, 1996), a Tableau de Bord esetében mindig megjelennek a különböző hierarchikus szintek. Bár a BSC-ben közvetlenül valóban nem jelennek meg a különböző szintek jelentésrendszerei, s a célokhoz rendelt felelősök, ez a közelítés is nagy hangsúlyt fektet a stratégia kommunikálására, s a konszenzusos értelmezés megteremtésére a szervezetben.

Mendoza és Zrihen (1999) a két módszert összehasonlító cikkében megfogalmazza, hogy a Balanced Scorecard – hiányosságai ellenére – inkább stratégia-orientált, így a közelítésmód alkalmazása hozzájárulhat a francia vállalatok által régóta használt TdB fejlesztéséhez. (A Balanced Scorecard kifejezés magyarázatoként egyébként a "kiegyensúlyozott Tableau de Bord" szerepel.)

Összességében a két módszer logikájában számos rokon vonás található, s bár más-más kérdésekre adnak konkrét választ, nem mondanak ellent egymásnak: a lényeg

a vállalati igényeknek való megfelelésben van, mely a kialakítás folyamatában határozódik meg. A stratégia és az értékteremtő folyamatok támogatása, a pénzügyi és a működési teljesítmény közötti kapcsolat áttekinthetősége szempontjából mindkét eszköz előrelépést jelent.

2.3.4.3. További teljesítményértékelési keretek

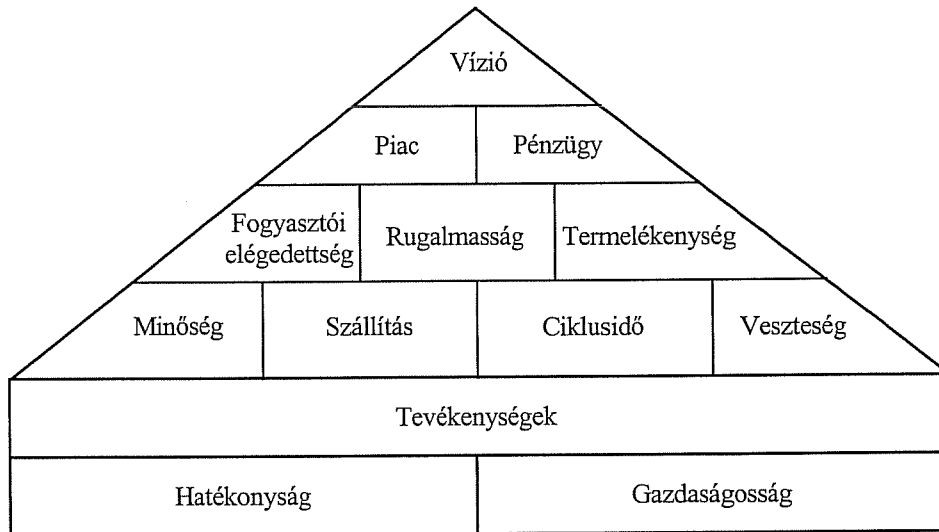
Az előző pontokban bemutatott módszereken túl a szakirodalom számos további módszert, keretet javasol a vállalati teljesítménymérési rendszer kialakítására és működtetésére. A teljesség igénye nélkül röviden áttekintek néhány további javaslatot.

A SMART teljesítmény-piramisa

A *SMART (Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique)* rendszerét a nyolcvanas évek végén fejlesztették ki egy konkrét vállalat igényeihez igazítva.⁴⁰ A cél az volt, hogy integrált rendszerbe foglalják a pénzügyi és a nem-pénzügyi jelentéseket, a vállalat stratégiai céljaihoz kapcsolják a termelést, s a fogyasztói igények kielégítésére koncentráló teljesítményértékelési rendszert hozzanak létre, mely egyben a folyamatos fejlesztést szolgálja. A rendszer alapja a célok és mutatók négyzetes piramisa (lásd 4. ábra), melynek alapzatát a vállalati tevékenységek (fizikai folyamatok), csúcsát a vállalati vízió alkotja.

⁴⁰ A számítógépiparban működő Wang Laboratories a megváltozott versenyfeltételek (növekvő termékválaszték a piacon, rövidülő termék-életciklus, új terméktechnológia, globalizálódó verseny, növekvő költség-nyomás) következtében pénzügyi válságba került, melynek megoldásához stratégia-váltásra és a termelési rendszer átalakítására volt szükség. Miután a vállalat áttért a JIT rendszerű termelésre, szükségessé vált a teljesítménymérési rendszer átalakítása is. A termelési vezetők 90 százaléka alkalmatlannak tartotta a régi rendszert a visszacsatolások biztosítására, s a megfelelő döntéstámogatásra. A Wang esete is példázta, hogy a stratégia illetve a termelési/logisztikai rendszer változásakor a vállalati teljesítménymérésnek is változnia kell. A rendszer bevezetését követően a termelés és a logisztika területén dolgozók jobban megértették az általuk végzett tevékenységek szerepét a vévőkiszolgálás folyamatában, ami hozzájárult a reaklási idő csökkenéséhez is (Dixon et al., 1990).

4. ábra
A SMART teljesítmény-piramisa



McNair-Lynch-Cross, 1990

A célok meghatározása a hierarchiában felülről lefelé haladva történik. A vállalati szinten megfogalmazott vízió az üzleti egységek szintjén piaci és pénzügyi célok formájában jelenik meg, mint például a piaci részesedés, az árbevétel vagy a jövedelmezőség. Ezeket a célokat le kell fordítani a működés szintjén is értelmezhető célokká, melyek a piramis harmadik és negyedik szintjén találhatóak. A működési egységek teljesítménymutatói a fogyasztói elégedettséghez, a rugalmassághoz és a termelékenységhez kapcsolódnak, míg a közvetlen megvalósítás szintjén a négy kritikus szempont a minőség, a szállítás, az átfutási idő és a költségek.⁴¹ A vertikális kapcsolatok mellett a rendszer nagy hangsúlyt helyez a horizontális kapcsolatokra, hiszen a célok megvalósítása átszeli a vállalati funkciókat, s a funkcionális egységek együttműködését igényli.

⁴¹ A szervezeti egységek szintjén használatos mutatók a hagyományostól eltérő értelmezést kaptak. A minőség többet jelent, mint a specifikációnak való megfelelés, nemcsak a termelésre vonatkozik, hanem a teljes folyamatra a beszerzéstől a fogyasztók kiszolgálásáig. A szállítás az időben történő, mennyiségben és minőségben pontos rendelésteljesítést jelenti. Az átfutási idő teljesítménymutatói a teljes áramlási folyamatot átfogják. A költségmutatók nem a hagyományos számvitelileg kimutatható költségekre, hanem a veszteségekre összpontosítanak. Az eredeti változatban egyébként a "költség" helyett a "veszteség" szerepel a piramis alsó szintjén, abból a megfontolásból, hogy a "költségek" szükségesszerűek, de a veszteség nem", s a veszteség tulajdonképpen többletköltséget jelent, amit csökkenteni kell, illetve ki kell küszöbölni.

A SMART előnye, hogy keretet biztosít az integrált szemléletű teljesítményméréshez. Részben ötvözi az előző két részben bemutatott közelítéseket, hiszen hangsúlyt helyez a célok lebontására és az ok-okozati kapcsolatokra, emellett meghatározza azokat a kategóriákat (minőség, szállítás, ciklusidő, veszteség), melyekben meg kell fogalmazni a megfelelő teljesítménymutatókat. Általánosítható módszert nem ad a teljesítmény-mutatók konkrét kidolgozásához, ugyanakkor útmutatóként (ötletadóként) használható, s rendezett keretet nyújt a stratégiából kiinduló fejlesztéshez.

A teljesítménymérési kérdőív (PMQ)

A *PMQ* (Performance measurement questionnaire), vagyis *a teljesítménymérési kérdőív* módszere (Dixon–Nanni–Vollmann, 1990) a teljesítménymérési rendszer fejlesztéséhez nyújt segítséget, annak érdekében, hogy a rendszer minél jobban szolgálja a szervezet igényeit. A kérdőív négy részből áll: az első a válaszadók hierarchikus szint és funkcionális terület szerinti besorolását segíti, míg a továbbiak a vállalati versenyképesség kulcstényezőivel illetve a teljesítménymérési rendszer támogató-képességével kapcsolatban vizsgálják a válaszadó véleményét, illetve javaslatokat kérnek a személyes tevékenység különböző időtávokra szóló (napi, heti, havi, negyedéves, éves) értékeléséhez. Ezen belül a kérdőív második részében fejlesztési területeket, illetve teljesítményelemeket értékelnek a válaszadók egy hét-fokozatú skálán az adott terület jelentősége illetve a jelenlegi teljesítménymérési rendszer általi támogatottsága szempontjából.

Az eredmények elemzésével feltárhatók a teljesítménymérési rendszerben létező "rések" (gaps), vagyis azok a tényezők, melyek fontosak, de nem követik nyomon megfelelően alakulásukat, illetve a "hamis riadók" (false alarms), vagyis azok a tényezők, melyeket mérnek, de kevésbé jelentősek a jövőbeli fejlesztések, illetve a vállalati teljesítmény szempontjából. (A kapcsolódó vállalati tapasztalatokra, kutatási eredményekre a 3. fejezetben visszatérek.) Hasonlóképpen elemezhető, hogy a különböző funkcionális területeken, illetve a hierarchia különböző szintjein dolgozók véleménye között mennyiben van konszenzus. A *PMQ* megalkotói egy későbbi munkájukban (Nanni–Dixon–Vollmann, 1992) az integrált rendszerek kialakításának igényét és e rendszerek jellemzőit is megfogalmazták, s vállalati példákon keresztül elemezték. A hagyományos vezetői számvitel termék-orientált megközelítésével a szolgáltatás-orientáltságot állítják szembe, melynek célja értéknyújtása a végső fogyasztó számára. A javasolt szemléletmódban tehát megfigyelhető az értéklánc, sőt az ellátási lánc koncepció is, s a költségekkel szemben

a munkafolyamatok fontosságát hangsúlyozzák. Ugyanakkor a szerzők nem adnak konkrét javaslatot, elméleti keretet a teljesítménymutatók kialakítására.

Az "integrált, dinamikus teljesítménymérési rendszer" (IDPMS)

Ghalayini et al. (1997) a mások által javasolt integrált teljesítménymérési rendszerek (SMART, PMQ, BSC) egyik legfontosabb hiányosságaként azt róják fel, hogy azok inkább az ellenőrzést szolgálják, s nem a fejlesztést. Nem dinamikusak, nem biztosítják a kritikus területek folyamatos áttekintését, s nem fordítanak gondot a célok elérésének időhorizontjára. Az első állítás (az ellenőrzés középpontba helyezése) vitatható, az időtényező kezelésének kérdése azonban gyakori probléma, melyre nemigen szolgálnak könnyen kezelhető megoldással a különböző szerzők. A javasolt megoldás az IDPMS (*Integrated Dynamic Performance Measurement System*), az "integrált, dinamikus teljesítménymérési rendszer", mely három területet: a menedzsmentet, az üzemi (operatív) szintet és a fejlesztési teameket igyekszik integrálni.

A rendszer kialakításának kiindulópontja a PMQ, a teljesítménymérési kérdőív, melyhez további eszközök kapcsolódnak. A szerzők által bemutatott vállalati példából is kitűnik, hogy e módszerben is fontos szerepet kap a kritikus sikertényezők meghatározása, s a különböző befolyásoló tényezők ok-okozati láncba rendezése. A korábbi módszerekkel szemben azonban az IDPMS-ben nem jelennek meg közvetlenül a tulajdonosok céljai.

Érintett-alapú megközelítés a teljesítménymérésben

Atkinson et al. (1997) korábban már idézett cikkében a teljesítménymérési rendszer négy feladatát fogalmazza meg, melyekben az érintettekkel való kapcsolat és a folyamatorientáció egyaránt fontos szerepet kap. Eszerint a teljesítménymérési rendszer feladata az érintettektől kapott, illetve az érintettek számára nyújtott érték meghatározása, a folyamatok hatékonyságának értékelése, valamint a szervezeti tanulás és a stratégiai célok támogatása. A szerzők szerint a Balanced Scorecard nem jeleníti meg megfelelően a különböző érintettek (az alkalmazottak, a szállítók, a környezet) hozzájárulását a sikerhez. Az alternatívaként ajánlott stratégiai teljesítménymérési modell a különböző érintett-csoportokhoz kapcsolódóan javasolja megfogalmazni az elsődleges és a másodlagos (az elsődleges célokat befolyásoló) mutatókat. A rendszer logikája – a kritika ellenére – nem áll lényeges ellentétben a BSC elveivel. Más ugyan a mutatócsoportok rendezési elve (az érintettek, szemben a BSC nézőpont-

jaival), de hasonlóan fontos szerepet kap a folyamat-orientáció, az ok-okozati kapcsolatok feltárása és a szervezeti tanulás elősegítése.

A tulajdonosi érték követése

A pénzügyi számvitelt ért kritikák között korábban említettem (1. fejezet), hogy a számviteli eredmény, illetve a hagyományos pénzügyi kimutatások nem alkalmasak a tulajdonosi érték követésére. A probléma megoldására javasolt eszközök a *diszkontált cash-flow (DCF)* alapú közelítés, mely a jövőbeli várható szabad pénzáramlásokat diszkontálja a tőkeköltséggel, illetve a *gazdasági hozzáadott érték*, az *EVA* (Economic Value Added) mutató⁴², mely a lekötött tőke költségét (a használdozat-költséget, vagyis az alternatív befektetés várható hozamát) is figyelembe veszi az eredmény számításakor.⁴³

A menedzsment irodalom az EVA-mutatót alkalmazó vállalatok sikeréről számol be, ugyanakkor a tulajdonosi érték középpontba állítása önmagában még nem ad útmutatást a működési célok kijelöléséhez, s a működés kulcselemeinek (az értékteremtő tényezők) meghatározásához. A tulajdonosi értéket befolyásoló tényezők meghatározása, lebontása a működés szintjére alapul szolgálhat egy integrált teljesítménymérési rendszer kialakításához. Kiindulópontot jelenthet például az 1.2. alfejezetben idézett, Rappaport (1998) által javasolt tulajdonosi értékháló vizsgálata.

Az integrált ellátási lánc értékelési kerete

Az eddig bemutatott teljesítménymérési keretek a vezetői számvitel irodalmából származnak. Mivel a hagyományos teljesítménymérési módszerekkel szembeni kritikák jelentős része a vállalati folyamatok nem megfelelő támogatásához kapcsolódik, nem meglepő, hogy a logisztika irodalmában is születtek javaslatok egy relevánsabb értékelési keret megteremtésére. Példa erre Christopher 2.3.3.1. pontban bemutatott modellje, vagy a Bowersox-Closs (1995) által javasolt értékelési keret, melynek alkalmazására a 9. táblázat mutat példákat.

⁴² A gazdasági hozzáadott érték, az EVA elnevezést a Stern Stewart amerikai tanácsadó cég vezette be. A módszer "gazdasági eredmény", illetve "részvényesi hozzáadott érték" (Shareholder Value Added, SVA) néven is szerepel.

⁴³ Az elemzők kiemelik, hogy matematikailag igazolható: a két közelítés azonos eredményt ad az üzleti egységek értékének meghatározásakor (Black et al., 1999). Mindkét módszer jövőorientált, s a vállalat értékének, illetve a tulajdonosi érték változásának követésére alkalmas. Az EVA alapformájában egy adott időperiódus teljesítményét méri, míg a DCF közelítéssel egy adott időpontbeli értéket számíthatunk ki. (Lásd még Stewart, 1991; Ehrbar, 2000)

9. táblázat
Az integrált ellátási lánc értékelésének kerete

Eredmény	"Diagnózis"
Fogyasztói elégedettség / minőség	
Tökéletes rendelésteljesítés ⁴⁴	Időbeli szállítás
Fogyasztói elégedettség	Jótállási költségek, visszatérítések
Termékminőség	Válaszadási idő az ajánlatkérésekre
Idő	
Rendelésteljesítési idő	Beszerezési/gyártási ciklusidő Ellátási lánc reakcióideje Termelési terv teljesítése
Költségek	
Teljes ellátásilánc-költség ⁴⁵	Értékteremtő termelékenység ⁴⁶
Eszközök	
Készpénz-konverziós ciklus	Előrejelzés pontossága
Készletforgási idő	Készletek avulása
Eszközhatékonyság	Kapacitás-kihasználtság

Bowersox-Closs, 1995

A szerzők szerint a vállalati teljesítménymérésben is nagyobb hangsúlyt kell kapniuk a logisztikai láncához kapcsolódó elemeknek, mind a folyamatok végeredményére és egyes részeire (feladatok a logisztikai lánc mentén) vonatkozóan, mind a teljes ellátási lánc hatékonyságát tekintve. A folyamatorientált megközelítésben a fő teljesítménymutató a teljesített rendelések száma, vagy még inkább az ún. "tökéletes rendelésteljesítés" (perfect order) lehet. Ugyanakkor a folyamatok hatékonyságának javítása érdekében érdemes az egyes feladatokhoz kapcsolódó teljesítményeket (a kihasználtságot, a termelékenységet, a céloknak való megfelelést) is értékelni. Ez a keret elsősorban a logisztikai teljesítményre összpontosít, de hozzákapcsolható, beépíthető a vállalati célrendszerbe, teljesítménymérési rendszerbe.

⁴⁴ A *tökéletes rendelésteljesítésnek* tekinthető (perfect order) a kért időben, pontos dokumentációval és tökéletes állapotban teljesített rendelés.

⁴⁵ A *teljes ellátásilánc-költség* elemei a rendelésteljesítési költség, az alapanyagok beszerzési költsége, a teljes készlettartási költség, a logisztikához kapcsolódó pénzügyi és vezetői információs rendszerek költségei, a termeléshez kapcsolódó munkaerő és általános költségek.

⁴⁶ Az *értékteremtő termelékenység* vagy a *hozzáadott érték termelékenysége* a teljes vállalati hozzáadott érték és a kívülről beszerzett anyagok értékének különbsége, a teljes vállalati létszám vagy bérköltség arányában kifejezve.

Látható, hogy különböző szerzők, kutatók és tanácsadók igyekeztek megoldást találni a hagyományos számvitel nyújtotta lehetőségeken túllépő vállalati információs, döntéstámogatási igények kiszolgálására. A javasolt integrált teljesítménymérési rendszerek, illetve keretek közös jellemzője, hogy nagyobb szerepet próbálnak biztosítani a stratégiához és/vagy a vállalati folyamatokhoz való kapcsolódásnak. A kiindulópont (pontosabban a megoldandó feladat) tehát jellemzően hasonló, bár a konkrét válaszok némileg eltérnek.

Az áttekintett módszerek közül a Balanced Scorecard, illetve francia területeken a Tableau de Bord tekinthető a gyakorlatban leginkább kipróbált, s mondhatjuk, bevált módszernek. Ez nem jelenti a többi közelítés alkalmatlanságát, ugyanakkor általában kevésbé általánosítható, illetve a konkrét mutatók kiválasztásához, a jelentésrendszer felépítéséhez, s működtetéséhez kevesebb segítséget nyújtó keretekkel találkozhatunk. A Balanced Scorecard előnye – a kritikák ellenére is – abban rejlik, hogy a fejlesztői (több vállalat tapasztalatait felhasználva) egy integrált mutatószám-rendszerből stratégiai vezetési rendszerre fejlesztették, mely nemcsak a mutatókra, hanem a vezetési feladatokra, a stratégiai kommunikációjára, s a folyamatos fejlesztésre is koncentrálnak.

2.4. A teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában

Az irodalom áttekintése azt jelzi tehát, hogy a teljesítménymérés módszereinek fejlődése az értékteremtő folyamatok szempontjából relevánsabb módszerek kialakítását eredményezte.

A fejlődés kiterjed a szemléletmód és a konkrét módszerek változására is. A legfontosabb szemléletbeli változás talán a "vállalatra szabott" rendszerek kialakítása. A vállalati stratégiából kiindulva, az értékteremtés folyamatát kísérve meg kell találni a vállalat számára kulcsfontosságú tényezőket.⁴⁷

A folyamat-szemlélet fontosságát nemcsak az elméletek hangsúlyozzák. Mint láthatuk, számos koncepcióban és módszerben érvényesül a folyamat-orientált gondolkodás a hagyományos funkcionális szemlélettel szemben, illetve mellett. Előbbiek közé

⁴⁷ A konkrét vállalati jellemzőkhöz való igazítás követelménye természetesen nemcsak a teljesítménymérési rendszerrel kapcsolatban érvényes, hanem a vállalatvezetés és a vállalati működés minden aspektusára. Bayer (1995) vezetési modelleket és vezetési stílusokat elemző munkájában arra hívja fel a figyelmet, hogy nem is dolgozható ki olyan vezetési modell, mely minden változtatás nélkül alkalmazható lenne egy-egy vállalat vezetési rendszerére. A modellek megismerése és tanulmányozása ugyanakkor hozzájárulhat az adott vállalat igényeihez leginkább igazodó modell kidolgozásához. Ezek az elvek a teljesítménymérési módszerekkel kapcsolatban is helytállóak.

sorolható az értéklánc és az ellátási lánc koncepció, vagy a – Rummler és Branche (1990) által javasolt – vállalatok folyamat-orientált vezetésének gondolata. Fontos fejlemény, hogy a hatékonyságra, eredményességre való törekvés túllép a vállalat határain. A vállalatok kezdik felismerni, hogy nem elég a vállalat hatékonyságát növelni, hanem a leghatékonyabb ellátási lánc tagjává kell válni (Cooper, 1996). Ennek megfelelően a belső folyamatok mellett az üzleti partnerekkel való kapcsolat elemei is egyre hangsúlyosabbak a teljesítménymérésben.

A folyamat-orientációt is képviselő módszerek között említhetők a japán vezetői számviteli technikák, a tevékenység-alapú költségmenedzsment, vagy a Balanced Scorecard rendszere. Az értéklánc, az értékteremtő folyamatok egyes szakaszait tekintve is megállapíthatjuk, hogy számos módszer támogathatja a kapcsolódó döntéseket: a terméktervezésben például a célköltség-számítás, a value engineering, a potenciális beszállítókkal való szoros együttműködés; a beszerzésben a TCO módszere; a termelésben, folyamatfejlesztésben a kaizen-költség-számítás; az egész folyamatot átfogva (beleértve az értékesítést, elosztást is) a tevékenység-alapú költség-számítás, illetve menedzsment.

Összességében nem egyszerűen hangsúly-eltolódás történt a hagyományos számviteli kimutatások használata, a pénzben mért mutatók, a belső információforrások használata felől a nem pénzügyi tényezők, a külső információk felhasználása felé. A kulcs-tényező a *szemléletváltás*, mely a teljesítménymérést, a vezetői számvitelt, a költséggazdálkodást a vállalati döntéshozók igényeinek megfelelően igyekszik alakítani, s a vállalat értékteremtő tényezőinek szolgálatába állítani. Minden vállalatnak meg kell találnia azokat a kulcs-tényezőket (értékteremtő tényezőket, teljesítmény-ozókat, vagy cselekvési változókat a különböző közelítések megfogalmazásai szerint), melyek befolyásolják eredményességét, melyeken keresztül versenyelőnyre tehet szert. A cél nem a mérés, hanem a teljesítmény javítása – s úgy tűnik ezt az elméletalkotók és a vállalati szakemberek is kezdik felismerni.

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

3. A teljesítménymérés a szakirodalomban és a gyakorlatban – külföldi és hazai tapasztalatok, kutatási eredmények

A következő alfejezetben a teljesítményméréshez kapcsolódó nemzetközi kutatások főbb irányait tekintem át röviden, majd a hazai helyzet (szakirodalom fejlődése, kutatások, vállalati gyakorlat) értékelése következik.

3.1. Külföldi kutatások a teljesítménymérés témakörében

A teljesítménymérés jelentőségének felismerésével megszorodtak a témával foglalkozó kutatások is. Neely (1999) vizsgálata szerint 1994 és 1996 között 3615 cikket publikáltak a teljesítménymérés témakörében, 1994 óta Nagy-Britanniában 23 konferenciát rendeztek a témáról, 1996-ban az Egyesült Államokban több mint két tucat könyv jelent meg, melynek címében szerepel a teljesítménymérés.

Az alkalmazott módszereket tekintve az irodalom-feldolgozó, -elemző tanulmányok, illetve az empirikus tapasztalatokat összegző vállalati esettanulmányok, kérdőíves felmérések egyaránt megtalálhatóak. A *kérdőíves felmérések*, interjúk legtöbbször a különböző teljesítménymutatók, módszerek elterjedtségét, a vállalatok által fontosnak tartott tényezőket és ezek összhangját vizsgálták, illetve a különböző teljesítményjellemzők, a teljesítménymérési gyakorlat, a stratégia, illetve különböző vállalati funkciók kapcsolatának feltárására irányultak (pl. Schmenner–Vollman, 1994; Fawcett–Clinton, 1996; Germain et al., 1996; Keebler et al., 1999, stb.). A *vállalati esetek feldolgozása* sok esetben egy-egy javasolt teljesítményértékelési módszerhez, kerethez szolgál illusztrációként (pl. Atkinson et al., 1997; Bititci et al., 1999; Flapper et al., 1996; Ghalayini et al., 1997; Kaplan – Norton, 1993, stb.). Emellett előfordulnak egy-egy módszer alkalmazásának előnyeit, hátrányait, lehetséges buktatóit elemző esetek, egy-egy konkrét kérdést, különböző menedzsment eszközök, stratégiai elemek tényezők kapcsolatának mélyebb vizsgálatát célzó tanulmányok is. Például De Toni és Tonchia (1996) a Zanussi példáján keresztül vizsgálta, hogy a folyamatalapú vezetés (management by process) hogyan befolyásolja a teljesítménymérést. Valvio (1995) a nem-pénzügyi teljesítménymutatók használatával kapcsolatos buktatókat elemzi egy esettanulmányon keresztül. Tayles – Walley (1995) a termelési stratégia és a vezetői számvitel integrált kezelésének lehetőségét mutatja be három esettanulmány segítségével.

Elemző munkáikban többen vizsgálták a teljesítmény fogalmát, értelmezéseit (pl. Corvellec, 1995), az irodalomban, illetve a vállalati gyakorlatban fellelhető teljesít-

ménymutatókat (pl. Caplice–Sheffi, 1994; White, 1996), illetve teljesítménymérési rendszereket (pl. Caplice–Sheffi, 1995; Neely et al., 1995; Rolstadås, 1995; Ghalayini–Noble, 1996; Bartezzaghi, szerk., 1999), s készítettek taxonómiákat, összehasonlítókat, illetve fogalmaztak meg ajánlásokat a teljesítménymérési rendszer kialakítására. Esetenként az irodalomban illetve a vállalati gyakorlatban fellelt módszereket értékelték a szakértők az általuk felállított szempontrendszer, a teljesítménymérési rendszerrel szemben támasztott követelmények alapján, majd tettek javaslatot egy új keret kialakítására, s tesztelték ezt a gyakorlatban, általában vállalati esetek vizsgálatával. Az újonnan javasolt teljesítménymérési rendszerek, elméleti keretek, illetve a kialakítás folyamatának formalizálása sok esetben a vállalati gyakorlatban kimunkált módszerekből születtek. E ponton tehát – nem meglepően – összefonódik a tanácsadás és a kutatás.

A teljesítménymérési módszereket értékelő, majd új elemzési kereteket bemutató munkákra az előző fejezetben már láthattunk példákat (pl. Kaplan–Norton, 1992; Cross–Lynch, 1989; Atkinson et al., 1997; Ghalayini et al., 1997; Neely et al., 1997; Bititci et al., 2000). A következőkben a gyakorlati tapasztalatokra, a módszerek használatára vonatkozó – főleg kérdőíves felméréseken alapuló – kutatási eredményekre utalok röviden.

3.1.1. A teljesítménymérés fókuszai (avagy mit mérnek és hogyan)

A teljesítménymutatók – a 2.3.2. szakaszban bemutatott – rendszerezése segítheti a vállalati gyakorlat megismerését (általában ezzel a céllal születtek a csoportosítások), egyben a vállalati szakemberek figyelmét is felhívhatják a teljesítménymérési gyakorlatuk hiányosságaira. White (1996) az irodalomban fellelhető, különböző szerzők által javasolt 125 *teljesítménymutatót rendszerezett* és értékelt az általa felállított taxonómia alapján. Tapasztalatai szerint a teljesítménymutatók többsége belső, vállalati forrásból származik, s általában belső viszonyítási alapot használnak a vállalatok. Kevésbé jellemző tehát például a külső érintettek véleményének a becsatornázása. Ugyanakkor a tapasztalatok szerint ezeknek a tényezőknek (vevői vélemények, nem számszerűsíthető tényezők) a jelentőségét is egyre inkább felismerik a vállalatok.

A *benchmarking fókuszának változásait* elemezte Hewitt et al. (1995). A tanulmány kiemeli, hogy a korai összehasonlító elemzések (benchmarking) középpontjában diszkurált, könnyen mérhető "elosztási és raktározási mutatók" álltak, mint például a raktártérfogat kihasználtsági foka, vagy az árumozgatási költségek szállított tonna-kilométerre vetített értéke. Ahogy azonban az "integrált logisztikai rendszer" fogalma gyökeret eresztett, a benchmarking költség-összehasonlító megközelítése kiegészült

illetve kicserélődött a kiszolgálási színvonalat a középpontba helyező nézőponttal.⁴⁸ Az ellátási lánc menedzsment megjelenésével ismét változott az összehasonlító elemzések fókuszja, s ma a folyamatok hatékonysága, gazdaságossága és megbízhatósága tekinthető a vállalati versenyképesség kulcsának. A szerzők szerint a jövő összehasonlító logisztikai elemzéseiben a folyamatokhoz kapcsolódó output-mutatók (mint például a fogyasztói elégedettség eredményei) és magára a folyamatra irányuló mutatók (mint például a gyártásütemezés rugalmassága) kombinációi kerülnek a középpontba. (Ezekre mutat példákat a 10. táblázat.)

10. táblázat

Tipikus elemek az ellátási lánc folyamatának összehasonlító elemzésében

A. A folyamatra irányuló mérőszámok	
1. Költségek	a. Belső áruszállítási költségek b. Raktározási költségek c. Adminisztrációs és vezetési költségek d. A késztermékek kiszállításának költségei e. A készlettartás költségei
2. A folyamat rugalmassága a kereslet mennyiségi változásaira	
3. Az ellátási lánc cikluseje (a rendeléstől a termék leszállításáig)	
4. Pénz-konverziós ciklus ideje ⁴⁹	
B. Output-mérőszámok	
1. Kiszolgálási színvonal	a. Azonnal rendelkezésre álló készletek b. Szállítás a kért határidőre c. Szállítás a vállalt határidőre d. Az egy szállítással teljesített rendelések aránya e. A fogyasztók által jelzett hiányosságok
2. A fogyasztói elégedettséget vizsgáló felmérések eredményei	

Hewitt – Bennett – Robinson, 1995

⁴⁸ Ez a fejlődés a szakirodalom alakulásában is nyomon követhető. Az integrált logisztikai szemlélet nemzetközi és hazai irodalomban való megjelenésének, terjedésének jó áttekintését adja Dolgos (2000).

⁴⁹ A pénzkonverziós ciklus azt az időszakot jelöli, amely a beszerzett termékek árának szállítók felé történő kifizetése, és az értékesítésből származó bevétel beérkezése között eltelik, vagyis mely alatt "a pénzből újra pénzt csinál a vállalat". A ciklus hossza a következőképpen számítható ki: átlagos készletforgási idő + átlagos beszedési idő - átlagos fizetési idő (Brigham – Gapensky, 1991)

A tanulás, a benchmarking, a megértés és a teljesítmény közötti kapcsolatot vizsgálta egy több mint 600 európai vállalatra kiterjedő kutatás. Az eredmények szerint *a benchmarking hozzájárul a termelési teljesítmény fejlesztéséhez*, s a tanuló szervezeteket inkább jellemzi a benchmarking alkalmazása (Voss et al., 1996). Egy másik, az Egyesült Királyságban készült felmérés tapasztalatai szerint (Hinton et al., 2000) *a benchmarking elterjedt eszköznek tekinthető, de főként az eredményekre koncentrál, és nem a folyamatokra*. A szerzők javaslatai között szerepel, hogy az eredményeket befolyásoló folyamatokat is célszerű lenne bevonni az összehasonlító elemzések hatókörébe.

Számos kutatás vizsgálta, hogy *mit tartanak fontosnak a vállalatok*, mit tekintenek kritikus sikertényezőnek, illetve milyen rangsort állítanak fel a különböző célok között. Az ilyen vizsgálatok esetében mind az időbeli, mind a földrajzi összehasonlítások érdekes tapasztalatokkal szolgálhatnak. Gyakoribb a *különböző országok gyakorlatának összevetése*, mely a kulturális különbségek, eltérő közelítésmód hatásait vizsgálhatja. Példa erre Kim és Miller (1992, idézi Rolstadás, 1995) Európára, az Egyesült Államokra és Japánra kiterjedő nemzetközi felmérése, mely a vállalatok által legfontosabbnak tartott versenyelőny-forrásokat, teljesítménymutatókat vizsgálta. A 11. táblázatban látható, hogy míg Európában és az Egyesült Államokban a konformitás, vagyis a tervezett minőségnek való megfelelés állt az élen, a japán vállalatok a megbízható termékek előállítását tekintették a legfontosabbnak. A japán toplistában emellett a fogyasztói igényekhez való alkalmazkodás kiemelt fontossága is megjelenik. Az eltérő szemlélet magyarázattal szolgálhat a japán sikerrel kapcsolatban, melyben a termékfejlesztésnek, illetve a folyamatos fejlesztésnek fontos szerepe van.

11. táblázat

Teljesítménymutatók fontossági sorrendje (1990-95)

	Európa	Japán	Egyesült Államok
1.	konformitás	megbízható termékek	konformitás
2.	megbízható szállítás	megbízható szállítás	megbízható szállítás
3.	megbízható termékek	rugalmas termékváltoztatás	megbízható termékek
4.	jó teljesítmény	konformitás	jó teljesítmény
5.	gyors szállítás	alkalmazkodás a fogyasztói igényekhez	ár

Kim–Miller, 1992, idézi Rolstadás, 1995, p. 62.

Kulcsfontosságú, hogy a teljesítménymérés mennyire képes támogatni a vállalati stratégiát, mennyire a vállalati eredményesség szempontjából fontos, illetve a jövőben fejlesztendő területekre koncentrálni. Dixon et al. (1990) a teljesítménymérési kérdőív (PMQ) bemutatása során már idézett művében a kutatók két hibatípust definiáltak: “Túlmérésről” vagy “hamis riadóról” (false alarm) van szó, amikor olyan mutatókat használnak, melyeknek kevés hatásuk van a vállalati sikerre, a szervezet eredményes működésére. “Alulmérés”, vagy “rés” (gap) van a teljesítménymérési rendszerben, amikor valamely fontos tényezőt, mutatót nem követnek, figyelnek rendszeresen. Egy multinacionális vállalat több mint 150 termelő vállalatánál végzett elemzés szerint az alulmérés gyakran a nem pénzügyi mutatókat, míg a túlmérés a tipikus költség-alapú mutatókat jellemezte. Az elemzési módszert később Schmenner és Vollman (1994, ill. Schmenner, 1997) is felhasználta. Tanulmányuk szintén azt jelzi, hogy a vállalatok jelentős forrásokat fordítanak "rossz" teljesítménymutatók bevezetésére. A kutatás során 92 termelési vezetőt kérdeztek meg a világ különböző országaiban: a válaszadók 12 teljesítménymutatót értékelték “a hosszú távú fejlődés szempontjából való fontosság”, illetve “a jelenlegi teljesítménymutatók hatása” tekintetében a hétfokozatú Likert-skálán. Az eredmények szerint a “rések” általában a nem pénzügyi mutatókhoz kapcsolódtak, (pl. fogyasztói elégedettség, új termékek bevezetése, alkalmazottak bevonása), míg a túlmérés a költség-alapú és a termelékenységi mutatóknál volt leginkább megfigyelhető (pl. munkaerő termelékenysége, gépek termelékenysége, közvetlen költségek csökkentése).

Az értékkeremtő folyamatokhoz kapcsolódó teljesítménymérés fontosságára hívja fel a figyelmet a CLM (Council of Logistics Management) kutatási eredményeket összefoglaló kiadványa (Keebler et al., 1999) is. A több mint 350 egyesült államokbeli vállalatra kiterjedő, kérdőíves felmérést, esettanulmányokat és csoportos alkotó technikákat is felhasználó kutatás vizsgálta többek között a logisztika szervezeten belüli jelentőségét, a vállalatok által használt teljesítménymutatókat és fontosságukat, a vállalatok és versenytársaik logisztikai teljesítményét. Az elemzők kiemelik, hogy a vállalatok által megjelölt kiemelt fontosságú területek (költségcsökkentés, az információtechnológia használata, a kiszolgálási folyamat fejlesztése) mind feltételezik a teljesítménymérés támogató szerepét, ugyanakkor a válaszadók viszonylag kis része (10-15 százaléka) tartja csak a mérést kiemelt kérdésnek. A méréssel kapcsolatos fő problémák az elemzők szerint a teljesítménymérés bonyolultsága, a stratégiához való kapcsolódás hiánya, a vállalati folyamatok összetettsége, illetve negligálása a teljesítménymérésben, az érintettek személyes ellenállása az információnyújtással szemben, a konszenzus hiánya a fogalmak definiálásában. A felmérés szerint a viszonylag széles körben, a vállalatok 70-80 százaléka által al-

kalmazott mutatók (pontos szállítás, rendelésteljesítési ráta, számlapontosság) esetében is felmerül a probléma, hogy a válaszadók egy része fontossága ellenére sem használja ezeket. Az ellátási lánc-szemlélet és az üzleti partnerkapcsolatok fontosságának növekvő szerepére utal az az észrevétel, hogy viszonylag ritkán (csak az esetek 25-30 százalékában) konzultál a szállító és a vevő az egyes teljesítmény-elemek, mutatók értelmezéséről.

3.1.2. A teljesítményre és a teljesítménymérésre gyakorolt hatások vizsgálata

A termelésmenedzsment és a logisztika irodalmában is népszerű téma a vállalati/termelési folyamatok korszerűsítésének, új módszerek bevezetésének vállalati teljesítményre, illetve a teljesítménymérés módjára gyakorolt hatásának vizsgálata.

A termelési stratégia termelési kompetenciára és üzleti teljesítményre gyakorolt hatásait vizsgáló kutatások jó áttekintését adja Demeter (1999, pp.35-37.). Az áttekintett kutatási eredmények (összesen 19, 1983 és 1999 között publikált cikk, tanulmány) között több olyan található, mely a termelési teljesítmény bizonyos elemeinek (pl. termelési kompetencia, termékminőség, stb.) üzleti teljesítményre gyakorolt pozitív hatását jelzi.

A kutatások egy másik – témánk szempontjából érdekes – csoportja a teljesítménymérési gyakorlat jellemzőit is bevonja a vizsgálatba. Egy *a TQM, a teljesítménymérés és a nyereségesség kapcsolatát* vizsgáló vállalati felmérés (Chenhall, 1997) például kimutatta, hogy azok a cégek, amelyek a TQM bevezetése mellett operatív/termelési teljesítménymutatókat is alkalmaztak, magasabb teljesítményt értek el, mint a többi, ilyen jellegű mutatókat nem használó társaik. Természetesen a működési mutatókat úgy kell megválasztani, hogy tükrözzék a termelési rendszer célkitűzéseit.

Germain et al. (1996) kétszáz vállalatra kiterjedő kérdőíves felmérésének eredménye szerint a *Just-in-Time (JIT) rendszert alkalmazó vállalatok formalizáltabb belső összehasonlítható elemzéseket készítettek*, illetve szállítói teljesítménymérést végeztek, s mind a kiemelt piaci, illetve pénzügyi mutatókat tekintve *jobb teljesítményt nyújtottak* az iparági átlagnál. Upton (1998) 75 új-zélandi termelő vállalat által kitöltött kérdőíves felmérésének eredményei szerint a JIT rendszerben működő vállalatok *nagyobb arányban használnak nem pénzügyi teljesítménymutatókat*. A kutatás pozitív korrelációt mutatott ki a nem pénzügyi teljesítménymutatók használata és a szervezeti teljesítmény között.

Más nemzetközi felmérések tapasztalatai szerint⁵⁰ a JIT rendszerben működő vállalatok jelentős része a készletbefektetést sorolta az első helyre, mint legfontosabb teljesítménymutatót, de a szállítási teljesítmény és a minőség mutatói is magas értékelést kaptak. Ezzel szemben a hagyományos termelési rendszerekben a kihasználtsági mutatók középpontba állítása gyakran nagy termelési sorozatok gyártására ösztönöz, ami hosszú átfutási időket és magas készletszintet eredményezhet. A JIT rendszere teljesen ellentétes ezzel a szemlélettel, hiszen a kereslethez igazodó, rugalmas, minimális készlettel működő gyártás megvalósítását célozza. A működési elvek és a fontosnak tartott (és rendszeresen figyelt) teljesítmény-elemek itt tehát összhangot mutattak.

A Council of Logistics Management (CLM) egy széleskörű egyesült államokbeli kérdőíves felmérése alapján készült elemzés szerint az átlagos és a vezető vállalatok közötti összehasonlítás alapján elmondható, hogy *a logisztikai teljesítményt* – más tényezők mellett – *a releváns teljesítménymérési képesség is befolyásolja* (Fawcett–Clinton, 1996). A teljesítménymérés jelentősége az átlagos vállalati körben is nőtt az előző években, de az élenjáró vállalatok nagyobb gondot fordítottak a stratégia támogatására, és inkább igyekeztek felhasználni a fogyasztóktól származó információkat is. A kutatók kiemelték olyan területeket is, ahol nincs nagy különbség a két vállalati kör között: a vezető cégek között sem túl széles körben elterjedt a tevékenység-alapú költségszámítás, illetve a különböző osztályok, részlegek közötti koordináció segítségével az egységes, konzisztens teljesítménymutatóknak nincs sokkal meghatározóbb szerepe az élenjárók esetében sem.

Daugherty et al. (1996) 127 vállalatra kiterjedő felmérése az *integrált logisztikai szemlélet és a logisztikai teljesítmény kapcsolatát* vizsgálta. A logisztikai teljesítményt hétfokozatú skálán értékelték a válaszadók, a következő hat tényezőn keresztül: fogyasztói kiszolgálás fejlesztése, minőségfejlesztés, termelékenység javítása, költségcsökkentés, stratégiai fókusz erősítése, átfutási idő csökkentése. Az integrált logisztikai szemlélettel jellemezhető vállalatok valamennyi jellemző esetében szignifikánsan jobb teljesítményt jeleztek. Egy későbbi kutatásban (Stank et al., 1999) a logisztikai és a marketing funkció integrációjának hatásait elemezték egy 309 elemű mintán. Az eredmények szerint a két funkció együttműködése kapcsolatban van a logisztikai vezetők által észlelt logisztikai teljesítménnyel. Az integrált működés

⁵⁰ Az Egyesült Államokban, Kanadában, Írországban és Nagy-Britanniában JIT rendszerben termelő cégek rangsorolták fontosságuk szerint a következő szempontokat: készletberuházás, szállítási teljesítmény, minőség, termelési átfutási idő, a munka termelékenysége, helykihasználás (idézi Horngrén–Foster–Datar, 1996, p. 761).

mellett például szignifikánsan jobbnak tartották a vevői elvárások teljesítését, vagy a speciális igényekre való reagálást a vezetők.

Forza és Salvador (2000) a World Class Manufacturing nemzetközi kutatási program keretében végzett kutatásában arra a következtetésre jutott, hogy a *jobb teljesítménymérési gyakorlat jobb teljesítményhez vezet* (a teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére a szakirodalom elemzése alapján a teljesítmény-visszacsatolások hét dimenzióját különböztették meg: célelés visszacsatolása, dinamizmus, költség-alapú, illetve nem költség-alapú visszacsatolások hasznossága, időbeli megfelelés, személyes visszacsatolások, a teljes folyamat teljesítményének követése).

Összességében a szaporodó kutatások a vállalati teljesítmény, illetve a teljesítmény mérése (és befolyásolása) iránti növekvő érdeklődést jelzik. A kutatások egy része a teljesítménymérési gyakorlat jellemzőit vizsgálja (elvárások, alkalmazott módszerek, a teljesítménymérés összhangja a vállalati célokkal, stb.), de egyre nagyobb az érdeklődés a teljesítményt, illetve a teljesítménymérést befolyásoló tényezők feltárása iránt (az operatív működés, különböző menedzsment módszerek, a követett szemléletmód és a teljesítmény, illetve a teljesítménymérés kapcsolatának elemzése, stb.).

3.1.3. További kutatási irányok

Az előbbieken láthattuk a teljesítménymérés kérdését érintő kutatások főbb témaköreit. A *további kutatási irányok kijelölésével* kapcsolatban érdemes a Cambridge-ben alakult Teljesítménymérési Kutatóközpont prominens személyisége, Andy Neely (1999) véleményét figyelembe vennünk, aki két fontos problémára, “kutatási részre” hívja fel a figyelmet:

Egyrészt kevés a tapasztalat arra vonatkozóan, hogy *a fejlettebb teljesítménymérési módszereket alkalmazó vállalatok valóban jobb teljesítményt nyújtanak-e*. Ezt sugallja a logika, s többen utalnak is rá, hogy “empirikus tapasztalatok szerint jobb teljesítmény figyelhető meg”, ugyanakkor részletes kutatási eredmények nemigen állnak rendelkezésre. Másrészt meglepő módon, de szintén kevés a *tapasztalat a működési és pénzügyi teljesítmény, illetve általában a különböző teljesítmény-elemek kapcsolatáról*. Neely idézett cikkében négy fő kutatási kérdéskört javasolt a jövőre:

1. Milyen tényezők határozzák meg az üzleti teljesítményt?
2. Hogyan mérhető az üzleti teljesítmény?
3. Hogyan döntsünk arról, hogy milyen teljesítménymutatókat alkalmazzunk?
4. Hogyan “menedzselhető”, működtethető a teljesítménymérési rendszer?

Látható tehát, hogy a vezető kutatók által javasolt fő vizsgálati területek – a Neely (1999) által is idézett széles és növekvő szakirodalmi bázis, kutatások ellenére, illetve mellett is – az alapokra irányulnak. Mindez nem véletlen, hiszen a vállalati teljesítmény mérése és menedzselése hatalmas témakört ölel fel, s a hatások elemzése (kapcsolatok feltárása, egy-egy módszer eredményességének értékelése, stb.) időben is kiterjedt kell, hogy legyen. Számos kérdés merül fel: a teljesítményt befolyásoló tényezők feltárása, a konkrét vállalatokra szabható rendszerek kialakítási és működtetési módjának meghatározása, a teljesítménymérési rendszer hatásainak, a különböző módszerek, keretek előnyeinek és hátrányainak elemzése, az előrejelzést is szolgáló teljesítménymutatók kialakítása mind-mind olyan terület, ahol további kutatásoknak van helye.

Az üzleti teljesítmény nem egyetlen vállalati funkció tevékenységének a következménye, s ezt a befolyásoló tényezők feltérképezésénél is szem előtt kell tartanunk. A fejlesztések egyik fő akadályát Neely is a funkcionális határok nehéz áthághatóságában látja, ami nemcsak a vállalati funkciókra, hanem az akadémiai kutatásokra is érvényes. Különböző menedzsment tudományok művelői számos kutatást végeztek a témával kapcsolatban, ritka azonban az átjárás az egyes területek között. Az előrelépés kulcsát egyre többen a multidiszciplináris megközelítésekben látják, melynek alapja a közös nyelv megtalálása, s a közös kutatási programok kialakítása lehet. E területen tehát akad még bőven tennivalónk. Reményeim szerint – felhasználva a pénzügyek, a vezetői számvitel, a termelésmenedzsment, a logisztika, s közvetve a marketing, a stratégia közelítésmódját – az említett átjárás javításához e kutatás is hozzájárulhat. Szerencsére vannak elődök a hazai szakirodalomban, s a vállalati gyakorlatban is egyre nagyobb az érdeklődés a téma iránt, mint a következő alfejezetben is látható majd.

3.2. A vállalati teljesítménymérés a hazai szakirodalomban és gyakorlatban

A disszertáció előző részeiben többször is utaltam az érintett témakörökhöz kapcsolódó hazai irodalomra is. A következőkben röviden áttekintem a témához kapcsolódó hazai tapasztalatokat, a szakirodalmi bázis alakulását és a kutatási tapasztalatokat.

3.2.1. A szakirodalmi bázis alakulása

A hatékony vállalati működés követelményének megfogalmazása, s az ezt szolgáló módszerek kutatása egyáltalán nem új a hazai szakirodalomban, vállalati

gyakorlatban. A kérdéskör már a hetvenes-nyolcvanas években megjelenik különböző, a vállalati hatékonyságot és ösztönzést elemző munkákban.⁵¹

A nyolcvanas években a Ladó László által szerkesztett Szervezettség és hatékonyság című könyvsorozatban sok tekintetben ma is korszerű módszertani ismeretek váltak hozzáférhetővé, s ma is érvényes, megfontolásra érdemes gondolatok, s továbbra is aktuális kérdések fogalmazódtak meg. A sorozat a kutatás témája szempontjából jelentősebb munkái: Bordáné (1986), Ladó (1981), Mészáros (1984), Szűts (1983). E sorozaton kívül is megjelentek témához tágabban kapcsolódó, de mindenképpen további gondolkodásra, fejlődésre ösztönző művek, mint például Marosi (1980) munkája, mely a szervezet és a szervezés hatékonyságát is vizsgálja.

Szűts (1983) például a vállalati hatékonyság elvi kérdéseivel és mérésének módszertani problémáival foglalkozik. Rámutat, hogy a vállalati hatékonyság komplex értékelésének gondolata már a hetvenes években megjelent Magyarországon. A felismerés, hogy egyetlen mutatószám nem képes a vállalati hatékonyságot tükrözni, elvezet egy többdimenziós hatékonyság fogalom bevezetésének igényéhez, mely a célok teljesülését, az eredmények és ráfordítások eddig nem számszerűsített elemeit, s a vállalati működés hatékonyságot befolyásoló elemeit is tartalmazza.⁵²

A sorozat egy másik – korábban már idézett – kötetében Bordáné (1986) amellel érvel, hogy a számvitel képes a vezetési eszköz szerepét betölteni. A munka bevezetésében említett probléma, miszerint a számvitel és az elemzés főként az ellenőrzési funkcióban támogatta a vezetést, s nem szolgálta megfelelően a döntéstámogatást, bizonyos tekintetben ma is aktuális.

Bár a vállalati teljesítménymérés fogalma közvetlenül nem került be a hazai szaknyelvbe, az elmúlt évtizedben tovább bővült a teljesítménymérés módszereinek fejlődését is szolgáló magyar nyelvű irodalom. A hazai szerzők munkái mellett egyre több külföldi szakkönyv fordítása is elkészült.

⁵¹ De gondolhatunk ezt megelőzően akár a "múlt rendszer" törekvéseire, a három- vagy öt éves tervek célkitűzéseire, a különböző vállalati mozgalmakra is – bár ezek eredménye nem feltétlenül esik egybe a mai hatékonysági követelményekkel.

⁵² A kutatás a faktorelemzés módszerét felhasználva igyekezett meghatározni a vállalati hatékonyság alapvető tényezőit. A beazonosított faktorok (a volumen-, a korszerűség-, az innováció-, a produktivitás-, a rezszi-, a nyereség-, a holtmunka-, az élők munká-, és a technikai felszereltség faktor) ma minden bizonnyal mások lennének, a szemléletmód azonban (a hatékonyság két összetevőjének: a cél megvalósulása és az eredmény-ráfordítás viszony megkülönböztetése, illetve az utólagos tényrögzítés helyett a hatékonyság aktív befolyásolására való törekvés a mérésben) ma is relevánsnak tekinthető. A felmerülő értelmezési és módszertani kérdések (hogyan mérhető, követhető nyomon a hatékonyság) a kilencvenes évek nemzetközi irodalmában is aktuálisak.

A pénzügyi elemzési módszereket, mutatószámok alkalmazását bemutató munkák közül kiemelést érdemelnek például Bordáné (1990, 1994), Virág (1993, 1996), Hajdú–Virág (1993, 1996) munkái. A Horváth Péter nevéhez kötődő első hazai kontrolling szakkönyvet (1990)⁵³ számos gyakorló szakemberek számára készült, esetenként egy-egy részterületre irányuló kézikönyv követte. Egyre több a kontrolling eszközrendszerét, illetve gyakorlati tapasztalatokat bemutató szakcikk, konferencia-előadás is (pl. Kiss, 1997; Radó, 1990, 1998; Salamon, 1993). A költséggazdálkodás témakörében megjelent könyvek és cikkek a döntéstámogatást szolgáló módszerek, a fedezet-számítás, a tevékenység-alapú költségszámítás ismertté válását segítették, segíthetik (például Balogh, 1994; Bosnyák, 1993; Koltai, 1992; 1994; Koltai–Tamássy, 1996; Ladó, 1999). Noha a vezetői számvitel fogalma nemigen terjedt el széleskörűen a hazai gyakorlatban, számos munka hívta fel a figyelmet a vezetői döntéstámogatás, s az ezt szolgáló számviteli módszerek, információs rendszerek szükségességére (például Bodnár, 1997b; Csányi, 1994; Grimshaw, 1993; Horváth–Mészáros, 1997).

Megjelent magyarul a vállalati teljesítmény többszemponútú megközelítését alkalmazó Balanced Scorecard stratégia teljesítménymérési rendszert bemutató alapkönyv (Kaplan–Norton, 1998). A tulajdonosi értéket középpontba állító iskola egyik, diszkontált cash-flow alapú értékelési módszert alkalmazó kiemelkedő munkája (Copeland et al., 1999) mellett a közelmúltban megjelent az említett EVA-mutató használatát javasoló egyik mű fordítása is (Ehrbar, 2000). Az üzleti folyamatokhoz kapcsolódó benchmarking irodalma is bővült (Camp, 1998), s a sor még folytatható.

A logisztika és a termelésmenedzsment területén az elmúlt években több szakkönyv jelent meg, melyek segíthetik a már idézett gondolat megértését és elterjedését, mely szerint az érték, az értékteremtés forrása a vállalati működésben van, s a vállalat pénzügyi/piaci teljesítményének javításához a működési teljesítményen keresztül vezet az út. A teljesség igénye nélkül néhány szakkönyv (szöveggyűjtemény, esettanulmány-gyűjtemény, egyetemi jegyzet): Chikán–Demeter (szerk., 1999), Cselényi (szerk., 1997), Demeter (szerk., 1993), Gritsch (2000), Halászné (1998), Kőhegyi (szerk., 1995), Szegedi (1998), Szegedi et al. (szerk., 1999), Prezenszki (1997), Vörös (1991). A logisztikai folyamatok, illetve egyes elemei teljesítményének mérése, a logisztika és a számvitel kapcsolatának elemzése, a logisztikai kontrolling, a logisztikai benchmarking fogalmához kapcsolódó kérdések tárgyalása is terjed (pl. Bácsi, 1999; Dolgos, 1996, 1997, 1999, 2000; Dolgos–Gritsch, 2000;

⁵³ A könyv első, 1990-es kiadását több újabb kiadás, majd 1997-ben egy átdolgozott változat követte.

Dolgos–Wimmer, 1995, 1996, 1999; Francsovcics–Kadocsa, 1994; Kadocsa, 1994; Kadocsa–Francsovcics, 1993; Horváth, 1998; Horváth–Gritsch, 1996; Kiss, 1997; Tarnai, 1997; Vörösmarty–Wimmer, 1998; Wimmer 1997, 1998, 1999, 2000).

Az érték és az értékteremtés fogalma már több értelmezésében is jelen van a hazai irodalomban. A tulajdonosi érték (Reszegi, 1998), a fogyasztó érték, mint a marketing fontos eleme (Reketye, 1997), a vevőkapcsolatok értéke (Mandják, 2000), az értéket teremtő vállalati folyamatok elemzése (Chikán–Demeter, szerk., 1999), az értéket teremtő vagy romboló vállalati központok (Bögel–Salamonné, 1997) fogalma egyaránt megjelent. Kiemelendő a gazdaságtikai, érintett-alapú megközelítések (pl. Pataki–Radácsi, 1999), s a környezeti teljesítmény mérésével, figyelemmel kísérésével kapcsolatos elemzések terjedése is (pl. Csutora, 1999; Kerekes et al., 2000).

Érdemes röviden említést tenni a teljesítménymérés non-profit szférában való alkalmazásáról, illetve annak szükségességéről. Az elmúlt években megjelent cikkek, tanulmányok, konferenciák sora bizonyítja, hogy e kérdéskör jelentőségének felismerése a közszférában is megkezdődött (lásd például Király, 1999; Vámos, szerk., 1996).

Oktatás, szakmai fórumok

A teljesítménymérés és az értékteremtés témájához kapcsolódó szakkönyvek és cikkek mellett az oktatásnak, illetve a különböző továbbképzéseknek, konferenciáknak is fontos szerepe van a korszerű szemléletmód elterjedésében. Az elmúlt évtizedben ezen a területen is jelentős előrelépés történt. A Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem több tanszékén folyik a témához kapcsolódó oktató és kutató munka. A Termelésmenedzsment és logisztika, a Vállalatértékelés és vállalatfinanszírozás, a Vezetés és szervezés szakirányok hallgatói részletesebben is megismerkedhetnek a vezetői számvitel, a kontrolling, a teljesítménymérés módszereivel. A posztgraduális oktatásban, a vállalati szakemberek továbbképzésében is egyre népszerűbbek a kapcsolódó ismeretek. A kontrolling területének vezető tanácsadó cége 1993 óta rendszeresen megszervezi Controlling Akadémiáját. A logisztikai képzésben például a Magyar Logisztikai Beszerzési és Készletezési Társaság (MLBKT) és a Logisztikai Fejlesztési Központ (LFK) különböző szintű tanfolyamain évek óta oktatnak a logisztikai folyamatok pénzügyi elemzéséhez és a teljesítmény méréséhez kapcsolódó tárgyakat. A megemlített képzések mellett ma már az ország több egyetemén és főiskoláján folyik kontrolling, vezetői számviteli, illetve logisztikai, termelési kontrolling témájú képzés is. A szakmai fórumok, konferenciák között említést érdemel például a Budapesti Controlling Fórum, melyet több mint egy évtizeddel ezelőtt rendeztek meg

először, illetve a különböző logisztikai konferenciák, fórumok is. Az MLBKT 2000. évi éves kongresszusán külön szekció foglalkozik majd a teljesítménymérés témájával.

A vállalati gyakorlat fejlődésében a tanácsadók, a külföldi tulajdonosok, az oktatás, a szakmai fórumok egyaránt fontos szerepet játszanak. A külföldi tulajdonos sok esetben “hozza” a saját bevált kontrolling rendszerét, elemzési módszereit, de az erősödő verseny is rákényszerítheti a hazai vállalatokat az új eszközök felkutatására. A módszertani fejlődésben a szakirodalom jobb hozzáférhetősége, s a különböző szakmai konferenciák, szakirányú tanfolyamok kínálatának bővülése mellett a tanácsadásnak is fontos szerepe van. A stratégia, a szervezetfejlesztés, a kontrolling, a minőségmenedzsment, a logisztika, stb. területén működő cégek tevékenysége is jelentős katalizátor szerepet tölt be a gazdálkodás módszertanának fejlődésében. A tapasztalatok szerint a különböző elemek (szakirodalom, oktatás, tanácsadás) nálunk is erősítik egymást, s az új külföldi koncepciók becsatornázása is egyre gyorsabbá válhat.

A hazai vállalati gyakorlat megismeréséhez a különböző kutatási programok mellett a vállalati eseteket feldolgozó szakdolgozatok, tudományos diákköri dolgozatok is hozzájárulhatnak. Az elmúlt években – ahogyan az oktatásban is egyre nagyobb hangsúlyt kaptak a kapcsolódó témák – örvendetesen megszorodott ezeknek a munkáknak a száma is. Feldolgozásuk hasznos adalékokkal szolgálhat a kutatók számára is. Szaporodnak a konkrét vállalati példákat, illetve az általános (tanácsadói, vagy kutatásokon alapuló) tapasztalatokat feldolgozó szaccikkek is.

3.2.2. Kutatási eredmények

A kutatási tapasztalatokat tekintve a már idézett Versenyképesség-kutatás több alprojektje is vizsgált a vállalati teljesítmény alakulásához, illetve a teljesítmény méréséhez is kapcsolódó témákat. A kérdőíves felmérés néhány kérdése a vállalati teljesítmény különböző elemeit, illetve a teljesítménymérés gyakorlatát vizsgálta. A kontrolling területén a BKE Vezetés-Szervezés tanszékén folytatott kutatások emelhetők ki (lásd például Bodnár, 1997, 1999). A következőkben néhány, a kutatás témájához kapcsolódó megállapítást emelek ki a Versenyképesség-kutatás, illetve más hazai elemzések eredményeiből.

A működési teljesítmény és a pénzügyi teljesítmény kapcsolatának egyes elemeire világít rá Gelei (1997) elemzése. Eszerint a vállalatok logisztikai fókuszának erősödésével párhuzamosan több dimenzióban (piaci részesedés, termékek illetve szolgál-

tatások minősége, tőkejövedelmezőség) szignifikánsan javult a vállalati teljesítmény. Demeter (1997b) ugyanakkor arra a következtetésre jut, hogy a termelési teljesítmény, a termelési funkció működésének hatékonysága közvetlenül gyakorlatilag nem hat a vállalatok pénzügyi illetve piaci versenyképességére.

A Versenyképesség-kutatás logisztika alprojektjének (Gelei, 1997) fő megállapításai szerint a hazai vállalatok logisztikai gyakorlata elmarad a fejlett piacgazdaságok mögött. Alacsony presztízs és stratégiai fontosság, a logisztikai tevékenységek alacsony integrációs szintje, a teljesítményfókusz helyett a költségfókusz és a rövid távú versenykapcsolatok dominanciája jellemzi e gyakorlatot. Az eredmények arra is felhívják a figyelmet, hogy a logisztikai teljesítmény elemeinek rendszeres és szisztematikus mérése nem jellemző a hazai vállalati gyakorlatra. Ugyanakkor ez nem jelenti azt, hogy a kérdés fontosságát nem érzik a vállalatok: az egy évvel korábbi logisztikai kongresszus résztvevői körében végzett felmérés eredményei szerint arra kérdésre, hogy a következő három évben milyen jelentőségűek lesznek a logisztikai rendszer fejlődésének bizonyos elemei, a költségcsökkentést és a logisztikai információs rendszerek integrálódást említették az első helyen a válaszadó vállalatvezetők. A logisztikai szolgáltatás színvonalának szisztematikus mérése az ötödik helyre szorult, de az ötfokozatú skálán így is közel 4 pontos átlagot (4 = fontos) ért el. (Gritsch, 1996).

A Versenyképesség-kutatás 1999. évi eredményei szerint a logisztikai fókusszal rendelkező vállalatok jobb teljesítményt nyújtottak a vállalati teljesítmény működési, piaci és pénzügyi dimenzióit tekintve egyaránt, mint a „logisztikát hanyagolók” (Dolgos–Gritsch, in: Czakó et al., szerk., 2000). Az eredmények a logisztika versenyképességben betöltött szerepére hívják fel a figyelmet.

A Versenyképesség-kutatás költséggazdálkodás alprojektje (Csányi et al., 1997) rámutatott, hogy a költséggazdálkodás elsődleges szerepét elsősorban az adóminimalizálás céljában látják a vállalatok, bár a közepes és nagyvállalatoknál a döntéstámogatás célja is megjelenik. A teljesítménymérési gyakorlattal kapcsolatban megállapíthattuk, hogy a pénzügyi és költség-alapú mutatók és elemzési módszerek dominanciája jellemző, amiben a vállalatokra nehezedő finanszírozási nyomásnak is fontos szerepe lehet. Ugyanakkor a vállalati szakemberek láthatóan érzékelték a nem pénzügyi elemek jelentőségét. A különböző mutatók, módszerek használata, illetve fontosságának megítélése nem feltétlenül esett egybe, s a megfogalmazott fejlesztési célokkal sem voltak általában összhangban a teljesítménymutatók. A minőség, illetve a fogyasztói kiszolgálás teljesítménymutatói esetében tapasztalhattuk leginkább ezeket az ellentmondásokat (Demeter, 1997a; Wimmer, 1997).

Chikán (1997a) tanulmányában két magyar részvétellel lebonyolított nemzetközi kutatás-sorozat, az IMSS (International Manufacturing Strategy Survey), és a GMRG (Global Manufacturing Research Group) felmérésének eredményeit is összeveti a Versenyképesség-kutatás tapasztalataival. A működési célokkal kapcsolatban érdekes, hogy a költségcsökkentés, a minőségjavítás és a rendelésteljesítés pontosságának megítélésében nincs szignifikáns különbség a hazai és a külföldi vállalatok véleménye között. A hazai vállalatok kevéssé tartották fontosnak a rendelésteljesítési idő csökkentését, vagy például a termékválaszték bővítését. A 12. táblázat a külföldi országok, illetve a magyar vállalatvezetők által felállított sorrendet foglalja össze.

12. táblázat

Termelési célok fontossági rangsora különböző országokban

	Magyaro.	Ausztria	Németo.	Nagy-Britannia	Hollandia	Olaszo.	USA	Japán
Költségcsökkentés	2	4	1	2	4	2	3	2
Gyorsabb rendelésteljesítés	5	3	5	5	3	4	5	4
Kommunikáció a külső partnerekkel	4	1	4	3	1	6	2	3
Jobb gyártási minőség	1	2	2	1	2	1	1	1
Megbízhatóbb szállítás	3	5	3	4	5	3	4	5
Termékválaszték	6	6	6	6	6	5	6	6

Chikán, 1997a alapján, részlet, p.143.

Egy feldolgozóipari vállalatok körében végzett felmérés (Lengyel, 1998) azt vizsgálta, hogy miben mérik a vállalatvezetők a vállalati sikert. A nyitott kérdésre adott válaszok három fő csoportba voltak sorolhatóak: a nyereség, a likviditás, illetve a növekedés, bővülés (megrendelések növekedése, export növekedése, szakmai színvonal fejlesztése, stb.) témakörébe tartoztak a válaszok. A magukat sikeresnek minősítő cégek fele nem volt nyereséges – ez a kör a siker fő tényezőjét a növekedésben, fejlesztésben látta.

Magyarország logisztikai centrummá válásának esélyeit vizsgálta a BKÁE és a BME együttműködésében folytatott kutatási projekt (Gritsch et al., szerk., 2000.). A kutatás az értékadó logisztikai szolgáltatások növelését, s a tudás-alapú előnyök kiaknázását jelöli meg fejlesztendő célként, melyek egyfajta katalizátor-hatást tölthetnek be

a gazdaságban. A fő teendők között szerepel a logisztikai kultúra fejlesztése és a szemléletmód terjesztése, mivel a tapasztalatok szerint a hazai vállalatok csak most kezdik felismerni az integrált logisztikai szemlélet fontosságát, s versenyképességben betöltött szerepét.

Összességében – az előbbieken a teljesség igénye nélkül áttekintett – magyar nyelvű irodalomban a korszerű nemzetközi menedzsment ismeretek becsatornázását, s hazai viszonyokhoz való igazítását segítő, illetve a hazai tapasztalatokat feldolgozó, elemző munkák egyaránt megtalálhatóak. Mindez jó alapot jelent a továbblépéshez a vállalati gyakorlatban, a kutatásban, az oktatásban egyaránt. A korszerű módszerek megismertetése mellett a szemléletmód fejlesztése, s a különböző menedzsment területek közötti átjárhatóság növelése, a kapcsolatok keresése, az összefüggések feltárása kiemelt fontosságú a továbblépéshez.

4. A kutatás módszere

Kutatásom feltáró és magyarázó jellegű, (1) a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának megismerését, (2) a különböző teljesítményelemek (a működési, a piaci és a pénzügyi teljesítmény) kapcsolatának vizsgálatát, valamint (3) a teljesítménymérési módszerek alkalmazása és a vállalati teljesítmény összefüggéseinek elemzését célozta. Az elemzések kérdőíves adatok feldolgozására épültek, ami viszonylag széles vállalati kör (kb. 300 vállalat) elérését tette lehetővé.

A disszertáció elméleti részében felvázolt négy fejlődési irány közül az empirikus kutatás főként a teljesítménymutatók szélesebb körének alkalmazására koncentrált. Ezt részben a kutatás célkitűzése, feltáró jellege indokolta. A különböző teljesítménymutatók, elemzési eszközök, információforrások használata és fontosságának megítélése a vállalati teljesítménymérésben alkalmas arra, hogy feltárjuk a vállalatok által képviselt (deklarált, illetve ténylegesen képviselt) értékeket, s szemléletmódbeli változásokat, különbségeket. Emellett a választott módszertan, a kérdőíves adatok elemzése is e kérdéskör elemzését támogathatja leginkább.⁵⁴

A kutatás *első kérdéskörében azt vizsgáltam, hogy "Mit mérnek?"* a hazai vállalatok, hogyan jellemezhető teljesítménymérési gyakorlatuk, érvényesülnek-e külföldön megfigyelhető tendenciák. A jellemzéshez, értékeléshez az elméleti ismeretek és a nemzetközi tapasztalatok alapján összeállított modell szolgált keretként (lásd 4.1. fejezet).

A vizsgálat *második fő területe* nem közvetlenül a mérés gyakorlatára irányult, hanem *az eredményekből kiolvasható összefüggésekre, a működési és a pénzügyi teljesítmény* sokat emlegetett, de ritkán kimutatott *kapcsolatának vizsgálatára*. A nemzetközi kutatási tapasztalatok áttekintésekor láthattuk (Neely, 1999), hogy ezeket a kérdéseket a kutatási "rések" közé sorolják a szakértők. Ezt a kérdéskört mindenképpen fontosnak tartottam bevonni a vizsgálatba, figyelembe véve a kutatás egyik alaptézisét, miszerint nem a teljesítmény mérése, hanem annak menedzselése,

⁵⁴ A költséggazdálkodási módszerek fejlődése, vagy az integrált teljesítménymérési rendszerek alkalmazása korlátozottan vizsgálható kvantitatív módszerekkel, mint ezt a nemzetközi kutatási gyakorlat is jelzi. A Versenyképesség-kutatás kérdőíveiben szerepeltek ugyan különböző költséggazdálkodási és teljesítménymérési módszerek (pl. tevékenység-alapú költségszámítás, Balanced Scorecard) alkalmazására vonatkozó kérdések, ezek értékelése azonban önmagában nem teszi lehetővé a mélyebb elemzést. Viszonylag új, a hazai gyakorlatban nem túl széles körben ismert módszerekről van szó, s egy-egy új módszer bevezetése önmagában még nem jelenti a hatékony felhasználást. Mind a korszerű költséggazdálkodási módszerek, mind az integrált teljesítménymérési rendszerek esetében konkrét alkalmazások vizsgálata, vállalati esetek elemzése segíthet hozzá a tapasztalatok feldolgozásához, a jobb megértéshez, a buktatók feltárásához.

fejlesztése a fő cél. A teljesítmény fejlesztéséhez meg kell értenünk a vállalati működés ok-okozati kapcsolatait, a különböző teljesítményelemek egymásra hatását. Ezeknek a kapcsolatoknak a feltárása és megértése hozzásegíthet a működést támogató, s a vállalati teljesítmény javítását szolgáló teljesítménymérési rendszerek kialakításához.

Kutatás harmadik kulcsterülete az előző két kérdéskört kapcsolja össze: a különböző teljesítményt nyújtó vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát igyekeztem összehasonlítani abból a szempontból, hogy mennyiben eltérő a sikeres, illetve kevésbé eredményes vállalatok szemléletmódja, illetve gyakorlata. (A három kérdéskör kapcsolatát a 4.3. alfejezetben található vizsgálati térkép foglalja össze.)

A fejezet további részeiben bemutatom a hazai gyakorlat jellemzésére összeállított kutatási modellt, a kutatás során előzetesen megfogalmazott hipotéziseket, valamint a kutatás módszertani jellemzőit és vizsgálati térképét.

4.1. A kutatási modell

A vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzésére – a nemzetközi szakirodalom előző fejezetekben bemutatott tapasztalatait felhasználva – összeállítottam egy kutatási modellt, melynek elemeit az 5. ábra foglalja össze. A teljesítménymérési gyakorlat kutatás szempontjából kiemelt jellemzői eszerint:

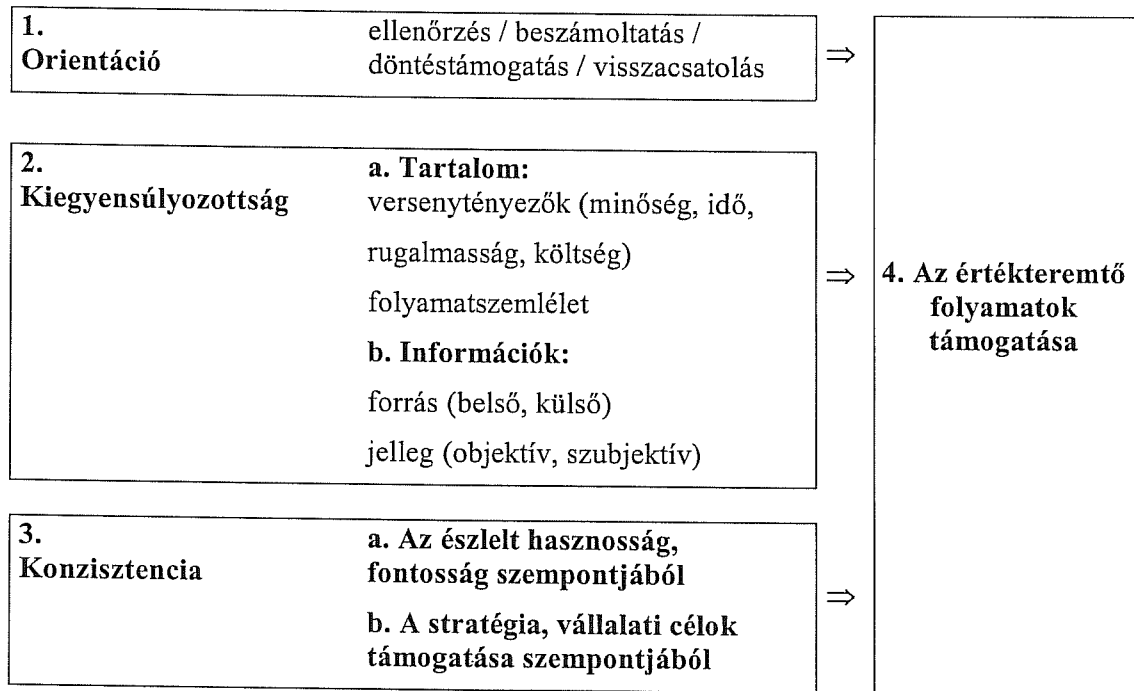
- (1) az *orientáció*
(támogatott célok, tevékenységek),
- (2) a *kiegyensúlyozottság, több szempontúság*
(a tartalom illetve a felhasznált információk szempontjából), és
- (3) a *konzisztencia*
(a fontosságnak, illetve a kitűzött céloknak való megfelelés).

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

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

5. ábra

A teljesítménymérési gyakorlat jellemzői – vizsgálati modell



A modell egyes elemeinek jelentése, tartalma a következő:

1. A teljesítménymérés orientációja

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

2. Kiegyensúlyozottság

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

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

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

A *felhasznált információkat* két szempont alapján vizsgáltam:

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

A többszemponútúsággal kapcsolatban érdemes megjegyezni, hogy a sokféle módszer, mutató, információforrás alkalmazása önmagában nem jelent értéket. Az alkalmazott módszerek számának vizsgálata éppen ezért túlzott mennyiségi szemléletet jelentene. Bár a teljesítmény egyoldalú (például csak pénzügyi módszerek használó) megközelítése az elméletek és a gyakorlati tapasztalatok szerint sem tekinthető célszerűnek, a teljesítménymutatók és mérési módszerek túlbujánzása sem az.

A hangsúly a kiegyensúlyozottságon, a különböző elemzési eszközök, teljesítménymutatók összhangján kell, hogy legyen, mint ezt számos korábban bemutatott teljesítménymérési keret (például a Balanced Scorecard, a SMART) is hirdeti. Az egyensúly természetesen relatív fogalom, s a rendelkezésre álló információk alapján közvetlenül nehezen mérhető, figyelembe véve a teljesítménymérési rendszerek "vállalatra szabottságának" követelményét is. A kutatás során az alkalmazott módszerek, illetve felhasznált információforrások többoldalúságának elemzése tűnt a leginkább célszerű megközelítésnek. A többszemponútúság ugyanakkor nem jelenti automatikusan az integrált szemléletet, a különböző tényezők kapcsolatának, egymásra hatásának figyelembe vételét. Ez utóbbi szempontot a következő tényező, a konzisztencia hivatott jellemezni.

3. Konzisztencia

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

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

Az észlelt fontosság (hasznosság) és a használat összhangjának vizsgálata során a korábban (2.5. alfejezet) bevezetett "túlmérés" illetve "alulmérés" fogalmakat használtam.

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

4. Az értékteremtő folyamatok támogatása

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

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

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

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

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

4.2. A kutatás hipotézisei

Ebben az alfejezetben az előbbi kutatási modell logikájára építve bemutatom a kutatás kiinduló hipotéziseit a három vizsgált kérdéskörben.

4.2.1. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata

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

1. Láthattuk, hogy a külföldi vállalati gyakorlatban a teljesítménymérésben a hagyományos módszerek dominanciája mellett a relevánsabbnak értékelt (többszempontú, nem pénzügyi elemeket is tartalmazó, külső forrásokra is építő, a stratégiához és a vállalati folyamatokhoz kapcsolódó, stb.) módszerek terjedése jellemző.
2. A hazai kutatási eredmények azt jelzik, hogy a magyar gazdaságban az átmenet befejeződött, vállalataink szemléletmódját, működési alapelveit a piacgazdasági szemlélet hatja át. Ugyanakkor a napi működésben, az alkalmazott módszerekben kevésbé jelentkezett még ez a szemléletváltás (Chikán et al., szerk., 1996; Czako et al., szerk., 1999).

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

A kutatás első kérdéskörében (a teljesítménymérési gyakorlat jellemzése) előzetes hipotézisem az volt, hogy a hazai vállalatok⁵⁵ teljesítménymérési gyakorlatában is teret hódítanak a külföldön korszerűnek ítélt módszerek. A szemléletmód (bizonyos tényezők fontosságának felismerése) azonban gyorsabban terjed, mint az e szemléletmódot szolgáló módszerek tényleges használata. Az alkalmazott módszerek még nem támogatják megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

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

1. A teljesítménymérés orientációja

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

2. Kiegyensúlyozottság

Tartalom – Versenyelőny-források, versenytényezők

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

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

⁵⁵ A "hazai vállalatok" megjelölés némileg pontatlan, mivel nem homogén csoportot takar. A multinacionális nagyvállalatok hazai leányvállalatait, vagy a kisebb hazai vállalkozásokat például meglehetősen eltérő gyakorlat jellemezhet. A külföldi szakmai tulajdonos általában saját bevált gazdálkodás-módszertani eszközeit igyekszik bevezetni, míg kisebb hazai vállalatok esetében sok esetben a szakismeretek illetve a források hiánya nem teszi lehetővé, de gyakran a vállalat mérete nem is teszi szükségessé a legújabb módszerek alkalmazását. A kutatásban vizsgált vállalati kör – mint ez a minta jellemzésekor a 4.3.2. szakaszban látható majd – e tekintetben mentes a "szélsőségektől".

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

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

Tartalom – Folyamatok szakaszai

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

Felhasznált információk

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

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

3. Konzisztencia

Észlelt hasznosság és használat

H5a: A hagyományos teljesítménymutatókat tekintve (pl. költségek, termelékenységi mutatók, kihasználtság) “túlmérés” jellemzi vállalatainkat.⁵⁶

H5b: Az újabban fontosabbá vált versenytényezőket (pl. minőség, idő, kiszolgálási színvonal) tekintve “alulmérés” jellemzi vállalatainkat.⁵⁷

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

⁵⁶ A korábban bevezetett kategóriáknak megfelelően “túlmérésnek” tekintjük, ha valamely tényezőt nem tartanak nagyon fontosnak, de mérnek a vállalatok.

⁵⁷ A korábban bevezetett kategóriáknak megfelelően “alulmérésnek” tekintjük, ha valamely tényezőt fontosnak tartanak, de nem mérnek a vállalatok.

Kapcsolódás a stratégiához

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

4. Az értékteremtő folyamatok különböző elemeinek támogatása

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

Az előbbi hipotézisek vizsgálata a vállalati gyakorlat leírását, értékelését szolgálta, az alkalmazott, illetve a vállalatok által fontosnak/hasznosnak tartott módszereket (mutatókat és információforrásokat) elemezve. Ezáltal képet kaphatunk a szemlélet (a különböző tényezők fontosságának megítélése) és a gyakorlat (a kapcsolódó módszerek használata) konzisztenciájáról is.

4.2.2. A különböző teljesítményelemek kapcsolata

A kutatás második kérdésköre a különböző teljesítményelemek kapcsolatát vizsgálta. A teljesítményméréssel foglalkozó kutatásokban az elmélet és az empirikus tapasztalatok között az egyik legnagyobb rés a működési és a pénzügyi kapcsolat vizsgálatában figyelhető meg (Neely, 1999). A kapcsolat meglétét szinte evidenciának tekintjük, az empirikus igazolás azonban gyakran hiányzik.

A kapcsolat logikailag könnyen belátható az értékteremtést középpontba állítva is:

1. Az irodalmi áttekintésben láthattuk, hogy a tulajdonosi érték növelése a fogyasztói érték előállításán, növelésén keresztül érhető el,
2. ugyanakkor a fogyasztói érték előállítása a vállalatok működési szintjén, az értékteremtő folyamatokon keresztül történik.

Mindebből következik az a feltételezés, hogy a működési teljesítmény javításának a tulajdonosi érték növekedését kell szolgálnia, s a pénzügyi teljesítmény javulásában is meg kell jelennie. A kérdéssel kapcsolatos kevés empirikus tapasztalat valószínűleg az operacionalizálás nehézségével is összefügg. A tulajdonosi érték meghatározása nem könnyű feladat, hiszen számos nehezen számszerűsíthető tényező, például különböző várakozások (növekedési potenciál, várható piaci változások, stb.) is befolyásolják. Mivel a rendelkezésre álló kérdőíves adatok alapján a tulajdonosi érték

nehezen vizsgálható, az elemzésben a pénzügyi teljesítmény különböző jellemzőit vettem figyelembe. Bár nem tehetünk egyenlőségjelet a tulajdonosi érték és a pénzügyi teljesítmény közé, a működési és a pénzügyi teljesítményelemek kapcsolatának vizsgálata közelebb visz a tulajdonosi értékre való hatások elemzéséhez is. A kutatás fókuszában azonban a különböző teljesítményelemek, a működési, piaci és pénzügyi teljesítmény kapcsolatának elemzése, s ezen belül is kiemelten a működési (az értékteremtő folyamatok által meghatározott) és a pénzügyi teljesítmény kapcsolatának vizsgálata állt.

A kiinduló hipotézis szerint:

H8: A pénzügyi teljesítmény alakulásában meghatározó a működési teljesítmény szerepe.

Függvényszerű kapcsolatot nem feltételezhetünk, hiszen a pénzügyi teljesítményt számos egyéb tényező is befolyásolja, akár alapvetően meg is határozhatja. Ilyen tényezők lehetnek a pénzügyi döntések (finanszírozás, befektetések), vagy külső, piaci változások (például a világpiaci árak változása). Hatékony vállalati működés, az értékteremtő folyamatok eredményes – s a piac által is elismert – működése esetén is elképzelhető például, hogy egy vállalat működési szinten nyereséges, ugyanakkor a például a fizetési határidők, követelések nem megfelelő kezelése miatt likviditási problémái vannak, s pénzügyileg eredménytelen. A pénzügyi teljesítményt – elvileg – befolyásoló tényezők közül a kutatás kiemelten a működési teljesítmény hatásával foglalkozott.

A hipotézis szerint a működési teljesítmény, az értékteremtő folyamatok eredményessége fontos befolyásoló eleme a pénzügyi eredményességnek. A vállalati *eredményesség* definiálása sem egyszerű, s egy-egy tényező kiemelése torz képet festhet. Problémát jelenthet az időtáv kérdése, hiszen egy-egy döntés hatása nem feltétlenül jelenik meg azonnal az eredményekben. A kutatásban a vállalati teljesítmény, eredményesség értékeléséhez célszerű volt a teljesítmény többféle dimenzióját, elemét figyelembe venni. Az eredményesség mérésére *pénzügyi, piaci és működési jellemzőket*, a vállalatok által adott, *versenyképességükre vonatkozó értékeléseket* használtam.

4.2.3. A teljesítménymérési gyakorlat és a teljesítmény kapcsolata

Az előző két kérdéskör azt vizsgálta, hogy mi jellemzi vállalataink teljesítménymérési gyakorlatát, illetve a vállalati teljesítmény különböző elemeinek (működési, piaci, pénzügyi teljesítmény) kapcsolatát. Joggal merül fel a kérdés, hogy a sikeres

vállalatok fejlettebb/korszerűbb teljesítménymérési módszereket alkalmaznak-e. A kutatás fókuszát figyelembe véve a kérdés tovább pontosítható, miszerint az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési gyakorlat jellemzi-e a jobb teljesítményt nyújtó vállalatokat?

1. A szakirodalomban elfogadott, hogy a teljesítmény mérése a teljesítmény menedzselésének, befolyásolásának feltétele. A vezetői döntések támogatásához releváns információkra van szükség, s a teljesítményt befolyásoló tényezők (értékteremtő tényezők) megértése és nyomon követése elengedhetetlen a sikerhez.
2. A vállalati teljesítménymérés módszerei az elmúlt évtizedben jelentős fejlődésen mentek keresztül, mely az értékteremtést és a vállalati stratégiát szolgálni képes, az operatív működés számára is releváns módszerek kialakítását hozta. Rendelkezésre állnak tehát új, relevánsnak tekintett eszközök.

Az alkalmazott teljesítménymérési gyakorlat értékelésére szolgálhatnak az előző pontban megfogalmazott jellemzők. Eszerint – a nemzetközi szakirodalmi tapasztalatokat is figyelembe véve – az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési gyakorlat:

1. a vezetői döntések támogatására orientált,
2. többszemponúság jellemzi mind a tartalmat (különböző versenytényezőkhöz, illetve a folyamatok különböző szakaszaihoz kapcsolódó tényezők), mind a felhasznált információkat (forrása, jellege) tekintve,
3. konzisztens a hasznosság/fontosság, illetve a stratégiai célkitűzések támogatása tekintetében.

A kutatás fókusza, az értékteremtő folyamatok szempontjából megfogalmazható a hipotézis, miszerint:

H9: A sikeres vállalatokat az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési gyakorlat jellemzi.

A hipotézis szándékosan nem utal a kapcsolat irányára. Az eredményesség és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolata önmagában nem jelzi az ok-okozati viszonyt. A teljesítménymérési módszerek megfelelő alkalmazása egyik fontos támogató tényezője lehet a stratégia alakításának és a mindennapi működési döntések meghozatalának, ugyanakkor természetesen nem egyetlen befolyásoló eleme a rendszernek. A logikai kapcsolat fordítva is felállítható: Az eredményesebb vállalatok

latokat a különböző gazdálkodás-módszertani eszközök konzisztens alkalmazása jellemezheti. Elképzelhető az is, hogy pénzügyileg sikeres cégek igyekeznek a különböző új módszereket kipróbálni, s esetükben eddig nem a teljesítménymérés járult hozzá a sikerhez, hanem a pénzügyi siker tette lehetővé a módszerek korszerűsítést.

A kutatás elsősorban a teljesítménymérési gyakorlat és a teljesítmény kapcsolatának vizsgálatára irányult, azzal az igénnyel, hogy megfogalmazzon lehetséges magyarázatokat a kapcsolat létére (vagy nemlétére) vonatkozóan. Az alapvető jellemzők és kapcsolatok feltárása, magyarázata számos további kérdést vetett fel, melyek későbbi kutatásokban – főként esettanulmányokon keresztül – vizsgálhatóak. (A további kutatási irányokra a következtetések bemutatását követően visszatérek.)

4.3. A kutatás módszertani jellemzői

Ebben az alfejezetben a kutatás módszertani jellemzőit mutatom be röviden, kitérve a kutatási filozófiára, a felhasznált adatokra és elemzési eszközökre, a minta jellemzőire, valamint a konkrét elemzésekhez felhasznált kérdésekre és módszerekre.

4.3.1. Kutatási filozófia, a kutatás előzményei

Az előzőekből is látható, hogy a kutatásban leíró, feltáró és magyarázó elemek (Babbie, 1996; Hussey – Hussey, 1997) is jelen voltak. Az első kérdéskör elemzése a teljesítménymérési gyakorlat jellemzőinek leírását szolgálta, a korábban bemutatott elméleti keret alapján. A hazai vállalatok által alkalmazott módszerek többszemponútú elemzése mellett igyekeztem a nemzetközi irodalomban is hiányolt, kevés empirikus tapasztalattal alátámasztott kérdésköröket is görcső alá venni. E témák közé tartozik a működési és a pénzügyi teljesítmény közötti kapcsolat elemzése, illetve a korszerűnek tartott teljesítménymérési gyakorlat és a teljesítmény kapcsolatának vizsgálata. E további két kérdéskör elemzése magyarázó jellegű, oksági kapcsolatok feltárására irányult. A vizsgált tényezők közötti kapcsolat létének tesztelése mellett az eredményesebb gyakorlat jellemzőit, forrásait is igyekeztem feltárni.

A kutatás közelítésmódja multidiszciplináris, kiemelt jelentőségű a különböző menedzsment területek, vállalati funkciók kapcsolódása, egymást támogató jellege. Marosi (1980) korábban már idézett művében arra hívta fel a figyelmet, hogy „az interdisziplináris kutatás problémái részben abból adódnak, hogy a társadalomtudományok mindegyike a saját „nyelvén” írja le és vizsgálja a vállalati rendszerek különböző tulajdonságait, jelenségeit, elemeit, stb.” (im. p.16.). A probléma – mint az a nemzetközi

irodalom áttekintése során, például Neely (1999) idézett kutatásiirány-javaslatában is látható volt – ma is fennáll, és nem is tekinthető magyar sajátosságnak. Ugyanakkor az egységes fogalomrendszer hiánya némileg nehezíti az előrehaladást, annak ellenére, hogy a különböző szakmák, menedzsment területek képviselői – a leírtak alapján úgy tűnik – sok esetben egyetértenek, s közös irányba mutatnak a kutatások.

A magyar vállalati gyakorlat feltárását – a hazai szakirodalom 3. fejezetben bemutatott örvendetes bővülése ellenére is – nehezíti, hogy a hazai szaknyelvben és vállalati szakzsargonban a vállalati teljesítménymérés nem igazán elterjedt fogalom. Szemben az angolszász gyakorlattal, ahol a teljesítménymérés (performance measurement) és a teljesítmény-menedzsment (performance management) az üzleti szakkönyvekben és folyóiratokban gyakorta megjelenik, a hazai szaknyelvben (még?) nem terjedtek el ezek a fogalmak. A külföldön vállalati teljesítménymérés címszó alatt felmerülő kérdések egy része a magyar irodalomban a kontrolling illetve a management control témakörében jelenik meg, ugyanakkor a vezetői számvitel fogalma (mely az angolszász, vagy a francia irodalomban magába foglalja a teljesítménymérést is) kevéssé honos. A teljesítményértékelés fogalmával ugyan egyre gyakrabban találkozhatunk, de ez jellemzően az egyéni teljesítmények értékelésére, az alkalmazottak teljesítményének vizsgálatára és ösztönzésükre vonatkozik. A hazai szakzsargon kategóriáinak részletes elemzése nem tárgya e disszertációnak, annyit azonban érdemes megjegyezni, hogy a témakörhöz kapcsolódó kérdéseket változatos, és olykor a nemzetközi terminológiától eltérő címszavak alatt találhatjuk meg a hazai irodalomban, illetve vállalati gyakorlatban. Mindezt az empirikus kutatás során is érdemes volt szem előtt tartani.

A kutatás jellemzően deduktív logikát követett, s kvantitatív adatelemzésre épült. Az elméleti ismeretek, előzetes tapasztalatok alapján megfogalmazott hipotéziseket a "Versenyben a világgal" kutatási program kérdőíves felméréseinek adatbázisát felhasználva vizsgáltam (részletesebben lásd később). A különböző teljesítménnyel jellemezhető vállalati csoportok elkülönítésére induktív közelítést használtam. A két módszer alkalmazása nem zárja ki, sőt kölcsönösen kiegészíti, segítheti egymást (Babbie, 1996, pp. 75-76.). Bár az induktív úton kialakított következtetések, hipotézisek nem tesztelhetők az adatbázisra építve, jó alapot szolgáltatnak egy esettanulmányokra épülő kutatás vázlatának és megcélzott vizsgálati elemeinek kialakításához.⁵⁸

⁵⁸ A kutatás folyamatban van, az OTKA F30628 számú pályázata keretében A teljesítménymérés a vállalati stratégia szolgálatában c. kutatási projektben Pecze Krisztina kolléganőmmel vállalati esettanulmányok készítésén, elemzésén dolgozunk. A projekt a korábbi kvantitatív elemzések folytatásának tekinthető.

A kvantitatív eszközök középpontba állítása mellett közvetlen vagy közvetett módon kvalitatív módszerek is szerepet kaptak. Az elmúlt években folytatott kutatások, a témában készült vállalati interjúk, konferencia-előadások, kerekasztal-beszélgetések, konzultált szakdolgozatok mindenképpen hasznos adalékokkal szolgáltak véleményem formálódásához, s jelen disszertáció elkészítéséhez is. A kvalitatív eszközök tehát – bár direkt módon nem képezték a kutatási metodológia részét – nyilvánvalóan befolyásolták az előzetes hipotézisek kialakítását, s a végső következtetések, ajánlások megfogalmazását is. A vizsgált kérdéskör jellemzői alapján ez tulajdonképpen természetesnek tekinthető. Az irodalmi áttekintést lezáró egyik fő következtetés a vállalati teljesítménymérési gyakorlat testreszabottságának, a konkrét vállalat stratégiájához és folyamataihoz való kapcsolódásának a követelménye volt. A kvantitatív adatelemzés egy átfogó, első helyzetkép nyújtására alkalmas, mely segít feltárni a vállalati gyakorlatban megjelenő szemléletmód jellemzőit, a deklarált, illetve ténylegesen képviselt értékeket, a különböző vállalatcsoportok gyakorlatának különbségeit, az elmúlt időszakban bekövetkezett változásokat. A kvantitatív elemzések alapjául szolgáló adatbázis egyben "kincsesbányát" rejt a kutató számára, s az adatok bősége segít leküzdeni a kérdőíves felmérés bizonyos korlátait is: a kérdések sok esetben lehetőséget adtak a válaszok konzisztenciájának tesztelésére, s a jellemző torzítások felismerésére. A kvantitatív elemzési eszközökkel feltárt összefüggések, az okozati kapcsolatokra vonatkozóan megfogalmazott lehetséges magyarázatok a későbbiekben esettanulmányokon keresztül tovább vizsgálhatóak, tesztelhetőek. Hasonlóképpen a "vállalatra szabott" rendszerek kialakításának tapasztalatainak, buktatóinak részletesebb elemzésére is ez a módszer szolgálhat.

A hipotézisek vizsgálatához, illetve további összefüggések feltárásához tehát a "Versenyben a világgal – A magyar gazdaság nemzetközi versenyképességének mikrogazdasági tényezői" kutatási program ("Versenyképesség-kutatás") adatbázisát használtam fel. A kutatási program első adatfelvételére 1996-ban, a másodikra 1999-ben került sor. A több mint 300 vállalat által kitöltött, összességében közel 100 oldalas kérdőív 4 részből állt: a felső vezetés, a kereskedelmi és marketing, a termelési és a pénzügyi vezetők töltötték ki egy-egy saját szakterületükhöz kapcsolódó kérdőívet.

A kutatásokat a BKE Vállalatgazdaságtan tanszéke mellett működő Versenyképesség Kutatóközpont koordinálta, Chikán Attila vezetésével. 1996-ban a kutatási program különböző részterületeket átfogó projektjeiben számos háttér tanulmány, kvantitatív elemzésekre és kvalitatív módszerekre épülő tanulmány született. Az 1999-ben megismételt kérdőíves felmérést Zoltayné Paprika Zita koordinálta, a kutatási programot Czakó Erzsébet vezette. A számos kutató közreműködésével elkészült elemzések

alapján az 1999-ben megjelent gyorsjelentés (Czakó–Wimmer–Zoltayné, szerk., 1999) mellett 2000. márciusában egy részletesebb jelentés is készült a Gazdasági Minisztérium számára (Czakó–Zoltayné–Wimmer, szerk., 2000). A kutatás első eredményei azt jelezték, hogy a hazai vállalati szféra versenyképessége jelentősen javult az előző felmérés óta. A gazdálkodás különböző területeinek vizsgálata a teljesítményjellemzők, illetve a vállalati funkciók hozzájárulása területén számos további kérdést vetett fel, melyek elemzése egy-egy részterületre koncentrálva további érdekes eredményeket ígért.

Előzetes tapasztalataim alapján az adatbázis jó alapot jelentett a vállalati működés többszemponútú elemzéséhez. Az 1996-os kutatás Költséggazdálkodás alprojektjében közreműködtem, s többek között készítettem egy háttér tanulmányt a vállalati teljesítménymérésről. Az 1999-es felmérésben a pénzügyi vezetők számára készült kérdőív felelőseként részt vettem a kérdőív átdolgozásában, kiegészítésében, majd az elemzések készítése mellett a kutatásról készült gyorsjelentés és jelentés összeállításában, szerkesztésében. Ezek a tapasztalatok is hozzásegítettek a disszertációban megcélzott kutatási kérdések megfogalmazásához, s az elemzések elkészítéséhez.

A következőkben röviden bemutatom a minta jellemzőit, majd az adatbázis e kutatásban felhasznált kérdéseit és az alkalmazott elemzési eszközöket, felvázolva a kutatás vizsgálati térképét.

4.3.2. A minta jellemzői⁵⁹

A “Versenyben a világgal” kutatási program első, 1996-os felméréséhez során 325 vállalat 1300 vezetője nyújtott információt. A végleges minta⁶⁰ méret szerinti szerkezete a létszám, az eszközérték, és az árbevétel tekintetében egyaránt a nagyobb vállalatok irányába tolódott el, főként feldolgozóipari vállalatokat tartalmazott, területi eloszlása szerint reprezentatív volt. Az újabb adatfelvétel 1999 februárjában indult. Összesen 319

⁵⁹ A minta jellemzéséhez felhasználtam a kutatási program 1999-es gyorsjelentéséhez készült elemzést (Czakó et al., 1999).

⁶⁰ A minta kiválasztása a Pénzügyminisztérium segítségével történt, egy 1994-es adatbázis alapján. Az alapsokaságot az önálló jogi személyiséggel rendelkező, már 1992 előtt is működő, kettős könyvvitelt vezető, és 50 főnél több alkalmazottat foglalkoztató cégekre korlátoztuk. A feltételeknek megfelelő 5618 vállalatból az ágazati hovatartozás, a területi elhelyezkedés, a létszám-kategória, és a tulajdonosi összetétel alapján alakítottunk ki egy reprezentatív mintát. A mintába került 593 vállalat mellett kiválasztásra kerültek még 1995-ös Figyelő 200 listán szereplő cégek. A felkeresett 665 vállalatból 325-en szolgáltattak értékelhető adatokat.

vállalat töltött ki értékelhető kérdőíveket.⁶¹ Ezen belül 309-en töltötték ki a kereskedelem és marketing, 300-an a termelés és a felső vezetés, és 302-en a pénzügyi kérdőíveket. A minta az előző adatfelvételhez képest a kisebb cégek irányába tolódott el.

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

Az értékesítési árbevétel alapján szintén a kisebb cégek felé tolódott el a minta összetétele. Az 1996-ban felmért vállalati kör 56 százaléka realizált egymilliárd forint feletti árbevételt, az új mintában ez az arány 35 százalékra csökkent. Az eszközérték szerint a korábbi adatfelvétel vállalatainak fele-fele tartozott az 500 milliós eszközérték alatti illetve feletti csoportba, az újabb felmérésben ez az megoszlás 60-40 százalékos. 1998-ban a mérlegfőösszeg a válaszadók 28 százaléka esetében haladta meg az egymilliárd forintot.

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

Az 1996-os adatfelvétel során a minta területi szempontból reprezentatív volt, az új válaszadók viszont főleg a vidéki cégek közül kerültek ki. A fejlettebb területek – Budapest és Pest megye, és a Nyugat-Dunántúl – jelentősen alulreprezentáltak, míg a többi régió közel egyenletesen felülreprezentált. Az 1999-ben válaszadó cégek többsége az előző mintával ellentétben főleg hazai piacra termel.

A tulajdonosi szerkezetet tekintve belföldi magánszemélyek birtokolják átlagosan a cégek mintegy 50 százalékát (a korábbi felmérésnél 43 százalék volt ez az arány), ami a vállalati populációhoz viszonyítva magas arányt jelent. A külföldi tulajdonban lévő vállalatok alulreprezentáltak. Az állami részesedés az 1996-os mintában 35 százalékos volt, az új mintában 11 százalék, ami azonban a privatizációs folyamat előrehaladása miatt indokolt. Az önkormányzati tulajdont és MRP tulajdont tekintve nincs jelentős eltérés a minta és a populáció között. A domináns tulajdonrészre vonatkozó adatok szerint a megkérd-

⁶¹ A kérdőíveket 1996-ban kitöltő vállalatok közül 285 céget sikerült elérni, a többi vállalat megszűnt, illetve ismeretlen helyre költözött. A megkeresett vállalatok egy része nem vállalta az újabb felmérésben való együttműködést. A minta kiegészítéséhez a Gazdasági Minisztérium nyújtott segítséget, egy 252, majd egy 203 céget tartalmazó reprezentatív leválogatással. Ezen kívül további 94 céget kértek fel a kérdezők, melyek különböző vállalati körökből kerültek ki.

zettek 44 százaléka esetében 75 százalék feletti részesedéssel, 20 százaléka esetében pedig 50 százalék feletti részesedéssel bír a meghatározó tulajdonos.

Összességében a minta nagysága jó alapot jelentett a különböző vállalatcsoportok elkülönítéséhez, összehasonlító elemzések készítéséhez. Bár statisztikai értelemben a minta nem reprezentatív, a főbb tendenciák nyomon követéséhez, a vállalati gyakorlat belső konzisztenciájának feltárásához hasznos információforrásként szolgál. A két minta eltérései óvatosságra intenek a közvetlen időbeli összehasonlítások tekintetében. 1996-ban főleg a nagyobb, s nemzetközi piacokon jelen lévő vállalatok szerepeltek, míg a tavalyi felmérésben a kisebb, főleg a hazai piacon tevékenykedő cégek adatai domináltak. Az eltérések ugyanakkor nem zárják ki, sőt sok tekintetben érdekesebbé is teszik az elemzéseket, a kapott eredmények értelmezését, különös tekintettel a kisebb cégek felzárkózására vonatkozó előzetes feltételezésekre, melyeket a Versenyképesség- kutatás első eredményei megerősítettek. A disszertációban elsődlegesen az 1999-es felmérés eredményeire koncentráltam, de esetenként kitérek a változások elemzésére, s az eredményeket összevetem a korábbi tapasztalatokkal.

4.3.3. Az elemzéshez használt kérdések és módszerek

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

A kérdőívek önkitöltősek voltak, de a kérdőíveket begyűjtők szükség esetén rendelkezésre álltak magyarázatokkal. Az önkitöltős módszer felveti az értelmezési problémák, esetleges félreértelmezések lehetőségét, amit az elemzések során figyelembe kellett vennünk. Torzíthatnak például az eredmények a hazai vállalati gyakorlatban kevésbé ismert elemzési eszközök, módszerek használatára illetve hasznosságára vonatkozó kérdések esetében.

Az esetek többségében nem tényadatokat, hanem véleményeket, önértékelést kértünk, ami szintén okozhat némi torzítást, de az eredmények értékelésénél ezek a hatások is

figyelembe vehetők. A viszonylag nagy terjedelmű kérdőívek kitöltése jelentősebb idő-ráfordítást igényelt, ami esetenként “gyors kitöltést” eredményezhetett. Ezek a tényezők összességében nem rontják az elemzési lehetőségeket, az adatok érvényességét. A tendenciák mindenképpen kiolvashatók, emellett több, a kutatásban vizsgálni kívánt egymáshoz kapcsolódó kérdés esetében vizsgálható volt a válaszok konzisztenciája.

A kérdőívek jelen kutatáshoz felhasznált kérdéseit az 1. melléklet tartalmazza. A felső vezetői és a pénzügyi kérdőív három-három, a kereskedelmi és marketing kérdőív két, a termelési kérdőív egy – az esetek többségében több alkérdést tartalmazó – kérdését választottam ki az elemzéshez. Emellett szerepeltek a vállalatokra vonatkozó alapinformációk (létszám, eszközérték, árbevétel, stb.) is.

Az alkalmazott teljesítménymérési módszerek, elemzési eszközök tartalmára és forrására vonatkozóan a pénzügyi, illetve a termelési kérdőív egy-egy több részből álló kérdése szolgál adatokkal (P1, T2, P14).⁶² A P1 kérdéscsoport a pénzügyi teljesítménymutatók és elemzési módszerek használatára, a T2 a működési teljesítménymutatók használatára vonatkozik, míg a P14 a felhasznált információk forrására és jellegére kérdezett rá. A felsorolt módszerek használata mellett a válaszadók szerinti hasznosságra is rákérdeztünk, így vizsgálható volt az elvek és a gyakorlat konzisztenciája. A három kiemelt kérdéscsoport mellett a kereskedelmi kérdőív két további kérdése a szolgáltatási színvonal, illetve a logisztikai teljesítmény mérésére vonatkozott (K61, K73). A pénzügyi kérdőív egy másik kérdése (P2) a vállalati információs rendszer orientációját, támogató jellegét értékelte.

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

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

⁶² A betűjelzés a kérdőívre (K – kereskedelem/marketing, P – pénzügy, T – termelés, V – felső vezetés), a számjelzés az adott kérdés sorszáma utal.

A vállalati teljesítmény különböző elemeinek értékeléséhez a vállalatok egy része által rendelkezésünkre bocsátott pénzügyi kimutatásokat (az egyes évekre vonatkozóan 100-170 db), illetve a kérdőívekben (kb. 300 db) a felső vezetés által különböző dimenziókban értékelt teljesítményre (V7-V8) vonatkozó adatokat is felhasználtam. A kérdőívekből származó információk előnye, hogy átfogják a vállalati teljesítmény különböző elemeit (a működési, a piaci és a pénzügyi teljesítményre vonatkozóan egyaránt szerepeltek kérdések, pl. a termékek/szolgáltatások minősége, piaci részesedés, jövedelmezőség), melyek alapján vizsgálható volt a különböző elemek kapcsolata is. Ugyanakkor ezen információk – a válaszok többségéhez hasonlóan – önértékelésen alapulnak, ami esetenként torzításokat okozhat, s nehezíti az összehasonlítást. Pénzügyi adatok rendelkezésre álltak a pénzügyi kérdőív P15 kérdése alapján is, de a begyűjtött mérlegekkel és eredmény-kimutatásokkal való összevetés azt mutatta, hogy a pénzügyi vezetők által megadott adatok elég pontatlanok. Mindezek alapján a vállalati teljesítmény pénzügyi jellemzéséhez – a minta leszűkülése árán is – elsősorban a pénzügyi kimutatásokra támaszkodtam.

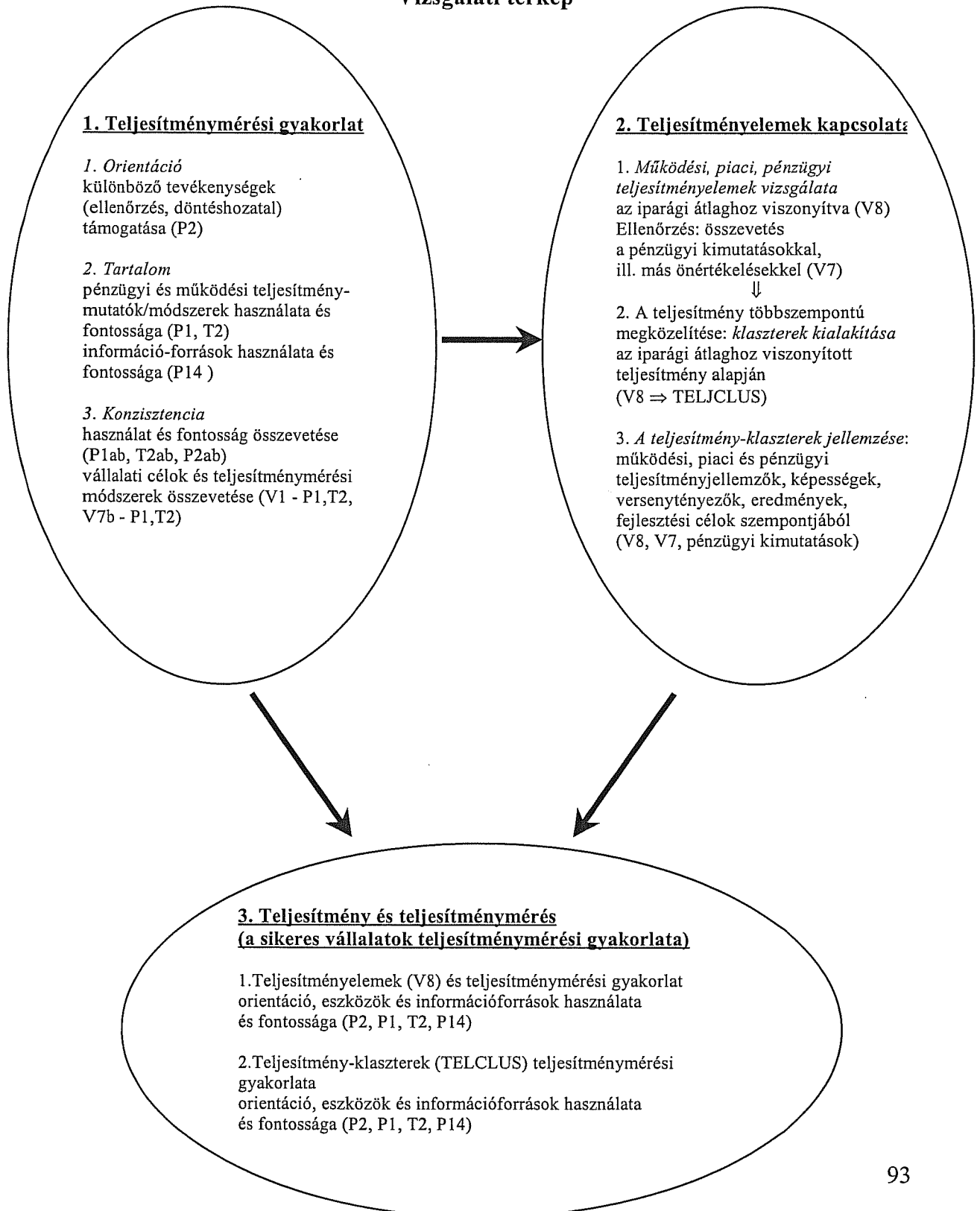
Az elemzés során az előzetesen megfogalmazott hipotézisek tesztelése mellett igyekeztem a vizsgált változók kapcsolatrendszerét feltárni. Az első kérdéskör vizsgálatát (“Mit mérnek a vállalatok?”) főként az alapstatisztikák elemzése (beleértve az időbeli változások vizsgálatát is) szolgálta. A keresztábrák elemzése, korrelációs számítások a teljesítménymérési gyakorlatot (illetve a teljesítményt) befolyásoló tényezők, és a célok és az eszközök konzisztenciájának elemzésében, a teljesítménymérési eszközök alkalmazása tudatosságának vizsgálatában kaptak szerepet. Az ANOVA-táblák elemzése a csoportok közötti különbségek feltárását szolgálta.

A sokváltozós módszerek alkalmazása a vizsgált kérdéskörből adódóan is kiemelten fontos, a teljesítmény többdimenziós jellege miatt. Egy-egy változó kiemelésével, elemzésével fontos részeredményekre világíthatunk rá, de a teljesebb összképhez szükséges a többszemponútú közelítés, s a fő befolyásoló elemek feltárása. A különböző teljesítményjellemzőkkel bíró csoportok elkülönítésére a klaszterelemzést használtam.

Korábbi kutatásaim alapján az 1996-os felmérés néhány kapcsolódó eredménye rendelkezésre állt. Disszertációmban főleg az 1999-es eredményekre koncentráltam, de a főbb kérdésekben kitértem a változások elemzésére. Nem törekedtem teljes körű közvetlen összehasonlításra (ezt a minta előző részben bemutatott eltolódása, illetve esetenként a kérdőívek néhány kisebb változása sem tette volna teljesen lehetővé), de a két felmérés alapján levonható következtetések így is érdekes adalékokkal szolgálnak a hazai vállalatok gazdálkodás-módszertanának fejlődésére vonatkozóan.

A 6. ábra a kutatás vizsgálati térképét foglalja össze, felsorolva az egyes kérdések elemzéséhez használt változókat. Látható, hogy a harmadik kérdéskör vizsgálata során összekapcsolódik az első két témakör: a különböző teljesítményt nyújtó vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzésére az általános gyakorlat feltárása során használt változókat használtam.

6. ábra
Vizsgálati térkép



5. A kutatás eredményei

A fejezet a kutatás eredményeit foglalja össze. Előbb a három vizsgált kérdéskörben (a vállalatok teljesítménymérési gyakorlata, a különböző teljesítményelemek kapcsolata, illetve a vállalati teljesítmény és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolata) végzett elemzések főbb pontjait mutatom be, majd az 5.4. alfejezetben kitérek az előzetesen (a 4.2. alfejezetben) megfogalmazott hipotézisek értékelésére.

5.1. A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata

A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzéséhez és értékeléséhez a 4.1. alfejezetben bemutatott vizsgálati modell logikáját követtem. A következő alpontokban a teljesítménymérés orientációja, kiegyensúlyozottsága, konzisztenciája, illetve az értékteremtő folyamatok támogatása szempontjából jellemzem a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát. (Az 5.1.–5.3. alfejezetekben a cím mellett jeleztem a kapcsolódó hipotézis számát.) A kutatási tervben megfogalmazott hipotézisek értékelésére az 5.4. alfejezetben térek vissza.⁶³

5.1.1. Orientáció (H1)

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

A 12. táblázat a vállalati információs rendszer hatékonyságára vonatkozó értékeléseket foglalja össze, különböző vállalati tevékenységek támogatása területén (P2 kérdés). A válaszadó pénzügyi vezetők 1-5 Likert-skálán értékelték az információs rendszert, aszerint, hogy az 1 – egyáltalán nem segíti az adott tevékenységet, 2 – éppen használható, 3 – elégséges, 4 – segíti a tevékenységet, 5 – igen hatékony. A táblázat az átlagos értékelések mellett a támogatást megfelelőnek vagy hatékonynak értékelők (4 illetve 5 pont) arányát is mutatja, az átlagos értékelés szerinti csökkenő sorrendbe rendezve a tevékenységeket.

⁶³ Az 5.1. alfejezetben fejezetben szereplő elemzések, táblázatok közül néhány korábbi változata szerepelt a Versenyképesség-kutatás 1999-es kérdőíves felméréséről készült gyorsjelentésben (Czakó–Wimmer–Zoltayné, szerk., 1999), illetve a Gazdasági Minisztérium számára készült jelentésben (Czakó–Zoltayné–Wimmer, szerk., 2000). A korábban készített elemzések esetében a táblázatok, elemzések mellett szerepeltettem az előbbi hivatkozásokat.

12. táblázat

Vállalati tevékenységek információrendszer általi támogatottsága

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

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

A működéshez kapcsolódó döntések esetében láthatóan kevésbé tartják megfelelőnek a támogatást a vállalatvezetők. A tevékenység-kihelyezési, a "venni vagy gyártani", vagy például a termékösszetételre vonatkozó döntéseket, az elosztási csatornák jövedelmezőségének elemzését a válaszadók 20-35%-a szerint a vállalati információs

rendszer egyáltalán nem támogatja. Az 1996-os felmérésben egy szűkebb lista szerepelt. Az akkori eredmények alig térnek el az 1999-es értékeléstől. Kisebb előrelépés (némileg jobb értékelés) csak az ellenőrzés és a "venni vagy gyártani" döntések támogatása esetén figyelhető meg.

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

A teljesítménymérési gyakorlat orientációját tekintve fontos kérdés a visszacsatolások biztosítása, a szolgáltatási színvonal folyamatos nyomon követése, az eredmények becsatornázása a későbbi döntések támogatásához. Az előző kérdés alapján láthattuk, hogy a pénzügyi vezetők nem tartják túl hatékonnak a vállalati információs rendszert a kiszolgálási színvonal nyomon követésében. (Az átlagos értékelés 2,75 volt. A válaszadók közel egynegyede szerint egyáltalán nem segíti az információs-rendszer a tevékenységet, s további 45 százalékuk szerint éppen használható vagy elégséges a rendszer által nyújtott támogatás.) A vevői elégedettség nyomon követése esetében sem sokkal kedvezőbb a kép.

A kereskedelmi és marketing vezetőknek szóló kérdőív egyik kérdése arra vonatkozott, hogy hogyan figyeli, illetve értékeli a vállalat a szolgáltatási színvonal alakulását (K61). A válaszok szerint ezen a területen nem történt jelentős változás az előző felmérés óta. A válaszadók mintegy egyötöde nyilatkozott úgy, hogy a szolgáltatási színvonal rendszeres elemzése és mérése alapul szolgál az összvállalati és a marketing stratégiához. A vállalatok közelítőleg egyharmada viszont csak rendszertelenül (vagy egyáltalán nem) méri a szolgáltatási színvonal alakulását.

5.1.2. Kiegyensúlyozottság

5.1.2.1. Tartalom (H2, H3)

A teljesítménymérési gyakorlat (vállalati kontrolling rendszer, információs rendszer)⁶⁴ tartalmi elemeinek értékelésére a pénzügyi illetve a termelési vezetők által

⁶⁴ A kérdésekben egyes esetekben kontrolling rendszer, illetve vállalati információs rendszer szerepelt. Más esetekben csak azt kérdeztük, hogy használnak-e bizonyos módszereket, mutatókat a vállalatok. Ezek a különbségek esetenként nehezítik a közvetlen összehasonlítást, így az eredmények értelmezése, értékelése során figyelemmel kell kísérnünk ezeket a hatásokat is. Lehetséges, hogy bizonyos elemzési eszközöket, mutatókat használnak a cégnél, de a kontrolling jelenéseken, illetve a vál-

kitöltött kérdőívek több kérdését használtam. A termelési vezetők 23 működéshez kapcsolódó, a pénzügyi vezetők 18 pénzügyi teljesítménymutatót/elemezési eszközt értékelték azok hasznossága/fontossága szempontjából a szokásos 1-5 skálán, illetve nyilatkoztak használatukról. A mutatók – a kutatási tervben felvázolt elemezési keretet felhasználva – jellemezhetők abból a szempontból, hogy milyen versenyelőnyforráshoz kapcsolódnak. A következő táblázatok (13. és 14. táblázat) a legelterjedtebb eszközöket mutatják az 1996-os, illetve az 1999-es felmérés szerint, a használat szerinti csökkenő sorrendben. A táblázatok utolsó oszlopa a mutatók/módszerek jellegére utal. (A teljes, valamennyi felsorolt mutatót, elemezési eszközt tartalmazó listát a melléklet tartalmazza.)

13. táblázat

A legtöbb vállalat által használt módszerek, 1996

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

Wimmer, 1997 alapján

latalati információs rendszeren kívül, így a különböző kérdésekre adott válaszok eltérőek. Ugyanakkor a válaszok eltérése ellentmondásokra is rávilágíthat, miszerint a válaszadók nem használják fel megfelelően a rendelkezésre álló információkat.

14. táblázat

A legtöbb vállalat által használt módszerek, 1999

Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Mutató jellege
1. Késztermék minősége	81,7%	4,78	működés, minőség
2. Cash-flow kimutatás	79,7%	3,70	pénzügy, finanszírozás
3. Készletnyilvántartás pontossága	74,4%	4,25	működés/finanszírozás
4. Fix és változó költségek elkülönítése	74,0%	3,85	pénzügy, költség
5. Vevői reklamációk száma	73,9%	4,18	működés, vevőkiszolgálás
6. Termelékenység	72,3%	4,33	működés, gazdaságosság
7. Beszedési és fizetési idők elemzése	70,6%	3,90	pénzügy, finanszírozás
8. Anyagjegyzék pontossága	70,0%	4,29	működés, belső
9. Készletszintek	69,3%	3,77	működés/finanszírozás
10. Rendelésteljesítés késése	67,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
11. Alkalmazottak hiányzása	66,8%	3,56	működés, belső
12. Készletforgási mutatók elemzés	66,3%	3,56	működés/finanszírozás

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

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

Az 1996-os adatok azt is jelezték, hogy a vállalati szakemberek érzik a nem pénzügyi tényezők jelentőségét: bár a minőséghez, a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó mutatókat kevesebben használták, de fontosabbnak értékelték a cégek. Feltűnő, hogy az elterjedtségből még nem következett az adott módszer fontossága a vállalati szakemberek számára. A hasznosság értékelését tekintve a nem-pénzügyi mutatók kaptak jobb megítélést. (A konzisztencia kérdésére az 5.1.3. szakaszban visszatérek.)

Az 1999-es eredmények azt jelzik, hogy *a minőség kiemelt versenytényezővé vált*. A késztermék minőségének mérését tartják a legfontosabbnak a válaszadók (átlagos

értékelés 4,8), s több mint 80 százalékuk használ is erre valamilyen mérőszámot. 1996-ban ez az arány alig haladta meg az 50 százalékot, az előrelépés így jelentősnek mondható.

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

A versenytényezőket illetően a költségek korábban is kiemelt szerepe mellett úgy tűnik tehát, hogy ma már a minőséget is a jelentős tényezők közé sorolják a vállalatok. Emellett a vevőknek tett ígéretek betartása is az élmezőnybe került (vevői reklamációk száma, rendelésteljesítés késése). *A kontrolling jelentések tartalmát* tekintve a pénzügyi és az értékesítési adatok használata a leginkább elterjedt (a válaszadók 80-90 százaléka használ ilyeneket). A minőség, a vevőkiszolgálás jellemzői, a beszállítók teljesítménye, vagy a versenytársak helyzetére vonatkozó információkat már jóval ritkábban tartalmaznak a jelentések (15. táblázat).

15. táblázat

A kontrolling jelentések tartalma és a különböző információk fontossága, 1999⁶⁵

	Szerepel	Fontos	Információ jellege
Számviteli kimutatásokból szárm. adat	93,6%	4,62	pénzügy, belső
Tervhez visz. teljesítményalakulás	82,8%	4,25	pénzügy/működés, belső
Értékesítés alakulása, mennyiségi inf.	82,4%	4,45	működés
Pénzügyi mutatószámok	81,5%	4,53	pénzügy
Költségelemzés	79,7%	4,47	pénzügy, költség
Erőforrás-kihasználtság	52,4%	4,07	működés, kihasználtság
Termelékenység	49,1%	3,96	működés, gazdaságosság
Minőségi információk	47,8%	4,43	működés, minőség
Rendelésteljesítés pontossága	40,6%	4,24	működés, vevőkiszolgálás
Vevők elégedettsége	38,5%	4,21	működés, vevőkiszolgálás
Beszállítók teljesítménye	36,1%	3,85	működés, beszállítók, input
Versenytársak helyzete	33,0%	4,09	külső
Rendelésteljesítés rugalmassága	25,8%	4,08	működés, vevőkiszolgálás
Kiszolgálási idő alakulása	18,5%	3,87	működés, vevőkiszolgálás

⁶⁵ A kérdés az 1996-os felmérésben még nem szerepelt, így nincs lehetőség a változások elemzésére.

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

A 16. táblázat azt jelzi, hogy a kereskedelmi vezetők véleménye szerint *logisztikai rendszer teljesítményének értékelése során is a költségcsökkentés* kapja a legnagyobb jelentőséget. A költségeket az "ígéret" megtartása (szállítási pontosság, számlapontosság) követi, s kisebb súlyt kap a szolgáltatási színvonal növelése (szolgáltatási minőség javítása, kiszolgálási idő csökkentése). A sorrend azonos az 1996-os felmérés során tapasztaltakkal, s az átlagos értékelések sem változtak jelentősen.

16. táblázat

A logisztikai rendszer teljesítményének értékelési szempontjai, 1999

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

5.1.2.2. *Felhasznált információk (H4)*

Az 1999-es felmérés eredménye szerint a felhasznált információk forrását tekintve (ld. 17. és 18. táblázat) a kontrolling jelentésekben a pénzügyi kimutatásokból származó adatok dominálnak, de gyakori a belső forrásból származó nem pénzügyi adatok felhasználása is. A válaszadók fele esetében a vevői vélemények is megjelennek a jelentésekben.

17. táblázat
Az információforrások használata és fontossága, 1999

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

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

18. táblázat
A felhasznált információforrások típusai (használat, fontosság)

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

Az információforrásokat tipizálva, a 18. táblázatból is látható, hogy az objektív, belső forrásból származó információk használata dominál, ugyanakkor a véleményen alapuló információkat is fontosnak tartják a válaszadók.

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

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

5.1.3. Konzisztencia

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

5.1.3.1. A használat és az észlelt fontosság összhangja (H5)

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

A 19. és 20. táblázat a leghasznosabbnak ítélt módszereket, mutatókat tartalmazza. Az utolsó oszlop a mutatók jellegét, tartalmát jelzi. A 13. és 14. (legelterjedtebb módszereket mutató) táblázatokkal összevetve látható, hogy ebben a listában inkább a működéshez kapcsolódó teljesítménymutatók, elemzési eszközök állnak az élen. Ugyanakkor 1996 óta némileg csökkent az akkor tapasztalható ellentmondás, miszerint a működéshez kapcsolódó mutatókat fontosabbnak tartották, de a pénzügyi elemzési eszközöket jóval szélesebb körben használták a vállalatok.

19. táblázat

A leghasznosabbnak ítélt módszerek, 1996

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

Wimmer, 1997 alapján

20. táblázat
A leghasznosabbnak ítélt módszerek, 1999

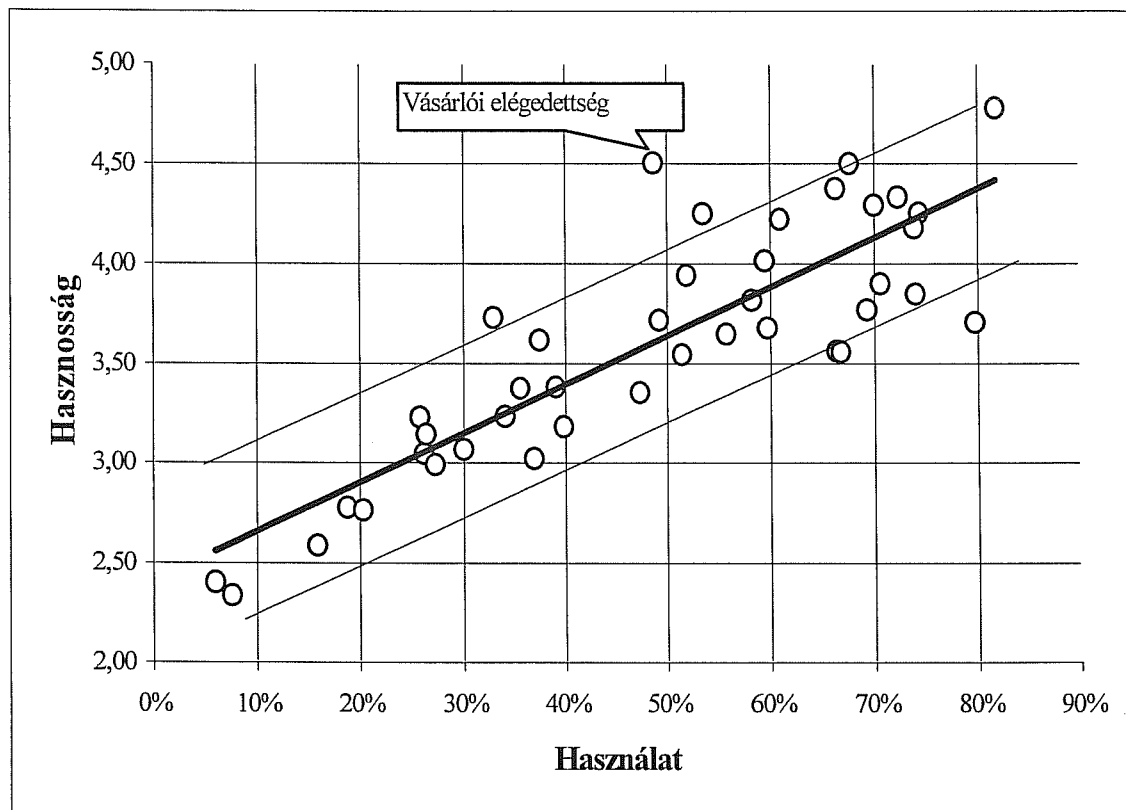
Mutató/módszer	Használók aránya	Átlagos értékelés	Mutató jellege
1. Késztermék minősége	81,7%	4,78	működés, minőség
2-3. Vásárlói elégedettség	48,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
2-3. Rendelésteljesítés késése	67,7%	4,50	működés, vevőkiszolgálás
4. Nyersanyag minősége	66,3%	4,37	működés, minőség
5. Termelékenység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

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

Összességében elmondható, hogy a módszerek használata és hasznosságának megítélése között viszonylag erős a korreláció (0,86). A pénzügyi elemzési eszközök esetében azonban jóval magasabb a korrelációs együtttható értéke, mint a működéshez kapcsolódóknál. A 7. ábra szemléletesen jelzi e jellemzők közötti kapcsolatot. Jól látható, hogy a használat és hasznosság (fontosság) szempontjából a mutatók többsége egy jól meghatározható, de elég széles sávban helyezkedik el. A hasznosabbnak tartott mutatók általában szélesebb körben elterjedtek, ugyanakkor láthatunk "kiugró" értékeket is: hasonló mértékben elterjedt módszereknél is lehet viszonylag nagyobb eltérés a fontosság megítélésében, illetve a hasonló fontosságúnak tartott módszerek esetében a használók aránya akár 30-40 százalékkal is eltér.

7. ábra

Az egyes teljesítménymutatók, elemzési eszközök használatának és hasznosságának összhangja



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

ellenére kevésbé tartják fontosnak, vagy fontosságuk ellenére is viszonylag kevesebben használják a vállalatok.

A 21. táblázat a 25 leginkább hasznosnak, fontosnak ítélt teljesítménymutató, illetve elemzési eszköz hasznosság, illetve elterjedtség szerinti rangsorát mutatja. A rangsorban elfoglalt helyezések és az értékelések összevetése néhány olyan módszerre hívja fel a figyelmet, ahol hiányzik az összhang. Az "eltérés" oszlopa a használat és a hasznosság szerinti helyezési szám különbsége. A pozitív eltérés azt jelzi, hogy a módszer a hasznosságához képest kevéssé elterjedt, "alulmérés" (vagy a Dixon et al. által definiált "rés"⁶⁶) jellemzi. Negatív eltérés esetén a használat alapján elfoglalt helyezés előkelőbb, a hasznosság megítélése viszonylag rosszabb ("túlmérés"). Az utolsó oszlopban szereplő "alulmérés" ill. "túlmérés" minősítés szubjektív a határok meghúzását tekintve: a táblázatban a legalább 5 helyezéssel eltérő módszereket jeleztem, s a több mint 10 helyezéssel való eltérést külön dőlt betűvel jelöltem. A kiugró értékek mindenképpen viszonylagos túlmérést, ill. alulmérést jeleznek. A minősítéshez azonban érdemes a konkrét értékeléseket is figyelembe venni. Kritikus túlmérésről például akkor beszélhetünk, ha olyan módszert használnak széles körben, melyek hasznosságának megítélése abszolút értékben is (nemcsak más mutatókhoz képest) alacsony.

⁶⁶ A két módszer nem feleltethető meg teljesen egymással. Dixon et al. (1990) idézett munkájában a hasznosság és a használat értékelésére egyaránt a hétfokozatú Likert-skálát használta, így az összevetés, a vállalati gyakorlat konzisztenciájának megítélése a két mutató összevetéséből egyértelműen adódik. A Versenyképesség-kutatás adatai alapján sokkal inkább szubjektív a konzisztencia megítélése, hiszen a nem adható egyértelmű megfeleltetés a használók aránya és a hasznosság/fontosság között. Alulmérésként vagy túlmérésként a "szokásostól" eltérő, kiugró adatokat tekinthetjük, melyeket fontosságukhoz képest az átlagosnál kevesebben vagy többen használnak.

21. táblázat

Teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata és fontossága, 1999

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

A 7. ábra, a keresztábrák elemzése, illetve az előbbi rangsorok alapján is látható, hogy előfordul, hogy fontosnak tartott tényezőket nem mérnek, figyelnek rendszeresen a válaszadók. Az "alulmérés" főként a vevőkiszolgáláshoz kapcsolódó mutatókat jellemezte leginkább: a 17. táblázat mellett ezt jelzi a 7. ábra is, ahol a leginkább "kilógó" pontok jelzik ezeket a mutatókat. A legnagyobb ellentmondás a vásárlói elégedettség esetében tapasztalható, melyet a válaszadók alig több mint 40 százaléka mér, de a mutatót nem használók is igen fontosnak tartják (átlagos értékelés a teljes mintára 4,5). Az előbbi toplisták alapján a vásárlói elégedettséget hasznosság szempontjából a második legfontosabbnak tartották, ugyanakkor elterjedtségében csak a mezőny második felébe került (23.). A 7. ábrán látható sáv felső szélének közelében helyezkednek el további, a vevőkiszolgáláshoz, illetve a kereslet előrejelzéshez kapcsolódó mutatók, melyek más hasonló fontosságúnak ítélt módszerekhez képest kevésbé elterjedtek.

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

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

Szembevetendő, hogy hasonlóan széles körben elterjedt mutatók hasznosságának értékelése esetenként jelentősen eltér. Erre mutat példákat a 22. táblázat.

22. táblázat

Hasonlóan elterjedt módszerek értékelése, 1999

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

Látható, hogy a nyersanyagminőség, a rendelésteljesítés késése, a készletforgási mutatók és az alkalmazottak hiányzása esetén egyaránt a válaszadók közelítőleg kétharmada jelezte, hogy rendszeresen figyeli az adott mutatót. Ugyanakkor a hasznosságot tekintve az első két mutató értékelése jóval kedvezőbb. Talán még szembetűnőbb a különbség a késztermékminőség és a cash-flow kimutatás esetében: közel azonos a használók aránya, de a cash-flowt átlagos értékelése több mint egy ponttal alacsonyabb. Kritikus túlmérésről nem beszélhetünk, hiszen a 3,7 pontos átlagos értékelés is magasnak számít, s fontosnak tartott módszerről van szó. Ugyanakkor szembetűnő a viszonylag rosszabb megítélés, amit a hasznosság és használat szerinti rangsorban elfoglalt helyezések különbsége is jelez: a 2. legelterjedtebb cash-flow kimutatás 19. a hasznosság tekintetében (lásd 21. táblázat). Nagyobb eltérés, viszonylagos "túlmérés" jellemzi a készletszintek, készletforgási mutatók vizsgálatát, az alkalmazottak hiányzása, illetve a fix és változó költségek elemzését is.

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

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

A 23. táblázat a kontrolling jelentésekben szereplő információkat vizsgálja az előbbiekhöz hasonlóan. A 8. ábra a használat és a fontosság kapcsolatát szemlélteti.

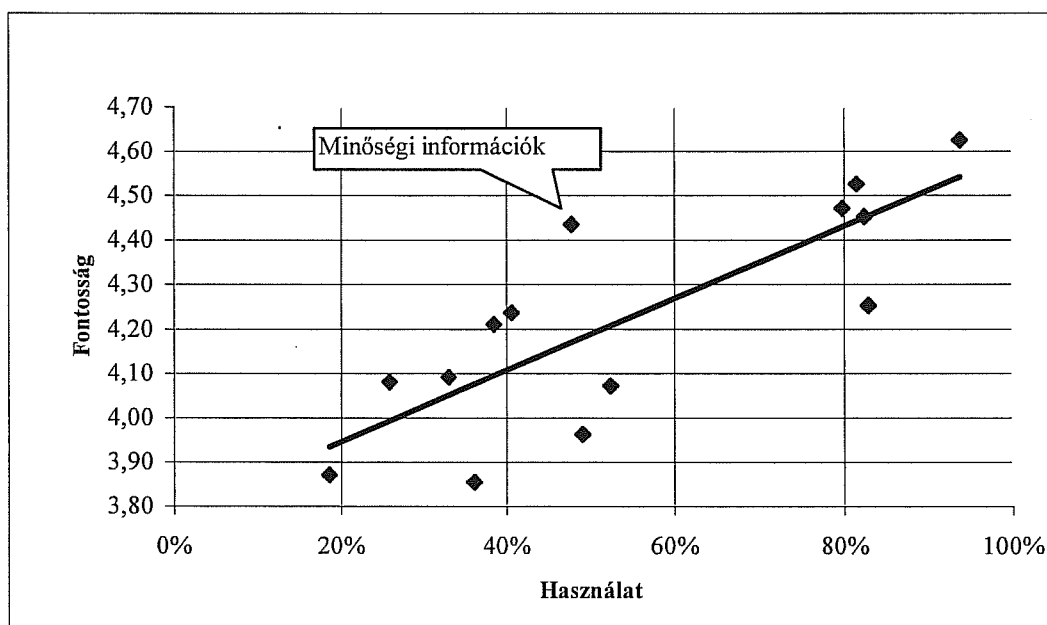
23. táblázat

A kontrolling jelentések tartalma és a különböző információk fontossága, 1999

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

8. ábra

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



Fontosságukhoz képest a használat tekintetében hátrébb szorultak például a minőségi információk, a versenytársak helyzetére vonatkozó információk, a rendelésteljesítés rugalmassága. Hagyományosan használt, de viszonylag kevésbé fontosnak tartott az erőforrás-kihasználtság vagy a termelékenység mutatója.⁶⁷

Az információforrásokat vizsgálva a 23. táblázat azt mutatta, hogy általában a legelterjedtebb információkat tartják a legfontosabbnak a vállalati szakemberek. A sorból a konzisztenciát tekintve leginkább a minőségi információk lógnak ki. Ezeket elég fontosnak tartják, de a vállalatok kevesebb, mint felénél szerepelnek csak a jelentésekben. A hasonló fontosságúnak értékelt értékesítési, illetve pénzügyi adatok használata jóval elterjedtebb.

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

5.1.3.2. Stratégiai kapcsolódás (H6)

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

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

A 24-26. táblázatok azt mutatják, hogy három fejlesztési cél (termékminőség, pontos szállítás, fogyasztó-kiszolgálás) esetében az adott területet a legfontosabb

⁶⁷ Természetesen az értékelések szubjektívek. A válaszadók ez esetben a pénzügyi vezetők voltak, tehát feltételezhetjük, hogy számukra bizonyos, a működéshez kapcsolódó jellemzők kevésbé fontosak. Ebben a kontextusban még inkább kiemelendő, hogy a minőséget előtérbe helyezték.

26. táblázat

A fejlesztési célok és a teljesítménymutatók összhangja
– vevőkiszolgálás

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

Látható, hogy a *termékminőséget fejlesztendő* területként megjelölő vállalatok körében elterjedtebb mind a nyersanyag, mind a befejezetlen termékek minőségének a mérése mint a teljes mintában (71% a teljes mintára jellemző 66%-kal, illetve 61% az 52%-kal szemben). A késztermék minőség mérése, illetve a késztermék minőséghez kapcsolódó mutatók fontosságának megítélésében ugyanakkor nincs jelentős különbség.

A *szállítás pontosságát* fejleszteni kívánó cégek az időnormákat, illetve a rendelésteljesítéshez kapcsolódó mutatókat fontosabbnak tartják, és többen is használják.

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

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

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

A célok és a teljesítménymérési gyakorlat összhangjának vizsgálatát némileg nehezíti, hogy a válaszadó felsővezetők maximálisan 5 tényezőt jelölhettek meg a 42 tételt tartalmazó listából. A kiválasztott tényezők mellett további fókuszpontok, fejlesztési

fejlesztendő területként megnevező vállalatok nagyobb arányban használnak-e, illetve fontosabbnak tartanak-e bizonyos, a területhez kapcsolódó teljesítménymutatókat (pl. a termékminőséget tekintve elterjedtebb-e a nyersanyagok minőségének vagy a késztermék minőségének – mint teljesítmény-mutatóknak – a használata).

Bár látható, hogy a kapcsolódó területet fejlesztendőként megjelölő válaszadók általában nagyobb arányban számoltak be a kapcsolódó mutatók, módszerek használatáról, s fontosabbnak is tartják azokat, a különbség sokszor nem nagy, s a mutatók többsége esetében nem szignifikáns (a $p=0,05$ szinten szignifikáns eltéréseket külön jelöltem.)

24. táblázat

A fejlesztési célok és a használt teljesítménymutatók összhangja
– termékminőség

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

25. táblázat

A fejlesztési célok és a teljesítménymutatók összhangja
– szállítás pontossága

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

* szignifikáns eltérés, hasznosság: $p=0,06$.

** szignifikáns eltérés, használat: $p=0,005$

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

A fogyasztói kiszolgálással kapcsolatban a felsővezetői kérdőív vállalati célokkal kapcsolatos kérdése alapján is végeztem vizsgálatokat. A V1 kérdésre adott válaszok szerint a válaszadók 88 százaléka szerint vállalatára igaz, hogy célja a fogyasztók minél jobb kiszolgálása (65 százalék szerint tökéletesen igaz az állítás, míg csupán 3 százalék nem értett vele egyet. Az átlagos értékelés az ötfokozatú skálán 4,5). Egyes teljesítménymutatók használatában és értékelésében szignifikáns különbség mutatkozott az állítással inkább egyetértők, illetve a fogyasztóik kiszolgálását kevésbé fontosnak tartók között (ugyanakkor az értékelést nehezíti, hogy viszonylag kevés vállalat nem tartotta fontosnak a fogyasztó-kiszolgálás célját). A fogyasztó-kiszolgálást célként megjelölők jóval nagyobb arányban használják a rendelésteljesítés késése, a rendelésteljesítés időtartama mutatóit, a vevői reklamációk számát. Kisebb, de szignifikáns a különbség a vásárlói elégedettség követése esetében is. Hasonlóképpen az információs rendszer szignifikánsan jobban támogatja a kiszolgálási színvonal mérését a válaszadók szerint azoknál a cégeknél, melyek egyetértettek a fogyasztó-kiszolgálás javításának céljával. A vevői elégedettség mérése esetében már nincs szignifikáns különbség a vállalatok között. Általában jellemző, hogy a fontosság megítélésében kisebb a különbség, mint a használatban.

27. táblázat

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

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

* Szignifikáns eltérés $p=0,05$ szinten

5.1.4. Az értékteremtő folyamatok támogatása (H7)

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

Az eredmények azt jelzik, hogy a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlata jellemzően *nem döntéstámogatás-orientált*. Továbbra is az ellenőrzés, beszámoltatás a fő cél, pontosabban az információrendszerek elsősorban ezt a célt képesek kiszolgálni. Az ellenőrzés megfelelő támogatása is fontos, s a teljesítmény fejlesztése szempontjából egyáltalán nem elhanyagolható szempont. A tervezés és az ellenőrzés része a kontroll-folyamatnak (PDCA-ciklusnak). A mérés, az ellenőrzés jelenti a visszacsatolást az eredményekről. A működéssel kapcsolatos döntésekhez azonban megfelelő szerkezetű, részletezettségű információkra van szükség. A felmérés eredményei szerint a működési szinthez, termeléshez, logisztikához kapcsolódó döntések (elosztási csatornák, tevékenység-kihelyezés, kiszolgálási színvonal illetve szállítói teljesítmények értékelése) támogatottsága alacsony. (Egyébként az ellenőrzés (3,9) és a tervezés (3,7) esetében sem kimagasló a támogatottság megítélése.) (Ld. 12. táblázat)

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

A felhasznált információforrások körének bővítésével várhatóan több támogató információ gyűjthető össze. (12-18. táblázat) A teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata *konzisztensebb gyakorlatra* utal, mint korábbi felmérésük idején. A módszerek jobban igazodnak a stratégiai célokhoz, mint korábban. Ellentmondások főleg a vevőkiszolgálás elemeinek követése során jelennek meg. (19-27. táblázat, 8-9. ábra)

Összességében az eredmények a teljesítménymérés módszereinek fejlődését jelzik az előző felmérés óta. Az esetenként fennálló ellentmondások, a nem mindig tudatos

(a stratégiai illetve működési célok szolgálatába állított) használat ellenére is azt mondhatjuk: enyhülni látszik az a – nemzetközi viszonylatban is jellemző, s az 1996-os felmérésnél nálunk is megfigyelt – tendencia, hogy a vállalatok a működéshez kapcsolódó mutatókat tartják hasznosabbnak, ugyanakkor a pénzügyi mutatókat használják csak széles körben.

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

5.2. A különböző teljesítményelemek kapcsolata (H8)

A vállalati teljesítményt többféle szempont alapján értékelhetjük. Mint láthattuk, a szakirodalomban (és a vállalati gyakorlatban) az utóbbi egy-két évtizedben egyre inkább elfogadott az a feltevés, hogy a pénzügyi eredményesség önmagában nem elegendő mércéje a teljesítménynek. A vállalati célok általában pénzügyi célokként fogalmazódnak meg (nyereség, jövedelmezőség, tulajdonosi érték növelése, stb.), a célok eléréséhez azonban a reálfolyamatok, a vállalati működés eredményessége szükséges.

A kutatási tervben megfogalmazott második és harmadik kérdéskör (a működési és a pénzügyi teljesítmény kapcsolata, illetve a vállalati teljesítmény és a teljesítménymérési gyakorlat összefüggései, a H8, illetve a H9 hipotézisek) vizsgálatához a felsővezetői kérdőív egyik kérdése jelentette a kiindulópontot. A V8 kérdésben a válaszadók *az iparági átlaghoz viszonyítva értékelték vállalatuk* (illetve több üzletág esetén kiemelt üzletáguk) *teljesítményét* belföldi összehasonlításban *pénzügyi* (árbevétel-arányos nyereség, tőkejövedelmezőség), *piaci* (az árbevétel alapján mért piaci részesedés) és *működési jellemzők* (technológiai színvonal, menedzsment, a termék/szolgáltatás minősége) alapján. Az értékelés ötfokozatú skálán történt a következők szerint: 1 – mélyen az iparági átlagszínvonal alatti, 2 – az iparági átlagszínvonaltól némileg elmaradó, 3 – az iparági átlagszínvonalhoz hasonló, 4 – az iparági átlagszínvonalat némileg meghaladó, 5 – az iparágban élenjáró színvonalat jelentő.

A vállalati teljesítmény értékelése tehát önbevalláson alapult, ugyanakkor többféle szempontot, a teljesítmény különböző elemeit figyelembe vette.⁶⁸ A vizsgált kérdés átfogta a vállalati teljesítmény különböző szintjeit, így jó kiindulópontot jelentett a különböző teljesítményelemek kapcsolatának vizsgálatához, majd különböző teljesítményjellemzőkkel bíró vállalatcsoportok, klaszterek elkülönítéshez.

A harmadik kérdéskör (a sikeres vállalatok teljesítménymérési gyakorlata) elemzésekor az ily módon, a teljesítmény többféle dimenziójának figyelembe vételével kialakított klaszterek teljesítménymérési gyakorlatának eltéréseit is vizsgáltam.

A következőkben röviden bemutatom a különböző teljesítményelemek kapcsolatára vonatkozó elemzéseket, főbb megállapításokat, mely egyben a klaszterképzés alapjául szolgáló változók elemzését jelentette. Ezt követi a klaszterek jellemzése, melyhez a kérdőívek adatait (jellemzően önértékelések), illetve a Versenyképesség-kutatásban a vállalatok egy része (az egyes évekre a teljes minta harmada, fele) által rendelkezésünkre bocsátott pénzügyi kimutatásokat is felhasználtam.

5.2.1. A vállalati teljesítmény különböző elemei

A felsővezetői kérdőív V8 kérdése tehát a vállalati teljesítmény különböző dimenzióban kérte a vállalatvezetők értékelését vállalatukról, az iparági átlaghoz viszonyítva. A 28. táblázat az átlagos értékeléseket, a 10. ábra az egyes kérdésekre adott válaszok megoszlását mutatja.

A minta egészét tekintve a vállalatok elsöprő többsége a termék, illetve szolgáltatások minőségében nem érez lemaradást az iparági átlaghoz képest. A válaszadók 63 százaléka szerint termékeinek/szolgáltatásainak minősége az ipari átlagot meghaladja, 98 százaléka szerint legalább eléri azt. Az átlagos értékelés is ennél a teljesítményjellemzőnél a legmagasabb. Általában jónak ítélik a menedzsmentet, valamivel gyengébbnek a technológiai színvonalat a vállalatvezetők, ugyanakkor sokszor úgy érzik, hogy a piac nem értékeli megfelelően erőfeszítéseiket, teljesítményüket. A piaci részesedés átlagos megítélése gyengébb, a pénzügyi eredmé-

⁶⁸ A vállalati teljesítmény elvileg objektívabb, kizárólag pénzügyi kimutatások alapján történő értékelése több szempontból sem tűnt megfelelőnek. Mint a kutatás elméleti megalapozása során megfogalmazódott, tartalmukat tekintve a pénzügyi adatok és mutatószámok utólagos jelzőszámok, utólagos leképeződései a vállalat működési, piaci teljesítményének. Bizonyos hatások késleltetve jelentkezhetnek, emellett az elszámolási technikák, értékelési módszerek különbségei is torzíthatják az eredményeket. A csak pénzügyi kiindulópont ellentmondott volna a teljesítmény többszempontú megközelítésének, emellett – a pénzügyi kimutatások korlátozott száma miatt – jelentősen le is szűkítette volna a vizsgálható vállalati kört.

nyesség (tőkejövedelmezőség illetve árbevétel-arányos nyereség) esetén pedig még kedvezőtlenebb az önértékelés. A válaszadók több mint egynegyede az iparági átlagnál rosszabbnak tartja pénzügyi teljesítményét. (Ld. 9. ábra.)

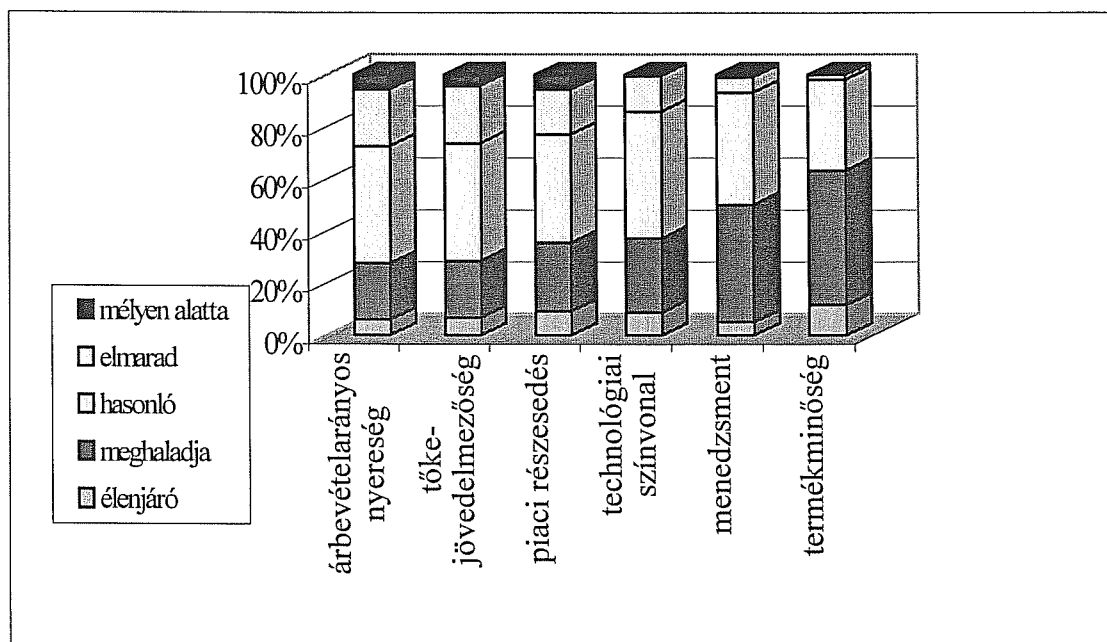
28. táblázat

**Az iparági átlaghoz viszonyított teljesítmény átlagos értékelése
(belföldi viszonylatban)**

	Átlagos értékelés	Szórás	Relatív szórás
Termékminőség	3,73	0,68	18,2%
Menedzsment	3,48	0,72	20,7%
Technológiai színvonal	3,32	0,83	25,0%
Átlag	3,29	0,85	25,8%
Piaci részesedés	3,17	1,00	31,5%
Tőkejövedelmezőség	3,05	0,94	30,8%
Árbevétel-arányos nyereség	3,01	0,95	31,6%

9. ábra

Az iparági átlaghoz viszonyítva teljesítmény, a válaszok megoszlása



A pénzügyi adatokkal való összevetés a vállalatvezetők által adott értékelés konzisztenciájára utalt. Az 1994-98-as időszakra a vállalatok egy része (az egyes években 100-150 vállalat, tehát a minta harmada, fele) esetében rendelkezésre álltak a vállalatok pénzügyi kimutatásai. A mérlegek és eredmény-kimutatások alapján kalkulált pénzügyi mutatószámok (árbevétel-arányos nyereség, eszközarányos, illetve sajáttőke-arányos megtérülés) összhangban állnak a vállalatvezetők értékítéletével. A V8 kérdésre adott válaszok alapján mind az árbevétel-arányos nyereség, mind a tőke-jövedelmezőség esetében szignifikánsan eltér⁶⁹ az 1996-tól a pénzügyi kimutatások alapján számított teljesítménymutató, a jobb önértékelés esetében jobb eredményt mutat (lásd 28. táblázat).

Az 1994 és 1995-ös évekre nem érvényes ez a szignifikáns eltérés, sőt a kapcsolat iránya sem mindig egyértelmű. Ez a korábbi, vegyesebb kép a vállalatok teljesítményének elmúlt években történt változásával magyarázható. A Versenyképesség-kutatás 1999-es felmérésének egyik tanulsága egyébként, hogy a hazai vállalati szféra eredményessége

⁶⁹ Kivételt csak az 1998-as tőke-jövedelmezőség és ROE mutató kapcsolata jelent, ahol a különbség nem szignifikáns.

javult az előző, 1996-os felmérés óta (Czakó–Wimmer–Zoltayné, szerk. 1999). Ezt a – kérdőívek önértékelései alapján kibontakozó képet – a szűkebb mintára rendelkezésre álló pénzügyi kimutatások adatai is alátámasztják, mint ez a 29. táblázat teljes vállalati körre vonatkozó adataiból is látható.

29. táblázat

A pénzügyi teljesítmény vállalati értékelése és a számított mutatók kapcsolata

a. Árbevétel-arányos nyereség

Árbevétel-arányos nyereség az iparági átlaghoz viszonyítva (a V8 kérdés alapján)	Árbevétel-arányos nyereség 1996*	Árbevétel-arányos nyereség 1997*	Árbevétel-arányos nyereség 1998*
Mélyen alatta	- 11,6%	-1,4%	-3,0%
Elmarad	2,4%	-0,3%	1,6%
Hasonló	2,4%	2,1%	2,6%
Meghaladja	3,9%	6,9%	7,8%
Élenjáró	4,8%	9,0%	12,5%
Rézminta átlaga:	2,1%	3,1%	3,8%
Rézminta nagysága:	135	156	107
Szignifikancia-szint (p=):	0,00	0,01	0,05

* A vállalatok által átadott mérlegek és eredmény-kimutatások alapján számított mutatók.

b. Tőkejelölmezőség

Tőkejelölmezőség az iparági átlaghoz viszonyítva (a V8 kérdés alapján):	Eszköz-arányos nyereség 1996*	Eszköz-arányos nyereség 1997*	Eszköz-arányos nyereség 1998*	Saját tőke-arányos nyereség 1996*	Saját tőke-arányos nyereség 1997*	Saját tőke-arányos nyereség 1998*
Mélyen alatta	- 1,2%	-7,0%	0,6%	- 11,5%	0,6%	-1,2%
Elmarad	1,1%	1,5%	2,0%	2,4%	4,1%	3,4%
Hasonló	5,6%	6,5%	7,4%	11,2%	7,8%	17,1%
Meghaladja	7,4%	7,7%	9,4%	18,6%	20,3%	26,2%
Élenjáró	16,0%	15,3%	14,9%	42,2%	24,6%	31,4%
Rézminta átlaga	5,3%	6,1%	7,0%	12,2%	15,6%	16,6%
Rézminta nagysága	131	149	98	130	148	100
Szignifikancia-szint (p=)	0,01	0,06	0,07	0,01	0,09	0,25**

*A vállalatok által átadott mérlegek és eredmény-kimutatások alapján számított mutatók.

**Nem szignifikáns.

Valamennyi vizsgált teljesítményjellemző (V8 változó) esetében nagy a válaszok szórása, így érdemes volt tovább vizsgálni az eltéréseket. A két pénzügyi teljesítményjellemző kivételével az értékelések nem mutattak erős korrelációt.⁷⁰ Általánosan jellemző a vállalati megítélésre, hogy a termékminőséget jobbnak tartják a válaszadók, mint az egyéb jellemzőket (köztük az objektívebben mérhető piaci részesedést, illetve jövedelmezőségi mutatókat).

Ezek az eredmények összecsengenek a versenyelőny források egymásra épülését taglaló modellekkel (pl. a 2.2. alfejezetben említett homokkúp-moddellel), ahol a minőség jelenti az alapot, mely nélkül nem képzelhető el jó piaci, pénzügyi teljesítmény. A válaszadók által jónak ítélt minőséget azonban vállalatunk egy része esetében lehet, hogy (még) nem értékeli kellően a piac, vagy értékeli ugyan, de rövid távon a pénzügyi mutatókban ez nem jelentkezik. Az is elképzelhető, hogy működési, gazdaságossági problémák miatt a vállalat nem képes nyereségesen előállítani a piac által igényelt terméket/szolgáltatást, ezért gyengébb a pénzügyi teljesítmény.

30. táblázat

Teljesítményelemek értékelése az árbevétel-arányos nyereség értékelésének függvényében

Árbevétel-arányos nyereség az iparági átlaghoz viszonyítva	Tőkejөvedelmezőség	Piaci részesedés	Techn. színvonal	Menedzsment	Termékminőség
Mélyen alatta	1,5	2,4	3,0	3,1	3,1
Elmarad	2,3	2,5	3,1	3,2	3,5
Hasonló	3,0	3,2	3,2	3,5	3,7
Meghaladja	3,8	3,7	3,8	3,7	4,1
Élenjáró	4,5	4,2	4,1	4,1	4,1
Teljes minta átlaga	3,0	3,2	3,3	3,5	3,7
Szignifikancia-szint (p=)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

A különböző teljesítményelemek közötti kapcsolatot jelzi, hogy valamennyi változó esetén szignifikánsan eltérnek a különböző önértékelést adó vállalatok egyéb teljesítményjellemzői, s a jobb teljesítményekhez minden esetben – kisebb-nagyobb mértékben – a többi teljesítményjellemző esetében is jobb teljesítmény társult. Példaként

⁷⁰ A korrelációs mátrixot a melléklet tartalmazza.

a 30. táblázat az árbevétel-arányos nyereség függvényében jelzi a további teljesítményelemek megítélését. (A további ANOVA-táblákat a melléklet tartalmazza. A különbség valamennyi változó esetében szignifikáns.)

5.2.2. A teljesítmény- klaszterek

Az iparági átlaghoz viszonyított teljesítmény (a V8 változó) értékelése szolgált alapul a különböző teljesítményjellemzőkkel bíró vállalati klaszterek elkülönítéséhez. A hiányzó adatok miatt összesen 259 vállalat volt besorolható. A növekvő klaszterszám melletti K-középpontú klaszterelemzések alapján végül három jól értelmezhető csoport rajzolódott ki. A hierarchikus klaszterelemzés dendogramja is alátámasztotta e csoportok elkülönítését.⁷¹

A kialakult három csoport a következő:

A sikeresek

E csoportba (69 vállalat) az élenjáró vállalatok kerültek, valamennyi teljesítményjellemzőt tekintve az iparági átlag feletti teljesítménnyel.

Az átlagosan teljesítők

A legnagyobb csoportot (126 vállalat) átlag körüli teljesítmény jellemzi szinte minden tekintetben. A termékek minőségét az átlagosnál jobbnak tartják a válaszadók, de úgy tűnik, ezt nem támogatja megfelelően korszerű technológia (itt a minta átlagánál kicsit gyengébb a megítélés). A piaci és pénzügyi teljesítmény is átlagosnak tekinthető.

A lemaradók

A harmadik csoport (64 vállalat) a lemaradóké: átlag körülinek ítélt minőség és működési jellemzők mellett gyenge piaci és pénzügyi teljesítmény jellemzi e vállalati kört. A termék/szolgáltatás minősége az egyetlen a vizsgált teljesítményjellemzők közül, melyet átlagosan az iparági átlagnál némileg jobbnak ítélték a válaszadók.

A klaszterek alapvető teljesítményjellemzőit a 31. táblázat foglalja össze, illetve a 10. ábra szemlélteti. A klaszterek elkülönítésében mind a hat tényező szerepe szignifikáns.

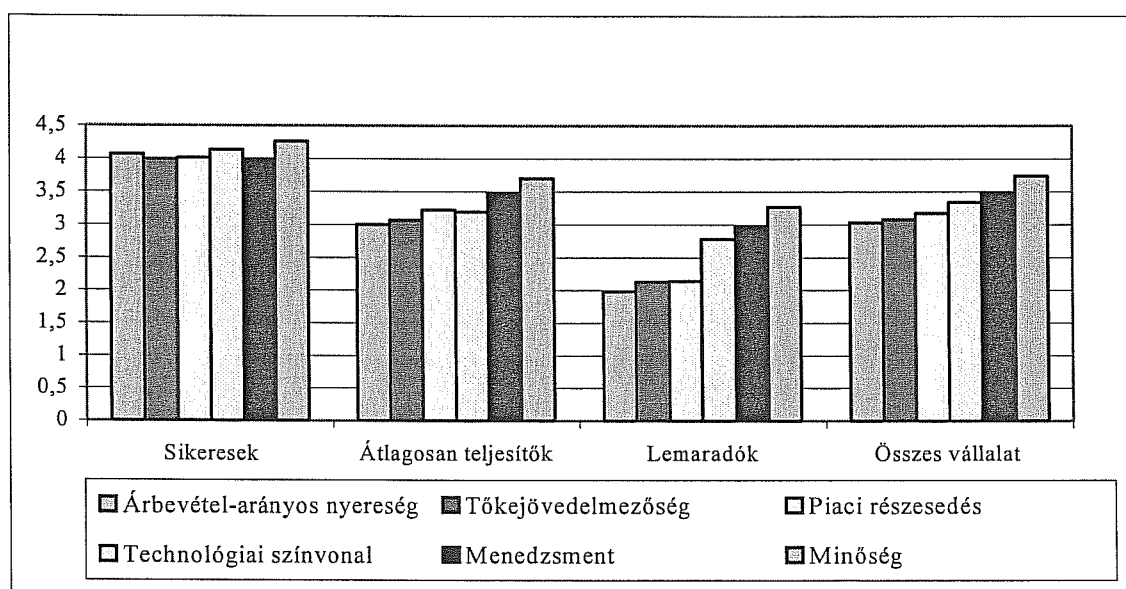
⁷¹ A klaszterképzés, és az így kialakult vállalatcsoportok jellemzésének első eredményei szerepeltek a Versenyképesség-kutatásról készült jelentésben (Wimmer, 2000, in: Czakó – Zoltayné – Wimmer, szerk., 2000).

31. táblázat

A klaszterek jellemzői az iparági átlaghoz viszonyított értékelések alapján

Klaszter: Teljesítményjellemző:	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat ⁷²
Árbevétel-arányos nyereség	4,06	3,00	1,98	3,03
Tőkejövedelmezőség	3,99	3,07	2,13	3,08
Piaci részesedés	4,01	3,22	2,14	3,17
Technológiai színvonal	4,13	3,19	2,78	3,34
Menedzsment	3,99	3,48	2,98	3,49
Minőség	4,26	3,70	3,27	3,74
<i>Értékelések átlaga</i>	<i>4,07</i>	<i>3,28</i>	<i>2,55</i>	<i>3,31</i>

10. ábra A klaszterek teljesítményjellemzői



A sikeres vállalatok legnagyobb része valamennyi – a klaszterképzés alapját jelentő – teljesítményjellemző esetében az iparági átlag fölé helyezte magát. A minőség, a technológiai színvonal és a piaci részesedés esetében közel egyharmad, míg

⁷² Az összes vállalat a klaszterekbe besorolt vállalatokat jelenti. (A 28. táblázattal összevetve is látható, hogy nincs lényeges eltérés a teljes minta (300 vállalat) és a besorolt vállalatok (259 vállalat) teljesítményjellemzői között.)

a pénzügyi eredményesség esetében egyötöd részük kiemelkedőnek értékelte saját teljesítményét. A menedzsment esetében ez az arány csak 15 százalék, ugyanakkor minden válaszadó szerint elérik vagy meghaladják az iparági átlagot.

Az *átlagosan teljesítő* vállalati körben a termékminőséget és a menedzsmentet megfelelőnek (legalább az iparági átlagot elérőnek vagy azt meghaladónak) minősítette minden válaszadó, míg a többi jellemző esetében egytizedük átlag alattinak értékelte vállalata a teljesítményét. Az élenjáró színvonallal csak néhány vállalat jellemezte tevékenységét, leginkább a termék/szolgáltatás minőségére vonatkozóan.

Érdekesség, hogy a *lemaradók* csoportjának döntő hányada is úgy érzékeli, hogy termékének minősége megfelel az iparági átlagnak (63%) vagy némileg meghaladja azt (30%). A menedzsment illetve a technológia színvonalában is mindössze a válaszadók egyötöde-egynegyede érez kisebb elmaradást. Ugyanakkor a piaci részesedés esetében 65, a jövedelmezőségi mutatóknál 75-85 százalék némileg, illetve (kisebb részük) jelentősen gyengébbnek ítéli az iparági átlagnál.

Megfigyelhető, hogy a különböző teljesítményjellemzők megítélése a sikeres vállalati kör esetében mutatja a legkisebb eltérést, vagyis ezeknél a vállalatoknál a pénzügyi és a piaci eredményesség értékelése összhangban áll a működési jellemzők minősítésével. (Bár a minőség és további működési jellemzők megítélése itt is jobb, mint a piaci illetve pénzügyi teljesítményé). A lemaradó vállalati kör esetében a legnagyobb az eltérés a saját működés és annak piaci megítélése értékelése között, ezek a cégek érzik leginkább, hogy erőfeszítéseiket nem értékeli a piac. Összességében tehát a vállalatok többsége úgy érzi, hogy a piaci és pénzügyi eredmények nem tükrözik megfelelően működésük színvonalát. Ez a vélemény a gyengén teljesítő vállalatok esetében jóval erősebb, mint az iparágon belül jól teljesítőké.

A vállalatméret és a tulajdonosi szerkezet szempontjából nem mutatható ki szignifikáns különbség az egyes klaszterekbe sorolt vállalatok között, de tendenciák megfigyelhetők. A sikeresek általában nagyobb vállalatok mind a létszám, mind az eszközérték, illetve az árbevétel tekintetében, s inkább jellemző a külföldi tulajdonos jelenléte. Hasonlóképpen a sikeresek közé sorolt vállalatokat exportorientáltabbak, s saját megítélésük szerint az iparág hazai átlagszínvonala kevéssé marad el a fejlett országokétól, mint a másik két csoportban. A legerősebb versenytárs gyakrabban külföldi vállalat hazai leányvállalata, mint a többi klaszter esetében (itt szignifikáns különbség mutatható ki.).

A klaszterekbe sorolt vállalatok teljesítményének további jellemzésére felhasználtam a felsővezetői kérdőívből a legerősebb versenytárshoz viszonyított

teljesítmény értékelését tartalmazó kérdést (V7), illetve a vállalatok egy része esetében rendelkezésre álló pénzügyi kimutatásokat.

5.2.2.1. A vállalati teljesítmény jellemzői a klaszterekben

A sikeres vállalatok gyakrabban viszonyították teljesítményüket a vezető külföldi vállalatokhoz (nem lévén hazai versenytárs), mint a két másik csoportba sorolt vállalatok, bár a különbség nem szignifikáns.⁷³

A sikeres és az átlagosan teljesítő csoportja csak az államnak történő értékesítésben, az államigazgatási szerveknél történő lobbizásban és a K+F ráfordításokban érez némi elmaradást a legerősebb versenytárshoz viszonyítva. Ezzel szemben a lemaradók a felsorolt 42 tényező kétharmadában gyengébbnek érzik magukat. A 32. táblázat az egyes klaszterekbe sorolt vállalatok legerősebb és leggyengébb pontjait mutatja a legerősebb versenytárshoz viszonyított önértékelés alapján. (A teljes listát – 42 változó a teljes mintára, illetve a klaszterekre – a melléklet tartalmazza.) Az erősségek és a gyengeségek mindenképpen viszonylagosak: látható például, hogy a sikeres csoport esetében gyengének számító 3,1-3,2 pontos önértékelés a lemaradók csoportjában viszonylag jó értékelésnek számít, s az erősségek közé sorolható.

A klaszterek közötti különbség két változó (a pontos szállítás, valamint a rövid szállítási határidő) értékelése kivételével valamennyi tényező esetében szignifikáns.

⁷³ A V7 kérdés úgy szólt, hogy "Milyen színvonalat ért el a vállalat a tevékenységét jellemző alábbi területeken az elmúlt 2-3 évben a legerősebb versenytárshoz viszonyítva? Amennyiben a vállalat több üzletágban működik, kérjük válaszait a legjelentősebb üzletágra vonatkoztatva adja meg! Ha nincs hazai versenytársa, hasonlítsa cégét az iparág vezető külföldi vállalatainál jellemzőnek tekinthető színvonalhoz! Az összevetés alapja: a vállalat egésze vagy domináns üzletág; belföldi versenytárs, vagy a vezető külföldi vállalatok". Az összevetés alapja a vizsgált vállalati kör 65 százaléka esetében a vállalat egésze, 75 százalék esetében belföldi versenytárs volt.

32. táblázat

A klaszterekbe sorolt vállalatok erős és gyenge pontjai
a legerősebb versenytárshoz képest

Sikeresek			
Erősségek		Gyengeségek	
Teljesítményjellemző	Átlag	Teljesítményjellemző	Átlag
termékminőség	3,82	logisztikai rendszer hatékonysága	3,21
etikus magatartás	3,82	stratégiai szövetségek a fő partnerekkel	3,20
jó fizetőképesség	3,69	integrált váll-i információs rendszer	3,18
jól felkészült vezetők	3,68	jól szervezett elosztási csatornák	3,13
rugalmas vevői igénykielégítés	3,66	innovatív eladásösztönzési módszerek alk.	3,08
hitelképeség	3,65	magas K+F ráfordítások	2,94
pontos szállítás	3,64	lobbízás államig-i szerveknél	2,73
jól képzett alkalmazottak	3,62	államnak történő értékesítés	2,62
Átlagosan teljesítők			
Erősségek		Gyengeségek	
Teljesítményjellemző	Átlag	Teljesítményjellemző	Átlag
rugalmas vevői igénykielégítés	3,86	logisztikai rendszer hatékonysága	3,03
etikus magatartás	3,73	magas jövedelmezőség	3,03
rugalmas reagálás fogy. igények változására	3,67	exportpiacokon való megjelenés	3,01
termékminőség	3,64	piaci változások jó előrejelzése	2,92
pontos szállítás	3,52	innovatív eladásösztönzési módszerek alk.	2,91
jó fizetőképesség	3,50	lobbízás államig-i szerveknél	2,77
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	3,48	magas K+F ráfordítások	2,75
rövid szállítási határidő	3,47	államnak történő értékesítés	2,57
Lemaradók			
Erősségek		Gyengeségek	
Teljesítményjellemző	Átlag	Teljesítményjellemző	Átlag
pontos szállítás	3,51	stratégiai szövetségek a fő partnerekkel	2,52
rugalmas vevői igénykielégítés	3,48	jól szervezett elosztási csatornák	2,39
etikus magatartás	3,37	innovatív eladásösztönzési módszerek alk.	2,38
rugalmas reagálás fogy. igények változására	3,36	magas jövedelmezőség	2,37
rövid szállítási határidő	3,27	államnak történő értékesítés	2,15
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	3,18	piaci részesedés	2,14
termékminőség	3,16	magas K+F ráfordítások	2,13
környezeti tudatosság	3,16	lobbízás államig-i szerveknél	1,98
Összes (teljesítményklaszterekbe besorolt) vállalat			
Erősségek		Gyengeségek	
Teljesítményjellemző	Átlag	Teljesítményjellemző	Átlag
rugalmas vevői igénykielégítés	3,71	exportpiacokon való megjelenés	2,96
etikus magatartás	3,67	piaci változások jó előrejelzése	2,96
termékminőség	3,57	piaci részesedés	2,94
pontos szállítás	3,55	jól szervezett elosztási csatornák	2,93
rugalmas reagálás fogy. igények változására	3,53	innovatív eladásösztönzési módszerek alk.	2,83
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	3,43	magas K+F ráfordítások	2,66
rövid szállítási határidő	3,42	lobbízás államig-i szerveknél	2,57
jól felkészült vezetők	3,39	államnak történő értékesítés	2,49

Az etikus magatartás az egyetlen tényező, mely mindhárom csoportnál "dobogós". A rugalmas vevői igénykielégítés az átlagosan teljesítőknél az első, a lemaradók csoportjában a második legnagyobb átlagos értékeléssel szerepel, míg a sikeres vállalatok esetében sorrendben "csak" az ötödik – jobb pontszámmal, mint a lemaradóknál, de az átlagnál gyengébb megítéléssel.

A sikeresek csoportja a minőséget tartja legfőbb versenyelőnyének, ami összhangban áll azzal a szakirodalmi és gyakorlati tapasztalattal, hogy az előrelépéshez a minőség fejlesztése, megbízhatóvá tétele az egyik első fontos teendő. A sikeres csoport három tényezőben mutat kisebb, de nem szignifikáns elmaradást az átlagosan teljesítőkhöz képest: a szállítási határidők, a fogyasztói igények változásaira való rugalmas reagálás, valamint a rugalmas vevői igénykielégítés területén. E tényezőkben egyébként nem mutatkozik jelentős különbség a csoportok között (a lemaradók sem teljesítenek gyengébben önbevallásuk szerint), ami azt is jelzi, hogy ezek a tényezők nem jelentenek meghatározó megkülönböztető tényezőt a hazai piacokon a vállalatok szerint.

A sikeresek a következőkben teljesítenek kiemelkedően a versenytárshoz: a termékminőség, a jól felkészült vezetők és alkalmazottak, jó hitelképesség és fizetőképesség, a piaci változások előrejelzése, új termékek piacra vitele, innovatív eladás-ösztönzési módszerek, – s mindez magasabb piaci részesedéssel és jövedelmezőséggel párosul.

A klaszterek pénzügyi jellemzése

Mindhárom klaszterben a vállalatok kb. fele esetében álltak pénzügyi adatok rendelkezésre a mérlegek és eredmény-kimutatások alapján. Az 1997-es és 98-as év megtérülési mutatói között szignifikáns különbség észlelhető az egyes klaszterek között.

33. táblázat

A klaszterek pénzügyi teljesítménye

Klaszter:	Árbev.-arányos nyereség 1997	Árbev.-arányos nyereség 1998	Eszköz -arányos nyereség 1997	Eszköz -arányos nyereség 1998	Sajáttőke -arányos nyereség 1997	Sajáttőke -arányos nyereség 1998
Sikeresek	7,3%	7,8%	9,3%	11,5%	17,3%	24,7%
Átlagosan teljesítők	3,6%	4,4%	6,8%	5,6%	21,7%	13,4%
Lemaradók	-6,9%	2,3%	2,3%	3,9%	5,1%	6,5%
Rézminta átlaga:	3,7%	4,4%	6,0%	6,0%	16,3%	15,2%
Rézminta nagysága:	138	92	138	98	137	98
Szignifikancia-szint (p=):	0,007	0,095	0,027	0,040	0,034	0,164

Egyébként tendenciájában érvényes, hogy a sikeresek csoportjába sorolt vállalatok átlagos mérete (árbevétel és eszközérték tekintetében) nagyobb, s pénzügyi mutatóik kedvezőbbek, de minden csoportban nagy a szórás, s a csoportok közötti különbség általában nem szignifikáns. A melléklet táblázatai összefoglalják a klaszterek néhány főbb pénzügyi jellemzőjét

5.2.2.2. Fejlesztési fókuszok

A fejlesztendőként megjelölt területek klaszterenkénti eltérései is érdekes eredményeket mutattak (lásd 34. táblázat). Minden vállalat legfeljebb öt területet jelölhetett meg az előbbi, 42 elemet felsorakoztató listából (ezt a listát használtam korábban a vállalati célok és a teljesítménymutatók összhangjának értékeléséhez.). A listát mindhárom vállalati körben a költséghatékonyság vezeti. A klaszterekbe besorolt vállalatok összesen 54 százaléka említette ezt a célkitűzést, de a lemaradók esetében még nagyobb (62%) ez az arány. Ezt követi a termékminőség, a fejlett technológia és a piaci részesedés mindhárom csoportban (a sikeresek esetében a piaci részesedés a harmadik helyezett, kismértékben megelőzi a fejlett technológia alkalmazásának fejlesztését).

34. táblázat

Fejlesztési fókuszok az egyes klaszterekben

a.) A legfontosabb fejlesztendő területek

	Átlag	Sikeresek	Átlagosak	Lemaradók	Sikeresek – Átlag	Sikeresek/ Átlag
költséghatékonyság	1 53,9%	1 52,5%	1 51,3%	1 62,2%	-1,4%	97%
termékminőség	2 36,7%	2 39,7%	2 34,8%	3 37,8%	2,9%	108%
fejlett technológia	3 35,3%	4 37,9%	3 33,0%	4 37,8%	2,6%	107%
piaci részesedés	4 31,2%	3 39,7%	4 26,8%	5 31,1%	8,5%	127%
magas jövedelm.	5 29,0%	5 32,8%	5 26,8%	6 29,5%	3,8%	113%
versenyképes árak	6 26,4%	7 18,6%	6 25,0%	2 40,0%	-7,7%	71%
rugalmas vevői igénykielégítés	7 20,0%	8 18,6%	7 20,5%	9 20,5%	-1,4%	93%
magas kapacitáskihasználás	8 17,3%	11 13,8%	8 17,0%	7 22,7%	-3,5%	80%
jó fizetőképesség	9 15,3%	18 10,2%	9 15,2%	8 22,7%	-5,2%	66%
integrált vállal. inf. r.	10 13,1%	9 17,2%	10 13,4%	24 6,8%	4,2%	132%

b.) A legnagyobb eltérések a sikeresek és az átlag által megjelölt fejlesztendő területek között az abszolút különbségek alapján

Fejlesztendő:	Átlag		Sikeresek		Átlagosak		Lemaradók		Sikeresek – Átlag	Sikeresek / Átlag
piaci részesedés	4	31,2%	3	39,7%	4	26,8%	5	31,1%	8,5%	127%
széles termékválaszték	12	13,0%	6	20,7%	17	9,8%	20	11,1%	7,7%	159%
jól szervezett elosztási csatornák	36	3,3%	28	8,5%	40	0,9%	36	2,3%	5,2%	260%
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	23	8,9%	13	13,8%	26	7,1%	26	6,8%	4,9%	155%
integrált vállal. inf. rendszer	10	13,1%	9	17,2%	10	13,4%	24	6,8%	4,2%	132%
magas jövedelme- zőség	5	29,0%	5	32,8%	5	26,8%	6	29,5%	3,8%	113%
exportpiacokon való megjelenés	16	10,3%	12	13,8%	19	8,9%	23	9,1%	3,5%	134%
magas K+F ráfor- dítások	28	7,0%	17	10,3%	29	6,3%	30	4,5%	3,3%	148%
logisztikai rendszer hatékonysága	29	7,0%	21	10,2%	25	8,0%	38	0,0%	3,2%	146%
...										
piaci változások jó előrejelzése	33	5,1%	41	1,7%	22	8,9%	37	0,0%	-3,4%	34%
magas kapacitáskihasználás	8	17,3%	11	13,8%	8	17,0%	7	22,7%	-3,5%	80%
hitelképesség	25	8,4%	35	3,4%	16	10,7%	22	9,1%	-5,0%	40%
rugalmas termelési rendszer	19	10,2%	32	5,1%	12	12,5%	17	11,4%	-5,1%	50%
jó fizetőképesség	9	15,3%	18	10,2%	9	15,2%	8	22,7%	-5,2%	66%
jól képzett alkalmazottak	15	10,3%	34	3,4%	13	12,5%	13	13,6%	-6,8%	34%
versenyképes árak	6	26,4%	7	18,6%	6	25,0%	2	40,0%	-7,7%	71%

Néhány tényezőt a sikeresek hátrébb soroltak az átlagosnál (a sikeresek és a teljes vállalati körön belüli említési arány abszolút, illetve százalékos különbségét jelzi a 34. táblázat utolsó két oszlopa): az esetek többségében olyan tevékenységekről, illetve teljesítményelemekről van szó, melyekben a versenytársakhoz képest előnyt éreztek a válaszadók (például a hitelképesség, jó fizetőképesség, jól képzett alkalmazottak, rugalmas gyártási rendszer, megfelelő szervezeti struktúra). Ugyanakkor bizonyos területeket az átlagosnál fontosabbnak ítélte ez a vállalati kör: a piaci részesedést, a széles termékválasztékot, a jól szervezett elosztási csatornák, a fogyasztókkal való közvetlen kapcsolatot, az integrált vállalati információs rendszerek fejlesztését például nagyobb arányban említették, mint az átlagosan teljesítő, illetve a lemaradó cégek.

c.) A legnagyobb eltérések a sikeresek és az átlag által megjelölt fejlesztendő területek között a százalékos különbségek alapján

Fejlesztendő:	Átlag		Sikeresek		Átlagosan teljesítők		Lemaradók		Sikeresek – Átlag	Sikeresek / Átlag
	számszám	százalék	számszám	százalék	számszám	százalék	számszám	százalék	százalék	százalék
jól szervezett elosztási csatornák	36	3,3%	28	8,5%	40	0,9%	36	2,3%	5,2%	260%
államnak történő értékesítés	42	1,4%	40	3,4%	41	0,9%	42	0,0%	2,0%	246%
etikus magatartás	37	2,3%	31	5,2%	37	1,8%	40	0,0%	2,8%	221%
megfelelő készletek	41	1,9%	39	3,4%	38	1,8%	41	0,0%	1,6%	184%
széles termékválaszték	12	13,0%	6	20,7%	17	9,8%	20	11,1%	7,7%	159%
lobbizás államig. szerveknél	35	3,3%	30	5,2%	35	2,7%	34	2,3%	1,9%	158%
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	23	8,9%	13	13,8%	26	7,1%	26	6,8%	4,9%	155%
....										
jó fizetőképesség	9	15,3%	18	10,2%	9	15,2%	8	22,7%	-5,2%	66%
rugalmas termelési rendszer	19	10,2%	32	5,1%	12	12,5%	17	11,4%	-5,1%	50%
hitelképesség	25	8,4%	35	3,4%	16	10,7%	22	9,1%	-5,0%	40%
piaci változások jó előrejelzése	33	5,1%	41	1,7%	22	8,9%	37	0,0%	-3,4%	34%
jól képzett alkalmazottak	15	10,3%	34	3,4%	13	12,5%	13	13,6%	-6,8%	34%

Érdekes képet mutat azoknak a tevékenységeknek a listája is, melyet valamely körből egyetlen vállalat sem sorolt a legfontosabb fejlesztendő területek közé. A lemaradók csoportjában a piaci változások jó előrejelzése, a logisztikai rendszer hatékonysága, a gazdálkodási funkciók integrációja, a megfelelő készletek, az etikus magatartás és az államnak történő értékesítés egyetlen "jelölést" sem kapott. Az átlagosan teljesítők esetében csak a megfelelő minőségű alapanyagok maradtak ki a listáról.

A fejlesztési fókuszok tekintetében a klaszterek közötti különbség általában nem szignifikáns. Kivételt csak a logisztikai rendszer hatékonyságának növelése jelent, melyet a sikeres vállalatok némileg nagyobb arányban soroltak az öt legfontosabb fejlesztési terület közé (10%), mint az átlagosan teljesítők (8%). A lemaradók között ez egyáltalán nem szerepelt a fejlesztési területek között.

Összességében a vállalati önértékelések és a pénzügy kimutatások alapján számított jövedelmezőségi mutatók összhangot mutattak az elemzések szerint. Az eredmények igazolni látszanak a versenytényezők, teljesítményjellemzők egymásra épülését is. A teljesítményklaszterek elemzése azt jelzi, hogy a sikeres, illetve a lemaradó vállalatok

lati kört más-más jellegű erősségek jellemzik, s a különböző piaci-pénzügyi helyzet más stratégiák, fejlesztési fókuszok tartoznak. (A vállalati helyzet, teljesítmény és a kapcsolódó stratégiák, fejlesztési fókuszok összhangjának részletesebb elemzése további kutatások témája lehet.)

5.3. A vállalati teljesítmény és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolata (H9)

A vállalati teljesítmény és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolatának elemzése során egyrészt vizsgáltam a különböző teljesítményelemek alapján az iparági átlaghoz viszonyított teljesítménnyel való kapcsolatot (az előző pontban vizsgált V8 kérdés), másrészt összehasonlítottam a teljesítmény klaszterekbe sorolt vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának jellemzőit. A két kérdés más-más szempontból releváns: az egyes teljesítményelemek vizsgálata rámutathat a közöttük lévő különbségekre, míg a klaszterek elemzése a teljesítmény többszemponútú közelítésére épít, s átfogóbban ragadja meg a vállalati teljesítményt. A teljesítménymérési gyakorlat jellemzésére az előző alfejezetben a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának vizsgálata során már elemzett változókat használtam.

5.3.1. A különböző teljesítményelemek és a teljesítménymérési gyakorlat kapcsolata

A 35. táblázat különböző teljesítménymérési eszközöket, mutatókat használó és nem használó vállalatokat hasonlítja össze, a felsővezetők által értékelt, az iparági átlaghoz viszonyított teljesítményelemek tekintetében.⁷⁴ A vizsgált teljesítménymutatókat használó vállalatok általában több teljesítményelemnél is szignifikánsan jobb teljesítményt nyújtottak a vállalatvezetők szerint. Ez az összefüggés természetesen nem jelenti azt, hogy bizonyos mutatók alkalmazása automatikusan jobb teljesítményhez vezet, hiszen a vállalati teljesítményt sok tényező befolyásolja. Ez a kapcsolat nem jellemzi a vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát a konzisztencia, a stratégia támogatása, stb. szempontjából sem. Ugyanakkor ez az összefüggés (összhangban a kutatás más eredményeivel is) arra utal, hogy a sikeres vállalatok inkább támaszkodnak a teljesítménymérés eszközeire (illetve a teljesítménymérés eszközeit használó vállalatok sikeresebbek).

⁷⁴ A táblázat csak azokat a változókat mutatja, ahol legalább $p=0,1$ szinten szignifikáns volt az eltérés. A $p=0,05$ szinten szignifikáns eltéréseket külön jelöltem.

35. táblázat

Szignifikáns különbségek az iparági átlaghoz viszonyított teljesítményben

a.) Minőség

Telj. az iparági átlaghoz képest	Teljesítménymutató		Szign. szint
	Késztermék minősége		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség*	3,08	2,78	0,049
Tőkejövödelmezőség	3,12	2,85	0,076
Menedzsment*	3,54	3,23	0,011
Termékminőség	3,77	3,59	0,111
	Befejezetlen termék minősége		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség*	3,29	2,76	0,000
Tőkejövödelmezőség*	3,25	2,86	0,001
Piaci részesedés*	3,34	3,02	0,014
Menedzsment*	3,61	3,38	0,013
Termékminőség	3,81	3,67	0,108
	Nyersanyag minősége		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség	3,10	2,88	0,085
Tőkejövödelmezőség*	3,15	2,90	0,049
Technológia színvonal	3,24	3,44	0,080
Menedzsment*	3,56	3,35	0,038
Termékminőség	3,79	3,64	0,101

* p = 0,05 szinten szignifikáns

b.) Vásárlói elégedettség

Telj. az iparági átlaghoz képest	Teljesítménymutató		Szign. szint
	Vevői reklamációk száma		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség	3,09	2,84	0,064
Menedzsment*	3,55	3,3	0,019
	Rendelésteljesítés késése		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség*	3,10	2,85	0,046
Tőkejövödelmezőség	3,13	2,91	0,079
	Vásárlói elégedettség		
	Használók	Nem használók	p=
Menedzsment*	3,63	3,35	0,002
Termékminőség	3,80	3,67	0,132

* p = 0,05 szinten szignifikáns

c.) Pénzügyi elemzések

Telj. az iparági átlaghoz képest	Teljesítménymutató		Szign. szint
	Cash -flow kimutatás		
	Használók	Nem használók	p=
Piaci részesedés*	3,23	2,88	0,019
Technológiai színvonal*	3,36	3,10	0,034
Menedzsment*	3,56	3,21	0,001
	Fix-változó költségek elkülönítése		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség*	3,10	2,71	0,003
Tőkejövedelmezőség*	3,13	2,77	0,005
Piaci részesedés	3,22	2,96	0,061
Technológiai színvonal*	3,36	3,14	0,054
Menedzsment	3,53	3,35	0,086
Termékminőség*	3,78	3,55	0,014
	Vevők ABC elemzése		
	Használók	Nem használók	p=
Árbevétel-arányos nyereség*	3,16	2,88	0,016
Tőkejövedelmezőség*	3,12	2,95	0,039
	Készletforgási mutatók elemzése		
	Használók	Nem használók	p=
Menedzsment*	3,56	3,34	0,022

A 35. táblázat a.) részében látható, hogy a különböző minőség-mutatókat használó vállalatok szinte valamennyi teljesítményjellemzőben jobb önértékelést adtak. Érdekes, hogy a termékminőség megítélésének különbsége kisebb, mint a pénzügyi eredményességet jelzők mutatók esetében. A vásárlói elégedettség mérőszámait használó illetve nem használó válaszadók között már kevesebb teljesítményjellemző között van szignifikáns különbség (lásd a 35. táblázat b.) része). A piaci részesedés mutatója például egyáltalán nem szerepel, holott azt várhatnánk, hogy ez a jellemző közvetlenebb kapcsolatban lehet a vásárlói elégedettséggel. Ugyanakkor a jobb árbevétel-arányos nyereség a pénzügyi tényezőkre gyakorolt közvetett hatásra utal. A 35. táblázat c.) része azt jelzi, hogy a fedezetszámítás alapját is képező fix és változó költségek elemzését használó vállalatok mind a hat kiemelt tényezőben jobb teljesítményt nyújtanak. Érdekes, hogy a cash-flow kimutatást használók esetében a működéshez kapcsolódó jellemzők többségében igen, viszont a pénzügyi eredményesség mutatóiban nincs szignifikáns különbség. Ezek az eltérések, az okok feltárása további vizsgálatokat igényel.

Érdekes azoknak a teljesítménymérési eszközöknek a sora is, ahol nincs szignifikáns eltérés a használó és nem használó vállalatok teljesítménye között. Ezek gyakran

a viszonylag kevésbé ismert, ritkábban használt módszerek (pl. tevékenység-alapú költségszámítás, TPA, célköltségszámítás, de ide tartozott a fedezeti pont számítás is), illetve a logisztikai feladatokhoz kapcsolódó módszerek (készletek ABC elemzése, költség-alapú szállítóértékelési módszerek) voltak.

5.3.2. Különbségek a klaszterek teljesítménymérési gyakorlatában

Az 5.2.2. szakaszban bemutatott teljesítményklaszterekbe sorolt vállalatok teljesítménymérési gyakorlatában *elsősorban a szemléletmódban figyelhetőek meg különbségek*. Ez a szemléletmódbeli eltérés kiterjed a mérés rendszerességére, illetve bizonyos tényezők fontosságának megítélésére. A következőkben azokat a tényezőket emelem ki, ahol szignifikáns eltérés mutatkozott a három vállalati csoport között.

A logisztikai rendszer teljesítményének értékelése (K73) során a költségcsökkentés a legfontosabb tényező, mely mindhárom vállalatcsoport esetében hasonló értékelést kapott (átlagos értékelés: 4,13). Szignifikáns az eltérés a *szállítások pontosságának növelése*, valamint a *szállítási határidő csökkentése* esetében ($p=0,05$). A pontosságot a sikeresek (4,1) és az átlagosan teljesítők (4,05) egyaránt fontosabbnak ítélték, mint a lemaradók (3,66). A szállítási idő csökkentése a sikeresek számára a legfontosabb (3,79), de az átlagosan teljesítők csoportjához (3,52) képest is szignifikánsan elmarad a lemaradók értékelése (3,04). A logisztikai szolgáltatások minőségének javítása terén nincs jelentős véleménykülönbség a klaszterek között (átlagos értékelés: 3,56). Az eredmények összességében arra utalnak, hogy *az időhöz*, mint versenyelőnyforráshoz kapcsolódó teljesítmény fejlesztése – melyet a korábbi elemzések szerint még nem tart kiemelt jelentőségűnek a vállalatok többsége – *a sikeres vállalati körben nagyobb figyelmet kap*.

A különböző tevékenységek *vállalati információs rendszer általi támogatottságát* (P2 kérdés) tekintve a sikeresek csoportjába sorolt vállalatoknál szignifikánsan jobban segíti a tervezést, illetve az ellenőrzést és a beszámoltatást (ld. 36. táblázat).

Ugyanakkor meglepő, hogy a kiszolgálási színvonal változásának nyomon követését az átlagosan teljesítők és a lemaradók esetében is jobban támogatja az információs rendszer (illetve az alacsony értékek miatt pontosabban fogalmazva: jobban használható, közelebb áll az elégségeshez), mint a sikeresek csoportjánál. Ezt az eltérést többféle módon is magyarázhatjuk: Egyrészt lehetséges, hogy a sikeres vállalatok csoportjában nagyobbak az elvárások, s ehhez képest kevésbé értékelik használhatónak, hasznosnak a rendelkezésre álló eszközöket. Másrészt

elképzeltető, hogy a kiszolgálási színvonalat nem tekintik fontos versenytényezőnek ezek a vállalatok. A felmérés más kérdéseinek elemzése további adalékokkal szolgált a probléma elemzéséhez, mint ezt később láthatjuk majd.

36. táblázat

Eltérések az információrendszer támogató jellegében

Tevékenység:	Klaszter:	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Ellenőrzés, beszámoltatás		4,1	3,9	3,7	3,9	0,08
Tervezés, tervtől való eltérések elemzése		4,1	3,7	3,6	3,8	0,02
A kiszolgálási színvonal változásának nyomon követése		2,4	2,8	2,9	2,7	0,05

A kontrolling jelentésekben szereplő információkat (P14) vizsgálva azt láthatjuk, hogy elsősorban a fontosság megítélésében figyelhető meg szignifikáns különbség (37. táblázat). A különböző típusú információk használatában a rendelésteljesítés rugalmassága az egyetlen, melyet a sikeresek csoportja kevésbé használ (14%), mint a két másik klaszter vállalatai (30%, $p=0,04$). A magyarázatot ismét többfelől kereshetjük: lehetséges, hogy a kontrolling jelentéseken kívül kerül sor ezeknek a tényezőknek a követésére, illetve lehetséges, hogy más a különböző versenytényezők, teljesítményelemek súlyozása a sikeres vállalati körben.

37. táblázat

Szigifikáns eltérések a kontrolling jelentésekben szereplő információk fontosságában*

Információtípusok fontossága a klaszterekben:					
	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Számviteli kimutatásokból származó adatok	4,8	4,6	4,5	4,6	0,03
Költségelemzések	4,7	4,5	4,3	4,5	0,03
Az értékesítés mennyiségére vonatkozó információk	4,7	4,5	4,3	4,5	0,01
Információforrások fontossága a klaszterekben:					
	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Pénzügyi kimutatások	4,8	4,7	4,5	4,7	0,02
Nem pénzügyi adatok a vállalati inf.rendszerből	4,5	4,3	4,1	4,3	0,03
Külső forrásból származó tényadatok	3,6	3,3	3,6	3,5	0,03
Információtípusok és források használata a klaszterekben:					
	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Rendelésteljesítés rugalmassága	13,8%	29,0%	30,6%	25,4%	0,04
Vevők véleményén alapuló inf.	36,4%	55,6%	63,3%	52,3%	0,05

* legalább p=0,05 szinten szignifikáns eltérések

A 37. táblázat azt jelzi, hogy a sikeresek a pénzügyi adatok mellett a vállalati információrendszer nem pénzügyi adatainak, az értékesítés mennyiségi mutatószámainak is nagy jelentőséget tulajdonítanak. A pénzügyi, költségelemzések jobb értékelése azt is jelezheti, hogy ezek a vállalatok inkább rendelkeznek a megfelelő elemzési apparátussal, eszközökkel, mellyel képesek a "számok mögé látni".

A vevők véleményével kapcsolatban érdekes, hogy míg a fontosság megítélésben gyakorlatilag nincs különbség a csoportok között, s fontosnak tartják ezt az információt (átlagos értékelés 4,2), az élenjárók szignifikánsan kevesebben szerepeltetik a vevői véleményeket a jelentésekben.

A vállalatok által használt teljesítménymutatók, elemzési eszközök tekintetében (P1, T2) hasonlóak a tapasztalatok. A fontosság megítélésben itt is gyakrabban észlelhetünk szignifikáns eltérést, mint a használatban (lásd 38. táblázat).

38. táblázat

Eltérések a teljesítménymutatók használatában és észlelt fontosságában*

Teljesítménymutatók, elemzési eszközök fontossága a klaszterekben:					
	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Cash-flow kimutatás	4,0	3,8	3,3	3,7	0,002
Fix és változó költségek elkülönítése	4,1	3,9	3,4	3,8	0,003
Készletek ABC elemzése	3,2	3,0	2,7	2,9	0,09
Rendelésteljesítés késése	4,7	4,4	4,4	4,5	0,06
Nyersanyag minősége	4,7	4,4	4,1	4,4	0,001
Befejezetlen termék minősége	4,3	3,8	3,8	3,9	0,01
Késztermék minősége	4,9	4,8	4,7	4,8	0,06
Teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata a klaszterekben:					
	Sikeresek	Átlagosan teljesítők	Lemaradók	Összes vállalat	Szign. (p=)
Cash-flow kimutatás	85%	80%	69%	78%	0,07
Fix és változó költségek elkülönítése	85%	77%	63%	76%	0,01
Befejezetlen termék minősége	74%	48%	43%	54%	0,001
Állásidő (gép vagy munkás)	60%	52%	40%	51%	0,09
Alkalmazottak hiányzása	76%	60%	68%	66%	0,08

- p=0,1 szinten szignifikáns eltérések

Látható, hogy a sikeres vállalatok a cash-flow kimutatást, valamint a fix-és változó költségek elkülönítését szignifikánsan hasznosabbnak értékelték, s szélesebb körben használják, mint a többi vállalat. Olyan pénzügyi elemzési eszközökről van szó, melyek túllépnek a hagyományos számviteli kimutatások és költségkalkuláció problémáin, így, bizonyos tekintetben alkalmasak lehetnek döntéstámogatásra, segíthetik a problémás területek felismerését. A teljes vállalati mintát e módszerek tekintetében inkonzisztencia ("túlmérés") jellemezte (lásd az 5.1.3.1. pontot), így azt valószínűsít-

hetjük, hogy a sikeresek inkább birtokában vannak a szükséges módszertani ismereteknek, s jobban képesek hasznosítani ezeket az elemzési eszközöket.

A különböző teljesítménymutatók fontosságának értékelése azt is jelzi, hogy *a sikeresek nagyobb gondot fordítanak a folyamatok különböző szakaszaira*. A minőség követését, mérését nemcsak a késztermékek, hanem az alapanyagok, illetve a termelés közben is hasznosnak tartják. E teljesítménymutatók használatában csak a befejezetlen termelés esetében mutatható ki szignifikáns különbség, amit azzal magyarázhatunk, hogy a késztermék, illetve a beszállítói minőség mérése már szélesebb körben elterjedt, ismertté vált. Ugyanakkor érdemes megfigyelni, hogy a lemaradók csoportja esetében kevésbé elterjedtek ezek a mutatók, még ha az eltérés nem is tekinthető szignifikánsnak. A folyamatokra való jobb odafigyelést jelzi az állásidők, illetve az alkalmazottak hiányzásának követése a sikeres vállalati körben. Összességében az előbbi elemzések azt sugallják, hogy a vállalatok eltérő jelentőséget tulajdonítanak az értékteremtő folyamatok különböző szakaszainak.

5.4. A hipotézisek értékelése

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

A teljesítménymérési gyakorlat jellemzése

A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatára vonatkozóan a kutatás eredményei összességében igazolják az előzetesen megfogalmazott hipotézist, miszerint itthon is teret hódítanak a külföldön korszerűnek ítélt módszerek. A szemléletmód ugyanakkor gyorsabban terjed, mint az ezt szolgáló eszközök tényleges használata. A teljesít-

ménymérési gyakorlat még nem támogatja megfelelően az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket.

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

A teljesítménymérés orientáció

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

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

Kiegyensúlyozottság

Tartalom – Versenyelőny-források, versenytényezők

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

Elfogadva: A pénzügyi mutatók, elemzési eszközök dominanciája némileg csökkent. Míg az 1996-os felmérés eredményei egyértelműen a pénzügyi, számviteli adatok túlsúlyát jelezték, addig az elmúlt években a működéshez, reálfolyamatokhoz kapcsolódó mutatók, módszerek is nagyobb szerepet kaptak. Ugyanakkor – a listavezető késztermékminőség kivételével – az elterjedtebb működéshez kapcsolódó teljesítménymutatók is gyakran költség/finanszírozás-orientáltak (készletmutatók, termelékenység). A reálfolyamatokat jellemző, piac- illetve vevőorientált mutatók használata kevésbé gyakori. A kontrolling jelentésekben a pénzügyi/számviteli információk,

illetve a tervhez viszonyított értékesítési/termelési adatok dominálnak. A minőséghez, vevői elégedettséghez kapcsolódó információk csak ritkán szerepelnek.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tartalom – Folyamatok szakaszai

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

Elfogadva: A válaszadók többsége elsősorban a végeredményre koncentrál a teljesítménymérésben, s a végeredményt befolyásoló folyamatok kevésbé jelennek meg. Ezt jelezte a minőség-mutatóinak a használata (a késztermékekre vonatkozóan elterjedtebb, mint az alapanyagok, illetve termelésben lévő termékek esetében), illetve az idő-alapú mutatók elterjedtsége is. Az eredmények azt jelzik, hogy nem elterjedt a folyamat-orientált gondolkodás. (Érdekes lehet például annak vizsgálata, hogy a különböző iparági jellemzők, a folyamatok jellege, illetve a különböző inputok jelentősége, az iparágra jellemző hozzáadott-érték arány hogyan befolyásolja ezt a szemléletet.)

Felhasznált információk

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

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

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

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

Konzisztencia

Észlelt hasznosság és használat

H5a: A hagyományos teljesítménymutatókat tekintve (pl. költségek, termelékenység mutatók, kihasználtság) "túlmérés" jellemzi vállalatainkat.

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

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

H5b: Az újabban fontosabbá vált versenytényezőket (pl. minőség, idő, kiszolgálási színvonal) tekintve “alulmérés” jellemzi vállalatainkat.

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

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

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

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

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

Kapcsolódás a stratégiához

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

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

Az értékteremtő folyamatok támogatása

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

Elfogadva:

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

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

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

A teljesítménymutatók, elemzési eszközök használata *következetesebb gyakorlatra* utal, mint korábbi felmérésünk idején. A módszerek jobban igazodnak a stratégiai

célokhoz, mint korábban. Ellentmondások főleg a vevőkiszolgálás elemeinek követe-
se során figyelhetők meg.

Az 1996-ban tapasztalt ellentmondások enyhültek. A működéshez kapcsolódó mutatók, módszerek használata terjed, s a külső információforrások, véleményen alapuló információk is egyre gyakrabban – bár észlelet fontosságukhoz képest viszonylag ritkán – szerepelnek a vállalati jelentésekben. A minőség kapcsolódó teljesítménymutatók kedvező előtérbe kerülése ellenére a kontrolling jelentésekben ritkábban szerepelnek ezek az információk. A jelenlegi felmérés azt jelzi, hogy a vásárlói elégedettséghez, a kiszolgálási színvonalhoz kapcsolódó tényezők (melyekben a minőség mellett a gyorsaság, rugalmasság, kapcsolódó szolgáltatások is szerepet játszhatnak) jelentik a következő kritikus pontot. A vállalatok érzik e tényezők fontosságát, de a követésükre alkalmas eszközöket még kevésbé használják.

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

A teljesítményelemek kapcsolata, a teljesítmény és a teljesítménymérési gyakorlat

A kutatás nagyrészt igazolta a különböző teljesítményelemek, a működési, piaci és pénzügyi teljesítmény kapcsolatának létét, illetve a teljesítménymérési gyakorlat és a teljesítmény összefüggéseire vonatkozó hipotéziseket:

H8: A pénzügyi teljesítmény alakulásában meghatározó a működési teljesítmény.

Elfogadva: Az eredmények a vállalati teljesítmény különböző elemeinek kapcsolatát, egymásra épülését jelzik. A vállalatvezetői vélemények alapján a működési jellemzők, a termékek/szolgáltatások minősége általában a piaci siker és a pénzügyi eredményesség feltétele. (A vállalati önértékeléseket a pénzügyi eredményesség tekintetében a pénzügyi kimutatások adatai is alátámasztották.)⁷⁵

A kapcsolat léte nem jelent függvényszerű összefüggést. A pénzügyi teljesítményt számos tényező (pénzügyi döntések, külső piaci változások, stb.) befolyásolja, alap-

⁷⁵ Ezt igazolja a Versenyképesség-kutatás egy másik elemzése is, mely szerint a logisztikai fókusszal rendelkező vállalatok jobb pénzügyi teljesítményt nyújtottak, mint a „logisztikát hanyagolók”. (Dolgos–Gritsch, 2000, in: Czakó et al., szerk., 2000)

vetően meghatározhatja. Ugyanakkor a működési teljesítmény, az értékteremtő folyamatok eredményessége fontos befolyásoló eleme a pénzügyi eredményességnek.

Az iparági átlaghoz viszonyított különböző teljesítményelemek alapján elkülönített vállalati klaszterek jellemzése a *sikeres vállalatok* előnyét mutatta a működés (és az eredményesség különböző dimenziói) szinte minden területén. Érdekes módon a vevőkiszolgálás bizonyos elemeiben mutatkozott némileg gyengébbnek ez a klaszter. Ez jelezhetné azt is, hogy a sikeres vállalatok kevésbé vannak rákényszerülve, hogy a fogyasztók kegyeit keressék, de a működési teljesítmény – a fogyasztók által is érzékelt – más jellemzői (minőség, rendelésteljesítés pontossága, stb.) jó teljesítményt jeleznek. Egy másik – az elemzések alapján kibontakozó – lehetséges magyarázat, hogy a hazai piacokon a minőség és a fogyasztóknak tett ígéretek (rendelésteljesítés pontossága, számlapontosság) megtartása fontos, de a rugalmasság, a gyorsaság, a kiegészítő szolgáltatások (még) nem jelentenek meghatározó versenytényezőt, így a szolgáltatások ezirányú fejlesztésére kevésbé fordítanak gondot a sikeres vállalatok.

A sikeres vállalatok által megjelölt fejlesztési fókuszok azt jelzik, hogy ennek a csoportnak kevésbé kell az alapok stabilitására koncentrálnia (pénzügyi biztonság, technológiai, szervezeti adottságok), ugyanakkor nagyobb szerepet kapnak az integráló tényezők és a logisztikai rendszer működtetése.

Összességében a klaszterek elemzése a különböző teljesítményelemek többirányú kapcsolódására világított rá. A pénzügyi biztonság (hitelképesség, fizetőképesség, finanszírozási források) feltétele a működési fejlesztéseknek, ugyanakkor az eredményes piaci szereplésnek, s a pénzügyi sikernek (nyereség, jövedelmezőség) jó működési teljesítményen kell alapulnia. Érdekes kérdés, hogy a működési teljesítménynek melyek azok a – fogyasztók által észlelt és értékelt – elemei, amelyekre koncentrálni érdemes. Az eredmények azt jelzik, hogy a minőség mindenképpen ilyen tényező, míg a gyorsaság vagy a rugalmasság nem jelent meg a kiemelt versenytényezők között. (Iparáganként eltérőek lehetnek a súlypontok, így a kérdés további vizsgálatokat igényel.) A fogyasztó-kiszolgálás, a vevői elégedettség fontosságának észlelése, ugyanakkor gyakorlati elhanyagolása azt sugallja, hogy a jövőben várhatóan a teljesítmény többdimenziós megközelítéseiben ezek az elemek is nagyobb szerepet kapnak, s a piaci, pénzügyi siker meghatározóivá is válhatnak.

H9: A sikeres vállalatokat az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési gyakorlat jellemzi.

Részben elfogadva: A sikeres vállalatok – mind a vizsgált teljesítményelemek (termékminőség, piaci részesedés, jövedelmezőség, stb.) alapján, mind a teljesítmény többdimenziós megközelítésén alapuló klaszterelemzés szerint – általában intenzívebben használják a teljesítménymérés eszközeit. Az értékteremtő folyamatokat támogató teljesítménymérési rendszerrel szemben megfogalmazott feltételeket nem elégíti ki teljesen a sikeres vállalatokra jellemző teljesítménymérési gyakorlat, de a működés, a vállalati folyamatok különböző szakaszainak jobb támogatottsága megfigyelhető. A pénzügyi teljesítmény – kötelező számviteli kimutatásokon túlmutató – követése, kézben tartása mellett a működési teljesítmény bizonyos elemei is jobban elterjedtek, illetve fontosabbnak értékelték ebben a vállalati körben.

A sikeresek klaszterében a vállalati információs rendszer jobban segíti a tervezést, illetve az ellenőrzést és a beszámoltatást. (Ugyanakkor a kiszolgálási színvonal változásának nyomon követését egyik csoportban sem támogatja megfelelően az információs rendszer, bár a támogatottság az átlagosan teljesítők és a lemaradók esetében jobb (kevésbé gyenge) mint a sikeresek esetében.)

A kontrolling jelentésekben szereplő információkat tekintve elsősorban a fontosság megítélésében figyelhető meg szignifikáns különbség. A sikeres vállalatok a pénzügyi adatok mellett a vállalati információrendszer nem pénzügyi adatainak, az értékesítés mennyiségi mutatószámainak is nagy jelentőséget tulajdonítanak. A vevők véleményét hasonlóan fontosnak tartják a különböző teljesítményklaszterek vállalatai, ugyanakkor a sikeresek kevesebben szerepeltetik a vevői véleményeket a jelentésekben. (A lehetséges magyarázat az előző hipotézis során megfogalmazottakhoz kapcsolódik: a piaci kényszer, vagy a piaci igény hiánya miatt nem szerepelnek ezek az információk, vagy egyszerűen más módon, máshol jelennek meg ezeknél a vállalatoknál. Ez a kérdés is további elemzésre érdemes.)

A sikeres vállalatok jobban figyelnek a folyamatokra, de egyes pénzügyi elemzési eszközöket (cash-flow kimutatást, a fix-és változó költségek elkülönítését) is hasznosabbnak tartanak, s többen használnak, mint a többi vállalat. A minőség követését, mérését nemcsak a késztermékek, hanem az alapanyagok, illetve a termelés közben is hasznosnak tartják, emellett jobban figyelnek például az állásidőkre, illetve az alkalmazottak hiányzására. A teljesítménymérés klaszterek közötti különbségei sokszor nem bizonyos eszközök elterjedtségében, hanem a fontosság megítélésében nyilvánulnak meg. Mindez azt jelzi, hogy – bár a teljesítménymérési gyakorlat a sikeres vállalatok esetében sem feltétlenül támogatja a lehetőségekhez mérten az értékteremtő folyamatokat – a korszerű szemléletmód jelenléte, a sikertényezők, kulcselemek ismerete fontos tényezője a vállalati sikernek.

5.5. További kutatási irányok

A kutatás a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatát jellemezte – az e célra kialakított elemzési keretet felhasználva – abból a szempontból, hogy az mennyire támogatja az értékteremtő folyamatokkal kapcsolatos döntéseket. Röviden összefoglalva az eredményeket, úgy tűnik, hogy bár jelentős fejlődés figyelhető meg az elmúlt években, vállalataink még nem használják ki a teljesítménymérésben rejlő lehetőségeket, s nem jellemző a folyamat-orientált gondolkodás. A sikeres vállalatok láthatóan előrébb járnak ezen az ösvényen, de esetükben sem beszélhetünk konzisztens, s az értékteremtést támogató gyakorlatról.

A Versenyképesség-kutatás kérdőíves adatainak elemzése egy általános helyzetképet adott a hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatáról, s egyben lehetővé tette lehetséges magyarázatok megfogalmazását, melyek további kutatásokban, főleg esettanulmányokon keresztül vizsgálhatók. "*A teljesítménymérés a vállalati stratégia szolgálatában*" című, az OTKA által támogatott F30628 számú kutatási projekt – melyben Pecze Krisztina kolléganőmmel vállalati esettanulmányok készítésén dolgozunk – jelen kutatás folytatásának tekinthető.

A témakör számos további érdekes kérdést, kutatási témát rejt. Néhány lehetséges további kutatási irány:

- A tulajdonosi és a fogyasztó érték kapcsolatának (ill. az érintettek számára nyújtott értékkel való kapcsolat) feltárása a gyakorlatban

A kérdéskörhöz tartozik az elméletek, az érték-orientált szemléletmódok gyakorlati érvényesülésének elemzése, s ehhez kapcsolódóan a különböző teljesítményjellemzők kapcsolatának vizsgálata is.

- A különböző teljesítménymérési módszerek kapcsolatának, összeegyeztethetőségének vizsgálata (elméletben és a gyakorlatban)

Hogyan kapcsolhatók össze pl. a tulajdonosi értéket középpontba helyező módszerek más stratégiai teljesítménymérési keretekkel, milyen elvek alapján célszerű a vállalatoknak választani, stb.

- Az iparág, ill. a versenyhelyzet befolyásoló szerepének feltárása

Melyek, illetve hogyan tárhatók fel a működési teljesítménynek azok a – fogyasztók által észlelt és értékelt – elemei, amelyekre a vállalatnak koncentrálnia érdemes, s mennyiben igényel ezek támogatása eltérő teljesítménymérési módszereket.

- A teljesítménymérési gyakorlatban feltárt ellentmondások, inkonzisztencia mélyebb okainak, s a változást előmozdító tényezők elemzése

Az inkonzisztencia okainak (pl. módszertani hiányosságok, belső információ-áramlási problémák, a megszokás hatalma, szemléletmódbeli eltérések, a kényszerítő erő hiánya, stb.) elemzése segítheti a problémák megoldását. Vizsgálható a korszerűbb, konzisztensebb gyakorlatot közvetlenül, illetve közvetve befolyásoló tényezők szerepe (tulajdonosi elvárások, piaci kényszer, képzés, stb.).

A továbblépéshez a kutatásokban és az oktatásban a különböző menedzsment-területek művelőinek együttműködése is szükséges, a közös fogalomrendszer kialakítása, s összefüggések feltárása érdekében. Hasonlóképpen a vállalati gyakorlatban is a funkcionális területek munkájának összehangolása, s a folyamat-orientált gondolkodás előtérbe helyezése fogalmazható meg ajánlásként.

Összegzés

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

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

A hazai vállalatok teljesítménymérési gyakorlatának vizsgálata azt jelezte, hogy az alkalmazott eszközök nem támogatják a lehetőségekhez mérten az értékteremtő folyamatokat. Ugyanakkor az elmúlt években kedvező változások indultak ezen a területen. A vállalatok teljesítménymérési gyakorlata sok tekintetben konziszten-

sebbé vált (mind a fontosnak tartott, mind a stratégiai célokhoz kapcsolódó tényezők tekintetében), bár a hangsúly továbbra is az utólagos ellenőrzésen van, s nem a döntések támogatásán. Az eredmények szerint a különböző versenytényezők nyomon követése kiegyensúlyozottabbá vált. A pénzügyi, számviteli információk dominanciája csökkent. Fontosságának megfelelően előtérbe került a minőség mérése, bár leginkább a késztermék minőségének ellenőrzését jelenti, s kevésbé fordítanak gondot az inputokra, illetve a folyamatközi minőségre. Az időhöz kapcsolódó teljesítménymutatók használata nem túl gyakori, s általában a vevőknek tett ígéretek betartására koncentrál, szemben a gyorsabb kiszolgálás céljával. Csökkent viszont a korábban tapasztalt ellentmondás, miszerint a működéshez kapcsolódó mutatókat hasznosabbnak tartották, de kevésbé használták a vállalatok, ellentétben a pénzügyi elemzési eszközökkel. A legnagyobb rés e tekintetben a vevőkiszolgálás mutatóit jellemzi: a vállalatok fontosnak tartják, de nem követik ezeket.

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

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

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

Mellékletek

1. melléklet Az elemzéshez felhasznált kérdések

2. melléklet A statisztikai elemzések néhány eredménytáblája

- 2.1. A vállalati tevékenységek információrendszer általi támogatottsága (P2 változó)
- 2.2. Pénzügyi és működési teljesítménymutatók, módszerek használata és hasznossága (P1, T2 változók)
- 2.3. A kontrolling jelentésekben szereplő információtípusok és források használata és fontossága (P14 változó)
- 2.4. Teljesítménymutatók, módszerek, információforrások használata és hasznossága – keresztábrák (P1, T2 változók)
- 2.5. Fejlesztendő tevékenységek és a teljesítménymérés kapcsolata (V7 és P1, T2 változók)
- 2.6. A vállalati teljesítmény különböző dimenzióinak kapcsolata, korrelációs mátrix (V8 változó)
- 2.7. A vállalati teljesítmény különböző dimenzióinak kapcsolata, ANOVA-táblák (V8 változó)
- 2.8. A klaszterek teljesítményjellemzői (V7a változó)
- 2.9. Fejlesztendő területek a klaszterekben (V7b változó)
- 2.10. A klaszterek pénzügyi jellemzői
(árbevétel, saját tőke, eszközök; árbevétel-növekedés, árbevétel-arányos nyereség, eszköz-arányos nyereség; üzemi eredmény és növekedése, mérleg szerinti eredmény, adózott eredmény és növekedése a mérlegek és eredménykimutatások alapján)

1. Melléklet – Az elemzéshez felhasznált kérdések

A. Felsővezetői kérdőív, 1999

I. A VÁLLALAT HELYZETE ÉS STRATÉGIÁJA

V1. Értékelje, hogy az Ön vállalatánál milyen mértékben igazak az alábbi állítások!
(1 - egyáltalán nem igaz; 5 - tökéletesen igaz)

a) Vállalatunk célja a fogyasztók minél jobb kiszolgálása	1	2	3	4	5
b) Vállalatunk célja a minél nagyobb profit elérése	1	2	3	4	5
c) Vállalatunk a céloknak megfelelő szervezeti felépítéssel rendelkezik	1	2	3	4	5
d) Működésünket elsősorban a külső piaci verseny határozza meg	1	2	3	4	5
e) Működésünket elsősorban a belső piaci verseny határozza meg	1	2	3	4	5
f) Működésünket elsősorban a beszerzési lehetőségek határozzák meg	1	2	3	4	5
g) Működésünket elsősorban a pénzügyi források határozzák meg	1	2	3	4	5
h) A szállítókkal való jó viszony vállalatunk fontos erőforrása	1	2	3	4	5
i) A fogyasztókkal kialakított jó viszony vállalatunk fontos erőforrása	1	2	3	4	5
j) Működésünket elsősorban a gazdaságpolitika határozza meg	1	2	3	4	5

V6. Jelölje, hogy a belföldi piacon legerősebb versenytársa az alábbi típusok közül melyikbe sorolható be:

- | | |
|---|--------------------------|
| a) magyar magántulajdonban lévő vállalat állami vállalati jogelőd nélkül | <input type="checkbox"/> |
| b) magyar magántulajdonban lévő vállalat, amelynek állami vállalat jogelődje volt | <input type="checkbox"/> |
| c) magyar állami tulajdonú vállalat | <input type="checkbox"/> |
| d) magyarországi leányvállalattal nem rendelkező külföldi vállalat (import) | <input type="checkbox"/> |
| e) külföldi vállalat magyarországi leányvállalata | <input type="checkbox"/> |
| f) egyéb, éspedig | <input type="checkbox"/> |

V7. Milyen színvonalat ért el a vállalat a tevékenységét jellemző alábbi területeken az elmúlt 2-3 évben a legerősebb versenytárhoz viszonyítva?

Amennyiben a vállalat több üzletágban működik, kérjük válaszait a legjelentősebb üzletágra vonatkoztatva adja meg! Ha nincs hazai versenytársa, hasonlítsa cégét az iparág vezető külföldi vállalatainál jellemzőnek tekinthető színvonalhoz!

Az összevetés alapja: vállalat egésze vagy domináns üzletág
 belföldi versenytárs vagy a vezető külföldi vállalatok

Az utolsó oszlopban X-szel jelölje azokat a tevékenységeket (legfeljebb ötöt), amelyek fejlesztésére a következő 2-3 évben a legnagyobb figyelmet kívánják fordítani.

	Teljesítményünk a legfőbb versenytárhoz képest:					
	sokkal gyengébb	lényegében azonos	3	4	sokkal jobb	
a) Költséghatékonyság	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
b) Piaci részesedés	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
c) Technológiai színvonal	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
d) Termékminőség	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
e) Termékválaszték szélessége	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
f) Versenyképes árak	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
g) Szállítás pontossága	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
h) Vevői igénykielégítés rugalmassága	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
i) Termelési rendszer rugalmassága	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
j) Logisztikai rendszer hatékonysága	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
k) Szállítási határidő rövideje	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
l) Rugalmas reagálás a fogyasztói igények változására	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
m) Gyártási tevékenység színvonala	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
n) Stratégiai szövetségek a fő partnerekkel	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
o) Vállalati image	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
p) Elosztási csatornák szervezetsége	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
q) Hitelképesség	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
r) Kintlevőségek szintje	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
s) Fizetőképesség	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
t) Fogyasztói szolgáltatások színvonala	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
u) Lobbizás államigazgatási szerveknél	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
v) Államnak ill. költségvetési szerveknek történő értékesítés	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
w) Piaci változások előrejelzésének képessége	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
x) Exportpiacokon való megjelenés	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
y) Etikus magatartás	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
z) Környezeti (ökológiai) tudatosság	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
aa) Megfelelő minőségű alapanyagok bevezetése	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
bb) Megbízható alapanyag ellátás	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
cc) Kapacitáskihasználás	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
dd) Alkalmazottak képzettsége	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
ee) Innovatív eladás-ösztönzési módszerek alkalmazása	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
ff) Színvonalas, jól felkészült vezetők	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
gg) Döntési/működési módszerek korszerűsége	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
hh) K+F ráfordítások szintje	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
ii) Új termékek piacra vitele	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
jj) Szervezeti struktúra hatékonysága	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
kk) Integrált vállalati információs rendszer	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
ll) Vezetői információs rendszer színvonala	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
mm)A gazdálkodási funkciók integrációja	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
nn) Minél közvetlenebb kapcsolat a fogyasztókkal	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
oo) Megfelelő szintű és választékú készletek	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>
pp) Jövedelmezőség színvonala	1	2	3	4	5	<input type="checkbox"/>

V8. Az iparági átlaghoz viszonyítva értékelje vállalatának, illetve (több üzletág esetén) kiemelt üzletágának teljesítményét (belföldi összehasonlításban) a következők szerint:

	1 - mélyen az iparági átlagszínvonal alatti					
	2 - az iparági átlagszínvonalnál némileg elmaradó					
	3 - az iparági átlagszínvonalhoz hasonló					
	4 - az iparági átlagszínvonalat némileg meghaladó					
	5 - az iparágban élenjáró színvonalat jelentő					
a)	Árbevétel-arányos nyereség	1	2	3	4	5
b)	Tőkejövedelmezőség	1	2	3	4	5
c)	Piaci részesedés (az árbevétel alapján)	1	2	3	4	5
d)	Technológiai színvonal	1	2	3	4	5
e)	Menedzsment	1	2	3	4	5
f)	Termék/szolgáltatás minőség	1	2	3	4	5
g)	Egyéb kiemelten kezelt "siker-kritérium", nevezetesen:	1	2	3	4	5

B. Termelési kérdőív, 1999

I. A TERMELÉS MENEDZSMENTJE

T2. Termelési teljesítmény mérése

Jelölje, hogy a) használnak valamilyen előírt vagy általánosan elfogadott mérőszámot az alábbiak mérésére? b) Jelölje 1-5-ig terjedő skálán, hogy mennyire tartja fontosnak az adott tényezők mérését (1-nem lényeges; 5-nagyon fontos)?

	a.)		b.)				
	Használat		Fontosság				
	igen	nem	1	2	3	4	5
a)			1	2	3	4	5
b)			1	2	3	4	5
c)			1	2	3	4	5
d)			1	2	3	4	5
e)			1	2	3	4	5
f)			1	2	3	4	5
g)			1	2	3	4	5
h)			1	2	3	4	5
i)			1	2	3	4	5
j)			1	2	3	4	5
k)			1	2	3	4	5
l)			1	2	3	4	5
m)			1	2	3	4	5
n)			1	2	3	4	5
o)			1	2	3	4	5
p)			1	2	3	4	5
q)			1	2	3	4	5
r)			1	2	3	4	5
s)			1	2	3	4	5
t)			1	2	3	4	5
u)			1	2	3	4	5
v)			1	2	3	4	5
w)			1	2	3	4	5

C. Kereskedelmi kérdőív, 1999

VI. FOGYASZTÓKISZOLGÁLÁS

K61. Hogyan figyeli illetve értékeli a vállalat a szolgáltatási színvonalának alakulását?

- a) vállalata rendszertelenül kíséri figyelemmel a szolgáltatási színvonal egyes elemeinek alakulását
- b) vállalatánál sor kerül a szolgáltatási színvonal szisztematikus mérésére
- c) vállalatánál sor kerül a szolgáltatási színvonal mért adatainak rendszeres elemzésére
- d) a szolgáltatási színvonal mérése és elemzése szolgáltatja az alapot az összvállalati és a marketing stratégia számára

VIII. LOGISZTIKAI SZOLGÁLTATÁSOK

K73. Milyen jelentőséget kapnak vállalatánál az alábbi szempontok a logisztikai rendszer teljesítményének értékelésekor? (Az alábbi skálán jelölje be az egyes tényezők fontosságát! 1 - legkevésbé fontos, 5 - leginkább fontos)

- a) költségcsökkentés.....1 2 3 4 5
- b) ígért szállítási határidő csökkentése.....1 2 3 4 5
- c) a szállítások pontosságának növelése..... 1 2 3 4 5
- d) a logisztikai szolgáltatások minőségének javítása..... 1 2 3 4 5
- e) számlapontosság..... 1 2 3 4 5
- f) egyéb, éspedig 1 2 3 4 5

D. Pénzügyi kérdőív, 1999

P1. a) Használja-e rendszeresen az Önök vállalata a következő kimutatásokat, elemzési módszereket?

b) Mennyire tartja (tartaná) hasznosnak ezek alkalmazását? (1-egyáltalán nem tartja hasznosnak, 5-elengedhetetlenül hasznosnak tartja)

	Használat:		Hasznosság mértéke:				
	igen	nem	1	2	3	4	5
a) cash-flow kimutatás	igen	nem	1	2	3	4	5
b) fix/változó költségek elkülönítése	igen	nem	1	2	3	4	5
c) fedezeti pont számítás	igen	nem	1	2	3	4	5
d) költségérzékenységi vizsgálatok	igen	nem	1	2	3	4	5
e) a szűk keresztmetszet költségelemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
f) tevékenység-alapú termékköltség kalkuláció (activity-based costing)	igen	nem	1	2	3	4	5
g) a logisztikai költségek tevékenység-alapú elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
h) átmenő teljesítmény-számítás (throughput accounting)	igen	nem	1	2	3	4	5
i) célköltség-számítás (target costing)	igen	nem	1	2	3	4	5
j) készletek ABC elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
k) vevők ABC elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
l) költség-alapú szállítóértékelési módszerek	igen	nem	1	2	3	4	5
m) elosztási csatornák költségeinek és jövedelmezőségének elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
n) készletforgási mutatók elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
o) beszédési és fizetési idők együttes elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
p) készpénz-konverziós ciklus elemzése	igen	nem	1	2	3	4	5
q) Balanced Scorecard mutatószám rendszer	igen	nem	1	2	3	4	5
r) a vállalati tőkeköltség figyelembe vétele a beruházási döntéseknél	igen	nem	1	2	3	4	5

P2. Mennyire támogatja az Önök vállalatának **információs rendszere** a következő tevékenységeket? (1-egyáltalán nem; 2-éppen használható; 3-elégséges; 4-segíti a tevékenységet; 5-igen hatékony)

a) ellenőrzés, beszámoltatás.....	1	2	3	4	5
b) tervezés, tervtől való eltérések elemzése.....	1	2	3	4	5
c) belső elszámoló árak kialakítása.....	1	2	3	4	5
d) árképzési döntések.....	1	2	3	4	5
e) termékek/termékcsoportok jövedelmezőségének számítása.....	1	2	3	4	5
f) elosztási csatornák jövedelmezőségének számítása.....	1	2	3	4	5
g) költségcsökkentési lehetőségek feltárása.....	1	2	3	4	5
h) termékösszetételre vonatkozó döntések meghozatala.....	1	2	3	4	5
i) "venni vagy gyártani" döntések meghozatala.....	1	2	3	4	5
j) tevékenység-kihelyezési döntések meghozatala.....	1	2	3	4	5
k) a beszállítók teljesítményének értékelése.....	1	2	3	4	5
l) a vezetői teljesítmények értékelése	1	2	3	4	5
m) az alkalmazottak teljesítményének értékelése.....	1	2	3	4	5
n) a kiszolgálási színvonal változásának nyomon követése.....	1	2	3	4	5
o) a vevői elégedettség változásának nyomon követése.....	1	2	3	4	5
p) az egyes funkcionális területek teljesítményének értékelése.....	1	2	3	4	5
q) az egyes divíziók/üzleti egységek teljesítményének értékelése.....	1	2	3	4	5

P14. a) Milyen típusú információk szerepelnek az időközönként készülő kontrolling jelentésekben, beszámolóikban? Kérjük jelölje meg, hogy szerepelnek-e a következő típusú információk, majd értékelje ezek fontosságát a vállalati döntéshozatal szempontjából! (1- egyáltalán nem tartja fontosnak, 5-elengedhetetlenül fontosnak tartja)

	Szerepel		Fontosság				
	igen	nem	1	2	3	4	5
a) a számviteli kimutatásokból származó adatok	igen	nem	1	2	3	4	5
b) pénzügyi mutatószámok	igen	nem	1	2	3	4	5
c) költségelemzések (pl. fedezetelemzés)	igen	nem	1	2	3	4	5
d) az értékesítés alakulására vonatkozó mennyiségi információk	igen	nem	1	2	3	4	5
e) a vállalat termékeinek (szolgáltatásainak) minőségére vonatkozó információk	igen	nem	1	2	3	4	5
f) a kiszolgálási idő alakulása	igen	nem	1	2	3	4	5
g) a rendelésteljesítés pontossága	igen	nem	1	2	3	4	5
h) a rendelésteljesítés rugalmassága	igen	nem	1	2	3	4	5
i) a tervhez (normához) viszonyított teljesítmény alakulása	igen	nem	1	2	3	4	5
j) az erőforrások kihasználtságának alakulása	igen	nem	1	2	3	4	5
k) a termelékenység alakulása (az input és az output viszonya)	igen	nem	1	2	3	4	5
l) a vevők elégedettségének alakulása	igen	nem	1	2	3	4	5
m) a beszállítók teljesítményére vonatkozó információk	igen	nem	1	2	3	4	5
n) a versenytársak helyzetére vonatkozó információk	igen	nem	1	2	3	4	5
o) egyéb fontos információk, mégpedig:	igen	nem	1	2	3	4	5

b) Milyen forrásokból származnak a jelentésekben szereplő információk? Kérjük jelölje meg, hogy szerepelnek-e a felsorolt forrásokból származó információk a jelentésekben, majd értékelje ezek fontosságát a vállalati döntéshozatal szempontjából! (1- egyáltalán nem tartja fontosnak, 5-elengedhetetlenül fontosnak tartja)

	Szerepel		Fontosság				
	igen	nem	1	2	3	4	5
a) vállalati pénzügyi kimutatások	igen	nem	1	2	3	4	5
b) nem pénzügyi adatok a vállalati információs rendszerből	igen	nem	1	2	3	4	5
c) a munkatársak véleményén alapuló információk	igen	nem	1	2	3	4	5
d) külső forrásból származó tényadatok (pl. statisztikák)	igen	nem	1	2	3	4	5
e) külső forrásból származó elemzések, jelentések	igen	nem	1	2	3	4	5
f) a vevők véleményén alapuló információk	igen	nem	1	2	3	4	5

ALAPINFORMÁCIÓK A VÁLLALATRÓL

A1. A vállalat 1998. évi átlagos állományi létszáma: fő
 A2. A vállalat mérete eszközérték szerint (1998. dec. 31.): ezer Ft
 A3. Az 1998. évi nettó árbevétel: ezer Ft

2. melléklet A statisztikai elemzések néhány eredménytáblája

2.1. A vállalati tevékenységek információrendszer általi támogatottsága (P2 változó)

	Válasz	Hiányzó	Átlag	Szórás
Inf. rendszer támogatója-e: ellenőrzés	298	11	3,91	0,89
Inf. rendszer támogatója-e: jövedelmezőség számítása	294	15	3,79	1,14
Inf. rendszer támogatója-e: költségcsökkentési lehetőségek	296	13	3,73	1,07
Inf. rendszer támogatója-e: tervezés	299	10	3,70	1,11
Inf. rendszer támogatója-e: árképzési döntések	297	12	3,67	1,16
Inf. rendszer támogatója-e: vezetői teljesítmény értékelése	294	15	3,30	1,18
Inf. rendszer támogatója-e: alkalmazottak teljesítményének értékelése	293	16	3,27	1,15
Inf. rendszer támogatója-e: funkcionális terület	290	19	3,19	1,12
Inf. rendszer támogatója-e: divíziók telj.ért.	286	23	3,18	1,33
Inf. rendszer támogatója-e: belső elszámolóárak kialakítása	287	22	3,11	1,40
Inf. rendszer támogatója-e: vevői elégedettség	291	18	3,05	1,29
Inf. rendszer támogatója-e: termékösszetétel meghatározása	286	23	2,98	1,32
Inf. rendszer támogatója-e: beszállítók telj.ért.	284	25	2,98	1,27
Inf. rendszer támogatója-e: kiszolgálási színvonal	286	23	2,75	1,24
Inf. rendszer támogatója-e: tevékenység-kihelyezés	276	33	2,69	1,29
Inf. rendszer támogatója-e: venni vagy gyártani	280	29	2,56	1,37
Inf. rendszer támogatója-e: elosztási csatornák jövedelmezősége	278	31	2,41	1,25

2.2. Pénzügyi és működési teljesítménymutatók, módszerek használata és hasznossága (P1, T2 változók)

P1 használat	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Használják-e: cash-flow kimutatás	306	14	79,7%	0,40
Használják-e: fix-változó ktgek elkülönítése	304	16	74,0%	0,44
Használják-e: beszédési és fizetési idők együttes elemzése	306	14	70,6%	0,46
Használják-e: készletforgási mutatók elemzése	306	14	66,3%	0,47
Használják-e: fedezeti pont számítás	305	15	59,7%	0,49
Használják-e: tőkektg a beruházási döntéseknél	305	15	55,7%	0,50
Használják-e: ktgérzékenységi vizsgálat	305	15	51,5%	0,50
Használják-e: tevékenység-alapú termékktg. kalkuláció	302	18	47,4%	0,50
Használják-e: vevők ABC elemzése	304	16	39,8%	0,49
Használják-e: készletek ABC elemzése	306	14	36,9%	0,48
Használják-e: a szűk keresztmetszet ktgelemzése	303	17	30,0%	0,46
Használják-e: ktg-alapú szállítóértékelési módszerek	301	19	27,2%	0,45
Használják-e: készpénz-konverziós ciklus elemzése	302	18	26,2%	0,44
Használják-e: célköltségszámítás	306	14	20,3%	0,40
Használják-e: elosztási csatornák ktg-einek elemzése	304	16	18,8%	0,39
Használják-e: logisztikai ktg-ek tev.alapú elemzése	303	17	15,8%	0,37
Használják-e: átmenő teljesítmény-számítás	305	15	7,5%	0,26
Használják-e: Balanced Scorecard	302	18	6,0%	0,24

P1 hasznosság	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Hasznos-e: beszédési és fizetési idők egyidejű elemzése	286	34	3,90	1,03
Hasznos-e: fix-változó ktgek elkülönítése	291	29	3,85	1,08
Hasznos-e: cash-flow kimutatás	298	22	3,70	1,13
Hasznos-e: fedezeti pont számítás	283	37	3,68	1,19
Hasznos-e: tőkektg a beruházási döntéseknél	279	41	3,65	1,16
Hasznos-e: készletforgási mutatók elemzése	287	33	3,56	1,07
Hasznos-e: ktgérzékenységi vizsgálat	279	41	3,54	1,15
Hasznos-e: tevékenység-alapú termékktg kalk.	267	53	3,35	1,33
Hasznos-e: vevők ABC elemzése	272	48	3,18	1,27
Hasznos-e: a szűk keresztmetszet ktgelemzése	262	58	3,06	1,15
Hasznos-e: készpénz-konverziós ciklus elemzése	253	67	3,04	1,22
Hasznos-e: készletek ABC elemzése	270	50	3,02	1,23
Hasznos-e: ktg-alapú szállítóértékelési módszerek	260	60	2,99	1,17
Hasznos-e: elosztási csatornák ktg-einek elemzése	250	70	2,78	1,30
Hasznos-e: célköltségszámítás	256	64	2,76	1,12
Hasznos-e: logisztikai ktg-ek tev.alapú elemzése	255	65	2,58	1,15
Hasznos-e: Balanced Scorecard	232	88	2,40	1,15
Hasznos-e: átmenő teljesítmény-számítás	242	78	2,33	0,97

T2 használat	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Használják-e: vevői reklamációk száma	268	52	73,9%	0,440
Használják-e: vásárlói elégedettség	263	57	48,7%	0,501
Használják-e: termelési átfutási idő	259	61	59,5%	0,492
Használják-e: termelékenység	264	56	72,3%	0,448
Használják-e: terméktervezési idő	254	66	26,4%	0,442
Használják-e: rendelésteljesítés késése	269	51	67,7%	0,469
Használják-e: rendelésteljesítés időtartama	266	54	60,9%	0,489
Használják-e: reklamáció kezelési ideje	269	51	53,5%	0,500
Használják-e: nyersanyag minősége	264	56	66,3%	0,474
Használják-e: minőségktg	259	61	37,5%	0,485
Használják-e: késztermék minősége	268	52	81,7%	0,387
Használják-e: készletszintek	267	53	69,3%	0,462
Használják-e: készletnyilvántartás pontossága	273	47	74,4%	0,437
Használják-e: keresleti előrejelzés pontossága	261	59	33,0%	0,471
Használják-e: időnormák pontossága	268	52	58,2%	0,494
Használják-e: gyártási útvonal pontossága	261	59	39,1%	0,489
Használják-e: beflen termék minősége	260	60	51,9%	0,501
Használják-e: átállítási idők	256	64	35,5%	0,480
Használják-e: anyagjegyzék pontossága	267	53	70,0%	0,459
Használják-e: állásidő	260	60	49,2%	0,501
Használják-e: alkalmazotti javaslatok száma	260	60	25,8%	0,438
Használják-e: alkalmazottak hiányzása	268	52	66,8%	0,472
Használják-e: alkalmazottak cserélődése	264	56	34,1%	0,475

T2 fontosság	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Fontos-e: késztermék minősége	255	65	4,78	0,58
Fontos-e: vásárlói elégedettség	235	85	4,50	0,86
Fontos-e: rendelésteljesítés késése	239	81	4,50	0,80
Fontos-e: nyersanyag minősége	238	82	4,37	0,89
Fontos-e: termelékenység	245	75	4,33	0,84
Fontos-e: anyagjegyzék pontossága	241	79	4,29	0,97
Fontos-e: készletnyilvántartás pontossága	253	67	4,25	0,98
Fontos-e: reklamáció kezelésiideje	245	75	4,25	0,97
Fontos-e: rendelésteljesítés időtartama	231	89	4,22	0,95
Fontos-e: vevői reklamációk száma	250	70	4,18	0,96
Fontos-e: termelési átfutási idő	226	94	4,01	0,96
Fontos-e: befel termék minősége	217	103	3,94	1,12
Fontos-e: időnormák pontossága	238	82	3,82	1,10
Fontos-e: készletszintek	245	75	3,77	0,97
Fontos-e: keresleti előrejelzés pontossága	219	101	3,73	1,12
Fontos-e: állásidő	222	98	3,72	1,02
Fontos-e: minőségktg	211	109	3,62	0,99
Fontos-e: alkalm. hiányzása	241	79	3,56	0,97
Fontos-e: gyártási útvonal pontossága	218	102	3,38	1,24
Fontos-e: átállítási idők	215	105	3,37	1,08
Fontos-e: alkalmazottak cserélődésének foka	221	99	3,23	1,03
Fontos-e: alkalmazotti javaslatok száma	211	109	3,23	0,99
Fontos-e: terméktervezési idő	196	124	3,14	1,10

2.3. A kontrolling jelentésekben szereplő információtípusok és források használata és fontossága (P14 változó)

a) Információk típusa

P14a	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Szerepel-e: számviteli kimutatásból adat	299	10	0,94	0,24
Fontos-e: számviteli kimutatásból adat	277	32	4,62	0,60
Szerepel-e: pénzügyi mutatószám	297	12	0,81	0,39
Fontos-e: pénzügyi mutatószám	240	69	4,53	0,62
Szerepel-e: költségelemzés	296	13	0,80	0,40
Fontos-e: költségelemzés	234	75	4,47	0,71
Szerepel-e: ért. mennyiségi mutatószáma	295	14	0,82	0,38
Fontos-e: ért. mennyiségi mutatószáma	237	72	4,45	0,73
Szerepel-e: minőségi információk	293	16	0,48	0,50
Fontos-e: minőségi információk	138	171	4,43	0,75
Szerepel-e: kiszolgálási idő alakulása	292	17	0,18	0,39
Fontos-e: kiszolgálási idő alakulása	54	255	3,87	0,95
Szerepel-e: rendelésteljesítés pontossága	293	16	0,41	0,49
Fontos-e: rendelésteljesítés pontossága	118	191	4,24	0,93
Szerepel-e: rendelésteljesítés rugalmassága	291	18	0,26	0,44
Fontos-e: rendelésteljesítés rugalmassága	74	235	4,08	0,86
Szerepel-e: tervhez visz. teljesítmény-alakulás	297	12	0,83	0,38
Fontos-e: tervhez visz. teljesítmény-alakulás	241	68	4,25	0,75
Szerepel-e: erőforrás-kihasználtság	294	15	0,52	0,50
Fontos-e: erőforrás-kihasználtság	152	157	4,07	0,84
Szerepel-e: termelékenység	57	252	0,49	0,50
Fontos-e: termelékenység	27	282	3,96	0,90
Szerepel-e: vevők elégedettsége	296	13	0,39	0,49
Fontos-e: vevők elégedettsége	114	195	4,21	0,95
Szerepel-e: beszállítók teljesítménye	296	13	0,36	0,48
Fontos-e: beszállítók teljesítménye	110	199	3,85	0,94
Szerepel-e: versenytársak helyzete	294	15	0,33	0,47
Fontos-e: versenytársak helyzete	98	211	4,09	0,96

b) Információk forrása

P14b	Válasz	Hiányzik	Átlag	Szórás
Szerepel-e forrásként: vállalati pü-i kimutatás	299	10	0,93	0,25
Fontos-e forrásként: vállalati pü-i kimutatás	277	32	4,70	0,53
Szerepel-e forrásként: nem pénzügyi adatok a vállalati információs rendszerből	293	16	0,77	0,42
Fontos-e forrásként: nem pénzügyi adatok a vállalati információs rendszerből	226	83	4,30	0,72
Szerepel-e forrásként: munkatársak véleménye	294	15	0,45	0,50
Fontos-e forrásként: munkatársak véleménye	129	180	3,79	0,84
Szerepel-e forrásként: külső, tényadat	292	17	0,39	0,49
Fontos-e forrásként: külső, tényadat	115	194	3,46	0,83
Szerepel-e forrásként: külső, elemzés	291	18	0,33	0,47
Fontos-e forrásként: külső, elemzés	97	212	3,56	0,87
Szerepel-e forrásként: vevők véleménye	293	16	0,52	0,50
Fontos-e forrásként: vevők véleménye	151	158	4,17	0,81

2.4. Teljesítménymutatók, módszerek, információforrások használata és hasznossága – keresztábrák (P1, T2 változók)

P1 keresztábrák

		Hasznos-e: cash-flow kimutatás					Össz.
Használják-e: cash-flow kimutatás		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		9	11	21	12	3	56
%		16,07	19,64	37,50	21,43	5,36	100,00
Használja		5	17	59	74	87	242
%		2,07	7,02	24,38	30,58	35,95	100,00
Össz.		14	28	80	86	90	298
%		4,70	9,40	26,85	28,86	30,20	100,00

		Hasznos-e: fix-változó ktgek elkülönítése					Össz.
Használják-e: fix-változó ktgek elkülönítése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		9	14	21	19	4	67
%		13,43	20,90	31,34	28,36	5,97	100,00
Használja		1	9	40	82	91	223
%		0,45	4,04	17,94	36,77	40,81	100,00
Össz.		10	23	61	101	95	290
%		3,45	7,93	21,03	34,83	32,76	100,00

		Hasznos-e: fedezeti pont számítás					Össz.
Használják-e: fedezeti pont számítás		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		18	22	36	20	5	101
%		17,82	21,78	35,64	19,80	4,95	100,00
Használja		1	4	28	69	79	181
%		0,55	2,21	15,47	38,12	43,65	100,00
Össz.		19	26	64	89	84	282
%		6,74	9,22	22,70	31,56	29,79	100,00

		Hasznos-e: ktgérzékenységi vizsgálat					Össz.
Használják-e: ktgérzékenységi vizsgálat		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		17	31	38	29	10	125
%		13,60	24,80	30,40	23,20	8,00	100,00
Használja		1	2	32	66	53	154
%		0,65	1,30	20,78	42,86	34,42	100,00
Össz.		18	33	70	95	63	279
%		6,45	11,83	25,09	34,05	22,58	100,00

		Hasznos-e: a szűk keresztmetszet ktgelemzése					Össz.
Használják-e: a szűk keresztmetszet ktgelemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		29	47	60	28	8	172
%		16,86	27,33	34,88	16,28	4,65	100,00
Használja			1	32	35	22	90
%			1,11	35,56	38,89	24,44	100,00
Össz.		29	48	92	63	30	262
%		11,07	18,32	35,11	24,05	11,45	100,00

		Hasznos-e: tevékenység-alapú termékktg kalk.					Össz.
Használják-e: tevékenység-alapú termékktg kalk.		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		33	35	38	17	5	128
%		25,78	27,34	29,69	13,28	3,91	100,00
Használja		1	4	18	58	58	139
%		0,72	2,88	12,95	41,73	41,73	100,00
Össz.		34	39	56	75	63	267
%		12,73	14,61	20,97	28,09	23,60	100,00

		Hasznos-e: logisztikai ktg-ek tev.alapú elemzése					Össz.
Használják-e: logisztikai ktg-ek tev.alapú elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		54	64	65	19	5	207
%		26,09	30,92	31,40	9,18	2,42	100,00
Használja			3	13	22	9	47
%			6,38	27,66	46,81	19,15	100,00
Össz.		54	67	78	41	14	254
%		21,26	26,38	30,71	16,14	5,51	100,00

		Hasznos-e: átmenő teljesítmény-számítás					Össz.
Használják-e: átmenő teljesítmény-számítás		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		57	66	85	10	2	220
%		25,91	30,00	38,64	4,55	0,91	100,00
Használja		2	1	10	8	1	22
%		9,09	4,55	45,45	36,36	4,55	100,00
Össz.		59	67	95	18	3	242
%		24,38	27,69	39,26	7,44	1,24	100,00

		Hasznos-e: célköltségszámítás				Össz.	
Használják-e: célköltségszámítás		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		43	53	72	24	2	194
%		22,16	27,32	37,11	12,37	1,03	100,00
Használja			2	19	30	11	62
%			3,23	30,65	48,39	17,74	100,00
Össz.		43	55	91	54	13	256
%		16,80	21,48	35,55	21,09	5,08	100,00

		Hasznos-e: készletek ABC elemzése				Össz.	
Használják-e: készletek ABC elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		45	32	57	23	3	160
%		28,13	20,00	35,63	14,38	1,88	100,00
Használja		1	4	25	55	25	110
%		0,91	3,64	22,73	50,00	22,73	100,00
Össz.		46	36	82	78	28	270
%		17,04	13,33	30,37	28,89	10,37	100,00

		Hasznos-e: vevők ABC elemzése				Össz.	
Használják-e: vevők ABC elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		37	37	52	20	7	153
%		24,18	24,18	33,99	13,07	4,58	100,00
Használja		1	2	26	49	40	118
%		0,85	1,69	22,03	41,53	33,90	100,00
Össz.		38	39	78	69	47	271
%		14,02	14,39	28,78	25,46	17,34	100,00

		Hasznos-e: ktg-alapú szállítóértékelési módszerek				Össz.	
Használják-e: ktg-alapú szállítóértékelési módszerek		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		38	36	72	28	3	177
%		21,47	20,34	40,68	15,82	1,69	100,00
Használja		1	2	23	34	22	82
%		1,22	2,44	28,05	41,46	26,83	100,00
Össz.		39	38	95	62	25	259
%		15,06	14,67	36,68	23,94	9,65	100,00

		Hasznos-e: elosztási csatornák ktg-einek elemzése					Össz.
Használják-e: elosztási csatornák ktg-einek elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		52	61	45	28	7	193
%		26,94	31,61	23,32	14,51	3,63	100,00
Használja				11	22	22	55
%				20,00	40,00	40,00	100,00
Össz.		52	61	56	50	29	248
%		20,97	24,60	22,58	20,16	11,69	100,00

		Hasznos-e: készletforgási mutatók elemzése					Össz.
Használják-e: készletforgási mutatók elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		15	15	38	11	7	86
%		17,44	17,44	44,19	12,79	8,14	100,00
Használja			10	50	91	50	201
%			4,98	24,88	45,27	24,88	100,00
Össz.		15	25	88	102	57	287
%		5,23	8,71	30,66	35,54	19,86	100,00

		Hasznos-e: beszédési és fizetési idők egy. elemzése					Össz.
Használják-e: beszédési és fizetési idők egy. elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		9	14	29	21	2	75
%		12,00	18,67	38,67	28,00	2,67	100,00
1			3	33	83	92	211
%			1,42	15,64	39,34	43,60	100,00
Össz.		9	17	62	104	94	286
%		3,15	5,94	21,68	36,36	32,87	100,00

		Hasznos-e: készpénz-konverziós ciklus elemzése					Össz.
Használják-e: készpénz-konverziós ciklus elemzése		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		35	38	73	20	8	174
%		20,11	21,84	41,95	11,49	4,60	100,00
Használja		1	2	14	35	26	78
%		1,28	2,56	17,95	44,87	33,33	100,00
Össz.		36	40	87	55	34	252
%		14,29	15,87	34,52	21,83	13,49	100,00

		Hasznos-e: Balanced Scorecard				Össz.	
Használják-e: Balanced Scorecard		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		67	48	72	19	8	214
%		31,31	22,43	33,64	8,88	3,74	100,00
Használja			2	7	5	3	17
%			11,76	41,18	29,41	17,65	100,00
Össz.		67	50	79	24	11	231
%		29,00	21,65	34,20	10,39	4,76	100,00

		Hasznos-e: tőkektg a beruházási döntéseknél				Össz.	
Használják-e: tőkektg a beruházási döntéseknél		nem hasznos	2	3	4	nagyon hasznos	
Nem használja		22	16	42	24	6	110
%		20,00	14,55	38,18	21,82	5,45	100,00
Használja		1	1	22	82	62	168
%		0,60	0,60	13,10	48,81	36,90	100,00
Össz.		23	17	64	106	68	278
%		8,27	6,12	23,02	38,13	24,46	100,00

T2 keresztábrák

Használják-e: készletnyilvántartás pontossága	Fontos-e: készletnyilvántartás pontossága				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
nem használják	4	6	16	14	12	52
%	7,69	11,54	30,77	26,92	23,08	100,00
használják	1	4	21	50	122	198
%	0,51	2,02	10,61	25,25	61,62	100,00
Összesen	5	10	37	64	134	250
%	2,00	4,00	14,80	25,60	53,60	100,00

Használják-e: anyagjegyzék pontossága	Fontos-e: anyagjegyzék pontossága				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
nem használják	7	7	16	9	14	53
%	13,21	13,21	30,19	16,98	26,42	100,00
használják			10	61	113	184
%			5,43	33,15	61,41	100,00
Összesen	7	7	26	70	127	237
%	2,95	2,95	10,97	29,54	53,59	100,00

Használják-e: gyártási útvonal pontossága	Fontos-e: gyártási útvonal pontossága				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
nem használják	21	27	37	23	7	115
%	18,26	23,48	32,17	20,00	6,09	100,00
használják		3	18	41	38	100
%		3,00	18,00	41,00	38,00	100,00
Összesen	21	30	55	64	45	215
%	9,77	13,95	25,58	29,77	20,93	100,00

Használják-e: időnormák pontossága	Fontos-e: időnormák pontossága				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
nem használják	12	14	25	23	9	83
%	14,46	16,87	30,12	27,71	10,84	100,00
használják		2	23	64	63	152
%		1,32	15,13	42,11	41,45	100,00
Összesen	12	16	48	87	72	235
%	5,11	6,81	20,43	37,02	30,64	100,00

	Fontos-e: keresleti előrejelzés pontossága				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: keresleti előrejelzés pontossága						
nem használják	13	12	39	40	26	130
%	10,00	9,23	30,00	30,77	20,00	100,00
használják		1	12	37	34	84
%		1,19	14,29	44,05	40,48	100,00
Összesen	13	13	51	77	60	214
%	6,07	6,07	23,83	35,98	28,04	100,00

	Fontos-e: rendelésteljesítés késése				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: rendelésteljesítés késése						
nem használják	4	2	7	17	29	59
%	6,78	3,39	11,86	28,81	49,15	100,00
használják			9	49	119	177
%			5,08	27,68	67,23	100,00
Összesen	4	2	16	66	148	236
%	1,69	0,85	6,78	27,97	62,71	100,00

	Fontos-e: rendelésteljesítés időtartama				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: rendelésteljesítés időtartama						
nem használják	6	6	17	20	19	68
%	8,82	8,82	25,00	29,41	27,94	100,00
használják		1	10	59	89	159
%		0,63	6,29	37,11	55,97	100,00
Összesen	6	7	27	79	108	227
%	2,64	3,08	11,89	34,80	47,58	100,00

	Fontos-e: termelési átfutási idő				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: termelési átfutási idő						
nem használják	7	5	24	26	7	69
%	10,14	7,25	34,78	37,68	10,14	100,00
használják			18	64	70	152
%			11,84	42,11	46,05	100,00
Összesen	7	5	42	90	77	221
%	3,17	2,26	19,00	40,72	34,84	100,00

	Fontos-e: terméktervezési idő				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: terméktervezési idő						
nem használják	20	23	56	26	3	128
%	15,63	17,97	43,75	20,31	2,34	100,00
használják		3	14	32	14	63
%		4,76	22,22	50,79	22,22	100,00
Összesen	20	26	70	58	17	191
%	10,47	13,61	36,65	30,37	8,90	100,00

	Fontos-e: vevői reklamációk száma				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: vevői reklamációk száma						
nem használják	5	1	14	21	8	49
%	10,20	2,04	28,57	42,86	16,33	100,00
használják	1	6	23	59	107	196
%	0,51	3,06	11,73	30,10	54,59	100,00
Összesen	6	7	37	80	115	245
%	2,45	2,86	15,10	32,65	46,94	100,00

	Fontos-e: reklamáció kezelési ideje				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: reklamáció kezelési ideje						
nem használják	4	10	21	28	34	97
%	4,12	10,31	21,65	28,87	35,05	100,00
használják		1	13	36	91	141
%		0,71	9,22	25,53	64,54	100,00
Összesen	4	11	34	64	125	238
%	1,68	4,62	14,29	26,89	52,52	100,00

	Fontos-e: alkalm-i javaslatok száma				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: alkalm-i javaslatok száma						
nem használják	9	32	56	36	7	140
%	6,43	22,86	40,00	25,71	5,00	100,00
használják	1	4	19	30	11	65
%	1,54	6,15	29,23	46,15	16,92	100,00
Összesen	10	36	75	66	18	205
%	4,88	17,56	36,59	32,20	8,78	100,00

	Fontos-e: állásidő				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: állásidő						
nem használják	8	11	32	28	12	91
%	8,79	12,09	35,16	30,77	13,19	100,00
használják		3	28	52	42	125
%		2,40	22,40	41,60	33,60	100,00
Összesen	8	14	60	80	54	216
%	3,70	6,48	27,78	37,04	25,00	100,00

	Fontos-e: alkalm. cserélődésének foka				Összesen	
	nem lényeges	2	3	4	nagyon fontos	
Használják-e: alkalm. cserélődésének foka						
nem használják	12	22	49	39	6	128
%	9,38	17,19	38,28	30,47	4,69	100,00
használják	4	9	28	34	13	88
%	4,55	10,23	31,82	38,64	14,77	100,00
Összesen	16	31	77	73	19	216
%	7,41	14,35	35,65	33,80	8,80	100,00

2.5. Fejlesztendő tevékenységek és a teljesítménymérés kapcsolata (V7 és P1, T2 változók)

Fejlesztendő tevékenység: termékminőség		Használják-e: nyersanyag minősége	Fontos-e: nyersanyag minősége	Használják-e: beflen termék minősége	Fontos-e: beflen termék minősége	Használják-e: késztermék minősége	Fontos-e: késztermék minősége
nem vál.	Átlag	0,64	4,35	0,49	3,89	0,81	4,80
	N	179	158	177	144	181	169
	Szórás	0,48	0,92	0,50	1,14	0,39	0,57
választotta	Átlag	0,71	4,38	0,61	4,01	0,83	4,71
	N	77	72	76	68	78	77
	Szórás	0,45	0,88	0,49	1,09	0,38	0,63
Összesen	Átlag	0,66	4,36	0,52	3,93	0,82	4,77
	N	256	230	253	212	259	246
	Szórás	0,47	0,90	0,50	1,12	0,39	0,59

Fejlesztendő tevékenység: pontos szállítás		Használják-e: időnormák pontossága	Fontos-e: időnormák pontossága	Használják-e: rendelésteljesítés késése	Fontos-e: rendelésteljesítés késése	Használják-e: rendelésteljesítés időtartama	Fontos-e: rendelésteljesítés időtartama	Használják-e: termelési átfutási idő	Fontos-e: termelési átfutási idő
nem vál.	Átlag	0,54	3,76	0,67	4,45	0,59	4,19	0,59	3,99
	N	230	200	230	205	227	196	221	193
	Szórás	0,50	1,12	0,47	0,83	0,49	0,99	0,49	0,98
vál.	Átlag	0,81	4,00	0,77	4,77	0,74	4,37	0,65	4,12
	N	31	30	31	26	31	27	31	26
	Szórás	0,40	0,95	0,43	0,51	0,44	0,69	0,49	0,82
Összesen	Átlag	0,57	3,79	0,68	4,49	0,61	4,22	0,60	4,01
	N	261	230	261	231	258	223	252	219
	Szórás	0,50	1,10	0,47	0,81	0,49	0,96	0,49	0,96

Fejlesztendő tevékenység: magas színvonalú fogyasztói szolg.		Használják-e: vásárlói elégedettség	Fontos-e: vásárlói elégedettség	Használják-e: vevői reklám. száma	Fontos-e: vevői reklamációk száma	Használják-e: reklamáció kezelési ideje	Fontos-e: reklamáció kezelési ideje
nem választotta	Átlag	0,48	4,49	0,74	4,19	0,54	4,23
	N	237	210	243	222	245	218
	Szórás	0,50	0,86	0,44	0,94	0,50	0,97
választotta	Átlag	0,61	4,50	0,83	4,26	0,44	4,33
	N	18	18	18	19	18	18
	Szórás	0,50	1,04	0,38	0,65	0,51	0,77
Összesen	Átlag	0,49	4,49	0,74	4,20	0,53	4,24
	N	255	228	261	241	263	236
	Szórás	0,50	0,87	0,44	0,92	0,50	0,95

2.6. A vállalati teljesítmény különböző dimenzióinak kapcsolata, korrelációs mátrix (V8 változó)

	árbevétel-arányos nyereség	tőkejövedelmezőség	piaci részesedés	technológiai színvonal	menedzsment	termék-minőség
árbevétel-arányos nyereség	1,0000	0,7684	0,5038	0,3482	0,3492	0,3847
tőkejövedelmezőség	0,7684	1,0000	0,3846	0,2767	0,3086	0,3957
piaci részesedés	0,5038	0,3846	1,0000	0,4324	0,4073	0,3447
technológiai színvonal	0,3482	0,2767	0,4324	1,0000	0,3830	0,3936
menedzsment	0,3492	0,3086	0,4073	0,3830	1,0000	0,4586
termékminőség	0,3847	0,3957	0,3447	0,3936	0,4586	1,0000

Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

2.7. A vállalati teljesítmény különböző dimenzióinak kapcsolata, ANOVA-táblák
(V8 változó)

Tőkejovedelmezőség		Telesítményértékelés: piaci részesedés	Telesítményértékelés: technológiai színvonal	Telesítményértékelés: menedzsment	Telesítményértékelés: termékműködés	Telesítményértékelés: árbevételearányos nyereség
mélyen alatta	Átlag	2,4	2,9	3,3	3,1	1,4
	N	10,0	12,0	11,0	10,0	12,0
	Szórás	1,1	0,7	1,0	0,6	0,7
elmarad	Átlag	2,6	3,1	3,2	3,4	2,1
	N	58,0	59,0	60,0	60,0	62,0
	Szórás	1,0	0,6	0,7	0,6	0,6
hasonló	Átlag	3,2	3,2	3,5	3,7	3,1
	N	123,0	127,0	125,0	126,0	127,0
	Szórás	0,8	0,8	0,7	0,6	0,6
meghaladja	Átlag	3,6	3,8	3,7	4,1	3,8
	N	59,0	61,0	61,0	62,0	62,0
	Szórás	0,9	0,8	0,7	0,7	0,6
sikeres	Átlag	3,7	3,6	4,0	4,1	4,3
	N	18,0	19,0	19,0	19,0	18,0
	Szórás	1,1	1,0	0,7	0,7	0,9
Összesen	Átlag	3,2	3,3	3,5	3,7	3,0
	N	268,0	278,0	276,0	277,0	281,0
	Szórás	1,0	0,8	0,7	0,7	1,0

Termékminőség		Teljesítményértékelés: piaci részesedés	Teljesítményértékelés: technológiai színvonal	Teljesítményértékelés: menedzsment	Teljesítményértékelés: árbevétel-arányos nyereség	Teljesítményértékelés: tőkejövödelmezőség
elmarad	Átlag	2,4	2,8	2,4	1,8	2,2
	N	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
	Szórás	1,1	0,8	0,9	0,4	0,8
hasonló	Átlag	2,8	3,0	3,1	2,6	2,7
	N	89,0	98,0	98,0	98,0	95,0
	Szórás	1,0	0,7	0,7	0,9	0,9
meghaladja	Átlag	3,3	3,4	3,6	3,2	3,2
	N	142,0	144,0	143,0	145,0	144,0
	Szórás	0,9	0,8	0,6	0,9	0,8
sikeres	Átlag	3,8	4,1	4,0	3,6	3,8
	N	30,0	33,0	31,0	33,0	33,0
	Szórás	0,9	0,7	0,8	0,9	0,8
Összesen	Átlag	3,2	3,3	3,5	3,0	3,1
	N	266,0	280,0	277,0	281,0	277,0
	Szórás	1,0	0,8	0,7	0,9	0,9

Piaci részesedés		Teljesítményértékelés: technológiai színvonal	Teljesítményértékelés: menedzsment	Teljesítményértékelés: bevételek arányos nyereség	Teljesítményértékelés: tőkejöveldelmezőség	Teljesítményértékelés: termékminőség
mélyen alatta	Átlag	2,8	2,7	1,9	1,9	2,9
	N	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
	Szórás	0,7	0,8	0,6	0,6	0,3
elmarad	Átlag	2,9	3,1	2,6	2,9	3,7
	N	47,0	47,0	47,0	44,0	47,0
	Szórás	0,7	0,7	0,8	0,9	0,7
hasonló	Átlag	3,2	3,5	2,9	3,0	3,7
	N	109,0	109,0	112,0	112,0	108,0
	Szórás	0,8	0,6	0,9	0,9	0,6
meghaladja	Átlag	3,6	3,6	3,3	3,3	3,9
	N	72,0	71,0	71,0	72,0	71,0
	Szórás	0,7	0,7	0,8	0,8	0,7
sikeres	Átlag	4,2	4,0	4,0	3,9	4,2
	N	24,0	25,0	25	25,0	25
	Szórás	0,8	0,6	0,8	0,8	0,6
Összesen	Átlag	3,3	3,5	3,0	3,1	3,7
	N	267,0	267,0	270,0	268,0	266,0
	Szórás	0,8	0,7	0,9	0,9	0,7

Technológiai színvonal		Telesítményértékelés: menedzsment	Telesítményértékelés: árbevétel-arányos nyereség	Telesítményértékelés: főkegyedelmesség	Telesítményértékelés: termékminőség	Telesítményértékelés: piaci részesedés
mélyen alatta	Átlag	2,0	3,0	3,0	3,0	2,0
	N	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
	Szórás	,	,	,	,	,
elmarad	Átlag	3,2	2,7	2,9	3,4	2,6
	N	39,0	38,0	37,0	39,0	37,0
	Szórás	0,8	0,8	1,0	0,6	1,0
hasonló	Átlag	3,3	2,7	2,8	3,6	2,9
	N	134,0	137,0	134,0	135,0	129,0
	Szórás	0,6	0,9	0,9	0,6	0,9
megaladja	Átlag	3,8	3,3	3,4	4,0	3,6
	N	79,0	81,0	81,0	80,0	75,0
	Szórás	0,7	0,9	0,9	0,7	0,9
sikeres	Átlag	4,0	3,8	3,6	4,3	4,0
	N	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
	Szórás	0,7	0,9	0,9	0,7	0,9
Összesen	Átlag	3,5	3,0	3,1	3,7	3,2
	N	278,0	282,0	278,0	280,0	267,0
	Szórás	0,7	1,0	0,9	0,7	1,0

Menedzsment		Tejesítményértékelés: árbevétel-arányos nyereség	Tejesítményértékelés: tőkejövedelmezőség	Tejesítményértékelés: termékmínőség	Tejesítményértékelés: piaci részesedés	Tejesítményértékelés: technológiai színvonal
mélyen alatta	Átlag	2,0	2,0	3,5	2,5	3,0
	N	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0
	Szórás	1,4	1,4	2,1	2,1	1,4
elmarad	Átlag	2,5	2,7	3,1	2,0	2,8
	N	17,0	16,0	17,0	16,0	17,0
	Szórás	0,7	0,7	0,5	0,9	0,9
hasonló	Átlag	2,7	2,8	3,5	2,9	3,0
	N	119,0	118,0	118,0	115,0	119,0
	Szórás	0,9	0,9	0,6	0,9	0,6
meghaladja	Átlag	3,3	3,3	4,0	3,5	3,6
	N	127,0	126,0	126,0	120,0	126,0
	Szórás	0,9	0,9	0,6	0,9	0,9
sikeres	Átlag	3,6	3,7	4,4	3,8	4,1
	N	14	14,0	14,0	14,0	14,0
	Szórás	1,1	1,2	0,8	1,1	0,9
Összesen	Átlag	3,0	3,1	3,7	3,2	3,3
	N	279,0	276,0	277,0	267,0	278,0
	Szórás	1,0	0,9	0,7	1,0	0,8

2.8. A klaszterek teljesítményjellemzői (V7a változó)

	Összes		Átlagosan teljesítők		Sikeresek		Lemaradók		*	**
	1	3,71	1	3,86	5	3,66	2	3,48		
rugalmas vevői igénykielégítés	1	3,71	1	3,86	5	3,66	2	3,48	-6%	5%
etikus magatartás	2	3,67	2	3,73	2	3,82	3	3,37	2%	12%
termékminőség	3	3,57	4	3,64	1	3,82	7	3,16	5%	17%
pontos szállítás	4	3,55	5	3,52	7	3,64	1	3,51	3%	4%
rugalmas reagálás a fogy. igények változására	5	3,53	3	3,67	21	3,42	4	3,36	-7%	2%
közvetlen kapcsolat a fogyasztókkal	6	3,43	7	3,48	9	3,55	6	3,18	2%	10%
rövid szállítási határidő	7	3,42	8	3,47	17	3,45	5	3,27	-1%	5%
jól felkészült vezetők	8	3,39	11	3,45	4	3,68	16	2,95	6%	20%
környezeti tudatosság	9	3,38	10	3,46	20	3,43	8	3,16	-1%	8%
jól képzett alkalmazottak	10	3,38	12	3,43	8	3,62	14	3,00	5%	17%
megfelelő minőségű alapanyagok bevezetése	11	3,37	13	3,42	11	3,52	11	3,11	3%	12%
jó fizetőképesség	12	3,37	6	3,50	3	3,69	23	2,77	5%	25%
magas színvonalú fogyasztói szolg.	13	3,36	9	3,46	18	3,44	13	3,05	0%	11%
széles termékválaszték	14	3,34	14	3,41	14	3,49	12	3,07	2%	12%
rugalmas termelési rendszer	15	3,32	19	3,32	13	3,50	10	3,11	5%	11%
versenyképes árak	16	3,31	20	3,31	12	3,51	9	3,11	6%	11%
magas kapacitáskihasználás	17	3,30	15	3,38	19	3,44	15	2,98	2%	13%
megbízható alapanyag-ellátás	18	3,28	16	3,37	22	3,40	17	2,95	1%	13%
magas színvonalú gyártási tevékenység	19	3,27	17	3,36	15	3,48	19	2,85	3%	18%
hitelképesség	20	3,26	18	3,36	6	3,65	28	2,66	8%	27%
megfelelő készletek	21	3,21	21	3,28	28	3,35	18	2,89	2%	14%
Átlag	22	3,18	23	3,26	25	3,38	21	2,80	4%	17%
vállalati image	23	3,17	22	3,27	16	3,46	30	2,65	6%	23%
korszerű döntési módszerek	24	3,14	26	3,23	27	3,37	25	2,73	4%	19%
fejlett technológia	25	3,13	30	3,17	10	3,53	31	2,63	10%	26%
gazdálkodási funkciók integrációja	26	3,12	28	3,19	29	3,33	24	2,74	4%	18%
alacsony kintlevőségek	27	3,11	24	3,26	34	3,22	26	2,68	-1%	17%
színvonalas vezetői inf. rendszer	28	3,10	25	3,25	33	3,26	32	2,63	0%	19%
ktghatékonyság	29	3,10	32	3,09	23	3,39	20	2,80	9%	17%
hatékony szervezeti struktúra	30	3,10	29	3,18	30	3,31	27	2,67	4%	19%
stratégiai szövetségek a fő partnerekkel	31	3,04	27	3,20	37	3,20	36	2,52	0%	21%
logisztikai rendszer hatékonysága	32	3,02	36	3,03	36	3,21	22	2,77	5%	13%
új termékek piacra vitele	33	2,99	35	3,04	31	3,30	34	2,54	8%	23%
integrált váll-i információs rendszer	34	2,98	33	3,08	38	3,18	35	2,53	3%	20%
magas jövedelmezőség	35	2,96	37	3,03	26	3,38	39	2,37	10%	30%
exportpiacokon való megjelenés	36	2,96	38	3,01	35	3,22	33	2,54	6%	21%
piaci változások jó előrejelzése	37	2,96	39	2,92	32	3,29	29	2,66	11%	19%
piaci részesedés	38	2,94	31	3,10	24	3,39	41	2,14	9%	37%
jól szervezett elosztási csatornák	39	2,93	34	3,08	39	3,13	37	2,39	2%	24%
innovatív eladás-ösztönzési módszerek alk.	40	2,83	40	2,91	40	3,08	38	2,38	6%	23%
magas K+F ráfordítások	41	2,66	42	2,75	41	2,94	42	2,13	6%	28%
lobbizás államig-i szerveknél	42	2,57	41	2,77	42	2,73	43	1,98	-1%	27%
államnak történő értékesítés	43	2,49	43	2,57	43	2,62	40	2,15	2%	18%

*sikeres és átlagos csoport átlagának eltérése (%); ** sikeres és lemaradó csoport átlagának eltérése (%)

2.9. Fejlesztendő területek a klaszterekben (V7b változó)

Fejlesztendő:	Átlag		Sikeresek		Átlagosan t.		Lemaradók		*	**
	1	2	3	4	5	6	7	8		
költséghatékonyság	1	53,9%	1	52,5%	1	51,3%	1	62,2%	-1,4%	97%
termékminőség	2	36,7%	2	39,0%	2	34,8%	3	37,8%	2,9%	108%
fejlett technológia	3	35,3%	4	37,0%	3	33,0%	4	37,8%	2,6%	107%
piaci részesedés	4	31,2%	3	39,0%	4	26,8%	5	31,1%	8,5%	127%
magas jövedelmezőség	5	29,0%	5	32,0%	5	26,8%	6	29,5%	3,8%	113%
versenyképes árak	6	26,4%	7	18,0%	6	25,0%	2	40,0%	-7,7%	71%
rugalmas vevői igénykielégítés	7	20,0%	8	18,0%	7	20,5%	9	20,5%	-1,4%	93%
magas kapacitáskihasználás	8	17,3%	11	13,0%	8	17,0%	7	22,7%	-3,5%	80%
jó fizetőképesség	9	15,3%	18	10,0%	9	15,2%	8	22,7%	-5,2%	66%
integrált vállal. inf. rendszer	10	13,1%	9	17,0%	10	13,4%	24	6,8%	4,2%	132%
pontos szállítás	11	13,0%	10	15,0%	11	12,5%	16	11,4%	2,2%	117%
széles termékválaszték	12	13,0%	6	20,0%	17	9,8%	20	11,1%	7,7%	159%
hatékony szervezeti struktúra	13	11,7%	22	8,6%	15	10,7%	10	18,2%	-3,1%	74%
magas színvonalú gyártási tev.	14	11,6%	14	13,6%	23	8,0%	11	18,2%	1,9%	117%
jól képzett alkalmazottak	15	10,3%	34	3,4%	13	12,5%	13	13,6%	-6,8%	34%
exportpiacokon való megjelenés	16	10,3%	12	13,8%	19	8,9%	23	9,1%	3,5%	134%
strat. szöv. a fő partnerekkel	18	10,2%	16	11,9%	28	6,3%	12	18,2%	1,6%	116%
rugalmas termelési rendszer	19	10,2%	32	5,1%	12	12,5%	17	11,4%	-5,1%	50%
vállalati image	17	10,2%	26	8,5%	14	11,6%	21	9,1%	-1,8%	83%
új termékek piacra vitele	20	9,8%	23	8,6%	20	8,9%	14	13,6%	-1,2%	88%
színvonalas vezetői inf.rendsz	21	9,8%	15	12,1%	24	8,0%	18	11,4%	2,3%	123%
alacsony kintlevőségek	22	9,3%	19	10,2%	27	7,1%	15	13,6%	0,9%	109%
közvetlen kapcsolat a fogyaszt	23	8,9%	13	13,8%	26	7,1%	26	6,8%	4,9%	155%
rugalmas reagálás a fogyasztói igényekre	24	8,4%	20	10,2%	30	6,3%	19	11,4%	1,8%	121%
hitelképesség	25	8,4%	35	3,4%	16	10,7%	22	9,1%	-5,0%	40%
magas színvonalú fogyasztói szolg.	26	8,4%	27	8,5%	21	8,9%	25	6,8%	0,1%	101%
rövid szállítási határidő	27	7,4%	33	5,1%	18	9,8%	29	4,5%	-2,4%	68%
magas K+F ráfordítások	28	7,0%	17	10,3%	29	6,3%	30	4,5%	3,3%	148%
logisztikai rendszer hatékonysága	29	7,0%	21	10,2%	25	8,0%	38	0,0%	3,2%	146%
korszerű döntési módszerek	31	6,1%	25	8,6%	34	4,5%	27	6,8%	2,5%	142%
jól felkészült vezetők	30	6,1%	24	8,6%	31	5,4%	31	4,5%	2,5%	142%
környezeti tudatosság	32	5,6%	29	6,9%	32	5,4%	32	4,5%	1,3%	123%
piaci változások jó előrejelzése	33	5,1%	41	1,7%	22	8,9%	37	0,0%	-3,4%	34%
innovatív eladásosztónzési módszerek	34	4,7%	36	3,4%	33	5,4%	33	4,5%	-1,2%	74%
lobbízás államig. szerveknél	35	3,3%	30	5,2%	35	2,7%	34	2,3%	1,9%	158%
jól szervezett elosztási csatornák	36	3,3%	28	8,5%	40	0,9%	36	2,3%	5,2%	260%
megfelelő minőségű alapanyagok	38	2,3%	37	3,4%	42	0,0%	28	6,8%	1,1%	148%
gazdálkodási funkciók integráltsága	39	2,3%	38	3,4%	36	2,7%	39	0,0%	1,1%	148%
etikus magatartás	37	2,3%	31	5,2%	37	1,8%	40	0,0%	2,8%	221%
megbízható alapanyag-ellátás	40	1,9%	42	1,7%	39	1,8%	35	2,3%	-0,1%	92%
megfelelő készletek	41	1,9%	39	3,4%	38	1,8%	41	0,0%	1,6%	184%
államnak történő értékesítés	42	1,4%	40	3,4%	41	0,9%	42	0,0%	2,0%	246%

2.10. A klaszterek pénzügyi jellemzői

(árbevétel, saját tőke, eszközök; árbevétel-növekedés, árbevétel-arányos nyereség, eszköz-arányos nyereség; üzemi eredmény és növekedése, mérleg szerinti eredmény, adózott eredmény és növekedése a mérlegek és eredménykimutatások alapján)

A táblázatokban használt rövidítések:

arbe9x9y: árbevétel-növekedés = nettó árbevétel 199x / nettó árbevétel 199y

ertjov9x: árbevétel-arányos nyereség 199x = adózott eredmény 199x / nettó árbevétel 199x

roa 199x: eszközarányos nyereség 199x = adózott eredmény 199x / eszközök 199x

uzer9x9y: üzemi (üzleti) eredmény növekedése = üzemi (üzleti) eredmény 199x / üzemi (üzleti) eredmény 199y

ader9x9y: adózott eredmény növekedése = adózott eredmény 199x / adózott eredmény 199y

Átlagosan teljesítők	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Árbev94	45	81	3 311 383	8 073 682	0	41 962 540	331 892	1 387 642
Árbev95	50	76	3 749 143	9 222 925	1 350	47 307 589	395 385	1 499 987
Árbev96	55	71	4 090 661	10 218 404	74 259	52 865 507	537 406	1 805 140
Árbev97	61	65	4 809 416	11 528 737	74 259	62 633 676	616 131	1 928 203
Árbev98	44	82	6 023 239	13 436 694	101 462	62 897 122	803 949	1 816 192
Saját tőke 94	45	81	4 465 700	19 547 967	-158 675	130 469 198	67 355	825 460
Saját tőke 95	51	75	4 113 193	18 438 151	-416 188	130 464 440	119 443	810 435
Saját tőke 96	55	71	3 997 739	17 849 789	-381 057	130 742 995	207 881	932 416
Saját tőke 97	61	65	3 773 668	17 075 397	7 075	131 404 246	191 408	867 950
Saját tőke 98	44	82	4 287 290	19 481 594	11 118	129 419 429	303 779	1 440 483
eszközök 94	45	81	6 990 168	25 472 857	10 000	148 157 717	192 183	1 204 806
eszközök 95	50	76	6 504 266	24 102 181	13 262	148 268 185	247 616	1 513 181
eszközök 96	55	71	5 846 033	22 100 043	27 784	148 943 603	345 742	1 483 221
eszközök 97	61	65	6 040 280	23 238 040	27 784	163 392 096	330 158	1 689 564
eszközök 98	43	83	6 785 549	24 788 206	47 875	161 680 945	456 953	2 508 519

Sikeresek	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Árbev94	24	45	1 872 777	3 646 670	12 972	17 465 000	256 954	1 172 399
Árbev95	31	38	3 210 576	5 257 793	11 451	22 667 000	410 502	2 016 060
Árbev96	34	35	4 813 387	9 172 316	13 957	43 700 505	487 887	2 650 692
Árbev97	43	26	9 413 875	19 287 548	16 283	90 424 759	681 272	4 569 836
Árbev98	27	42	13 094 741	24 509 300	14 753	86 117 320	814 611	6 643 561
Saját tőke 94	24	45	791 426	1 746 291	5 105	8 472 000	139 940	469 838
Saját tőke 95	31	38	2 022 015	5 778 273	-102 293	31 557 661	230 939	929 365
Saját tőke 96	34	35	2 247 510	5 885 021	-276 005	32 107 068	277 902	848 368
Saját tőke 97	43	26	4 232 308	11 161 865	-277 762	62 759 980	382 549	1 819 466
Saját tőke 98	27	42	5 707 602	15 147 382	6 959	71 595 682	439 072	1 988 846
eszközök 94	24	45	1 386 950	2 198 074	7 375	10 279 000	354 603	1 139 062
eszközök 95	31	38	3 157 767	7 407 068	7 056	40 047 952	510 940	1 741 752
eszközök 96	34	35	3 731 871	8 238 302	8 137	44 822 674	517 322	1 648 822
eszközök 97	43	26	6 761 511	14 985 094	9 467	78 161 474	628 802	3 658 208
eszközök 98	27	42	10 232 488	23 937 141	9 592	112 013 822	914 435	3 871 511

Lemaradók	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Árbev94	19	45	1 407 347	2 925 613	0	10 507 327	119 712	332 791
Árbev95	30	34	1 039 869	2 209 924	8 983	8 951 917	181 131	362 012
Árbev96	34	30	2 117 342	4 039 162	56 536	13 371 224	207 965	567 125
Árbev97	34	30	2 906 857	5 242 976	73 594	19 704 274	214 442	1 252 115
Árbev98	21	43	1 981 493	3 484 170	75 544	13 283 369	290 549	1 019 881
Saját tőke 94	19	45	1 021 014	2 586 660	5 957	11 048 588	46 157	359 001
Saját tőke 95	30	34	843 512	2 123 044	2 076	11 271 001	90 285	431 823
Saját tőke 96	34	30	1 610 881	3 881 804	0	18 706 645	92 322	376 905
Saját tőke 97	33	31	1 852 767	4 349 202	19 676	20 256 503	108 416	709 968
Saját tőke 98	21	43	1 305 908	3 587 597	26 714	16 362 706	97 315	382 235
eszközök 94	19	45	1 599 900	3 701 160	28 300	15 220 686	85 198	432 961
eszközök 95	30	34	1 285 724	3 056 783	17 359	15 827 717	132 635	511 308
eszközök 96	34	30	2 638 108	6 020 441	23 332	27 964 392	123 324	643 767
eszközök 97	34	30	3 204 502	6 600 316	31 307	27 737 982	147 620	1 155 616
eszközök 98	21	43	3 494 789	7 939 613	40 642	27 931 656	158 160	1 104 991

Átlagosan teljesítők	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
ARBE9594	41	85	1,4196	0,6419	0,7421	4,7274	1,1685	1,3967
ARBE9695	45	81	1,2416	0	0,4856	3,0400	1,1165	1,3015
ARBE9796	51	75	1,2472	0,3619	0,5510	2,9263	1,1201	1,2825
ARBE9897	41	85	1,9488	4,5239	0,6390	30,1225	1,1085	1,2721
ARBE9894	24	102	4,2455	9,9216	1,3139	50,6943	1,8159	2,2048
ertjov94	43	83	0,0145	0,1972	-0,3341	1,1147	0,0023	0,0135
ertjov95	50	76	-0,1050	0,9190	-6,4578	0,1930	0,0050	0,0440
ertjov96	54	72	0,0139	0,0805	-0,4329	0,1174	0,0100	0,0347
ertjov97	61	65	0,0359	0,0906	-0,1877	0,5895	0,0123	0,0384
ertjov98	44	82	0,0440	0,1059	-0,0819	0,6332	0,0132	0,0294
roa94	45	81	0,0263	0,1819	-0,4552	0,7250	0,0016	0,0210
roa95	50	76	0,0627	0,1309	-0,1463	0,6219	0,0084	0,0603
roa96	54	72	0,0480	0,0887	-0,2495	0,3138	0,0199	0,0516
roa97	61	65	0,0684	0,1147	-0,0696	0,6471	0,0119	0,0655
roa98	43	83	0,0557	0,1175	-0,1469	0,5918	0,0149	0,0581

Sikeresek	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
ARBE9594	23	46	1,4134	0,3890	0,8827	2,3651	1,1304	1,5380
ARBE9695	29	40	1,2254	0,2336	0,7486	1,7333	1,1457	1,2659
ARBE9796	31	38	1,1990	0,2913	0,6591	2,0191	1,1329	1,2101
ARBE9897	12	57	2,6754	2,2190	0,7758	8,9520	1,6180	2,9060
ARBE9894	27	42	1,3477	0,5904	0,5196	3,9665	1,1303	1,3412
ertjov94	24	45	-0,1138	0,4034	-1,5683	0,1352	0,0024	0,0305
ertjov95	31	38	0,0319	0,1237	-0,5369	0,2272	0,0183	0,0712
ertjov96	34	35	0,0473	0,1097	-0,3475	0,2586	0,0179	0,0754
ertjov97	43	26	0,0733	0,1217	-0,0168	0,7725	0,0182	0,0666
ertjov98	27	42	0,0783	0,0703	-0,0001	0,3042	0,0318	0,0935
roa94	24	45	-0,0844	0,4696	-2,2159	0,1813	0,0032	0,0384
roa95	31	38	0,0623	0,1012	-0,2075	0,3438	0,0189	0,1087
roa96	34	35	0,0755	0,1286	-0,3460	0,3438	0,0207	0,1308
roa97	43	26	0,0903	0,0936	-0,0106	0,4219	0,0296	0,1087
roa98	27	42	0,1147	0,1073	-0,0004	0,3633	0,0382	0,1348

Lemaradók	Válasz	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
ARBE9594	18	46	1,3530	0,7975	0,6160	4,4120	1,0747	1,2972
ARBE9695	28	36	1,3257	0,4135	0,7621	2,6807	1,0900	1,3377
ARBE9796	32	32	1,4064	1,4783	0,6215	9,4161	1,0492	1,2723
ARBE9897	10	54	1,9617	0,8323	0,6149	3,8312	1,5999	2,1723
ARBE9894	20	44	1,1230	0,1425	0,8627	1,4135	1,0757	1,1947
ertjov94 = adered94 / netbev94	18	46	-0,0155	0,1199	-0,4378	0,1011	-0,0060	0,0276
ertjov95	30	34	0,1550	0,6232	-0,1849	3,3658	0,0070	0,0384
ertjov96	33	31	0,0136	0,1053	-0,3786	0,2299	0,0031	0,0334
ertjov97	34	30	-0,0069	0,1263	-0,5890	0,2542	0,0026	0,0182
ertjov98	21	43	0,0238	0,0693	-0,0896	0,2459	0,0067	0,0310
roa94	19	45	0,0007	0,1140	-0,4201	0,1614	-0,0051	0,0383
roa95	30	34	0,0461	0,1506	-0,1898	0,5838	0,0091	0,0461
roa96	33	31	0,0455	0,1439	-0,1810	0,6654	0,0051	0,0371
roa97	34	30	0,0233	0,1139	-0,1898	0,4921	0,0041	0,0268
roa98	20	44	0,0390	0,0996	-0,0951	0,3258	0,0055	0,0380

Átlagosan teljesítők	V.	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Üzemi er. 94	45	81	189 413	727 851	-504 005	4 188 596	2 200	38 709
Üzemi er. 95	50	76	211 720	700 411	-248 747	4 251 577	8 803	60 434
Üzemi er. 96	55	71	172 701	683 662	-537 822	4 890 226	12 919	71 741
Üzemi er. 97	62	64	289 762	1 022 811	-627 225	7 191 852	13 722	70 706
Üzemi er. 98	44	82	312 241	1 283 440	-231 611	8 501 389	17 822	90 653
UZER9594	41	85	12,37	49,28	-14,72	293,45	1,02	2,22
UZER9695	45	81	1,60	8,10	-12,39	51,95	0,43	1,16
UZER9796	52	74	-20,02	152,39	-1 097,68	6,37	0,60	1,47
UZER9894	24	102	19,43	74,38	-38,41	349,60	-0,73	2,86
UZER9897	41	85	1,00	4,06	-11,60	19,22	0,59	1,30
Mérleg sz. er. 94	45	81	48 966	304 800	-508 864	1 904 668	34	6 303
Mérleg sz. er. 95	51	75	88 104	393 269	-257 420	2 715 129	3 213	23 087
Mérleg sz. er. 96	55	71	74 531	239 105	-188 773	1 627 844	4 019	34 619
Mérleg sz. er. 97	61	65	80 599	365 016	-459 588	2 646 036	699	28 640
Mérleg sz. er. 98	43	83	52 588	198 238	-205 979	1 261 699	4 240	35 030
Adózott er. 94	45	81	59 778	307 076	-508 864	1 904 668	898	10 503
Adózott er. 95	51	75	96 937	395 697	-257 419	2 715 129	4 156	26 304
Adózott er. 96	54	72	78 329	240 653	-188 773	1 627 844	4 829	40 162
Adózott er. 97	62	64	150 497	463 589	-459 588	2 646 036	6 154	43 031
Adózott er. 98	44	82	137 016	384 549	-205 979	2 015 182	11 380	65 980
ADER9594	42	84	6,98	29,26	-22,75	182,21	0,91	2,84
ADER9695	45	81	1,82	6,22	-4,51	39,72	0,55	1,19
ADER9796	51	75	10,30	66,87	-32,32	476,49	0,54	1,92
ADER9894	24	102	22,16	139,32	-172,80	653,27	-0,48	5,22
ADER9897	41	85	2,00	8,48	-25,60	44,86	0,26	1,56

Sikeresek	V.	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Üzemi er. 94	24	45	112 778	361 199	-242 009	1 670 000	1 828	42 410
Üzemi er. 95	31	38	224 291	529 658	-103 599	2 093 134	10 327	48 224
Üzemi er. 96	34	35	274 813	571 701	-448 237	2 363 061	24 584	82 971
Üzemi er. 97	43	26	736 338	2 415 807	-18 851	15 705 589	35 927	232 208
Üzemi er. 98	27	42	1 083 203	2 947 175	1 501	14 989 874	44 921	221 115
UZER9594	23	46	0,32	6,78	-28,21	13,10	0,64	1,46
UZER9695	29	40	-7,61	42,80	-229,53	2,65	0,93	1,35
UZER9796	31	38	2,54	5,99	-0,17	33,46	0,78	1,53
UZER9894	12	57	6,00	13,11	-4,36	46,18	1,01	4,73
UZER9897	27	42	4,79	9,60	-1,50	40,58	0,99	2,22
Mérleg sz. er. 94	24	45	17 868	251 093	-324 949	1 101 000	270	3 954
Mérleg sz. er. 95	31	38	165 840	408 102	-178 911	1 652 624	2 291	63 128
Mérleg sz. er. 96	34	35	118 773	356 433	-551 718	1 695 662	3 035	51 023
Mérleg sz. er. 97	43	26	656 182	2 321 841	-9 706	14 377 520	15 616	153 058
Mérleg sz. er. 98	27	42	517 499	1 746 364	-12 436	8 905 326	15 980	102 970
Adózott er. 94	24	45	57 763	319 131	-324 949	1 406 000	811	14 038
Adózott er. 95	31	38	189 092	450 460	-178 911	1 738 000	6 142	66 398
Adózott er. 96	34	35	229 586	518 322	-551 718	2 226 881	10 285	85 025
Adózott er. 97	43	26	774 512	2 575 189	-9 706	16 083 237	20 600	172 151
Adózott er. 98	27	42	940 339	2 791 617	-12 436	14 227 474	20 194	163 334
ADER9594	23	46	5,61	15,32	-8,36	70,35	0,93	1,91
ADER9695	29	40	2,07	3,88	-0,16	21,52	1,00	1,61
ADER9796	31	38	3,45	12,52	-4,10	69,90	0,44	1,39
ADER9894	12	57	25,32	72,41	-0,81	254,71	1,15	8,09
ADER9897	27	42	3,64	4,42	-0,01	16,09	0,98	2,94

Lemaradók	V.	H.	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
Üzemi er. 94	19	45	120 875	312 387	-6 447	1 243 382	1 820	14 540
Üzemi er. 95	30	34	42 433	187 168	-194 393	914 182	1 499	14 118
Üzemi er. 96	34	30	38 280	355 477	-1 229 724	1 426 634	2 565	19 120
Üzemi er. 97	34	30	60 682	329 700	-439 366	1 775 136	526	18 276
Üzemi er. 98	22	42	86 554	236 862	-66 641	1 007 077	2 640	28 847
UZER9594	18	46	0,80	3,99	-10,72	11,87	0,35	1,27
UZER9695	28	36	1,09	5,11	-19,28	13,65	0,76	1,46
UZER9796	32	32	-0,63	6,36	-34,16	2,22	0,44	0,95
UZER9894	10	54	2,04	4,74	-2,20	14,81	0,49	1,35
UZER9897	21	43	25,72	117,17	-8,32	537,00	0,28	1,17
Mérleg sz. er. 94	19	45	20 013	53 205	-16 219	195 171	-392	7 814
Mérleg sz. er. 95	30	34	17 764	92 932	-315 619	263 624	834	9 194
Mérleg sz. er. 96	34	30	-134 326	880 042	-5 062 463	488 546	724	11 583
Mérleg sz. er. 97	33	31	-22 619	365 748	-1 450 142	1 155 042	674	8 285
Mérleg sz. er. 98	21	43	36 354	210 117	-292 002	895 359	698	15 970
Adózott er. 94	19	45	36 004	93 436	-16 219	390 343	-392	8 413
Adózott er. 95	30	34	28 328	107 743	-315 619	291 364	1 230	10 604
Adózott er. 96	33	31	-133 100	894 620	-5 062 463	488 546	1 556	15 087
Adózott er. 97	34	30	-14 134	368 300	-1 450 142	1 155 042	682	12 922
Adózott er. 98	21	43	38 082	209 969	-292 002	895 359	1 761	20 064
ADER9594	18	46	1,29	1,98	-2,31	6,01	0,67	1,46
ADER9695	28	36	1,29	3,09	-5,45	13,85	0,26	1,31
ADER9796	31	33	-0,62	8,81	-47,04	6,00	0,50	1,12
ADER9894	10	54	0,70	4,02	-5,99	7,25	-1,24	2,00
ADER9897	20	44	32,91	99,43	-7,51	389,98	0,98	1,52

A teljes rész minta jellemzői

Teljes	V.	Hiányzik	Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Alsó tercilis	Felső tercilis
arbevétel94	103	217	2 782 650	6 411 016	0	41 962 540	225 951	1 038 513
arbevétel95	134	186	3 178 680	7 029 701	1 350	47 307 589	320 556	1 245 037
arbevétel96	150	170	4 156 760	9 076 958	13 957	52 865 507	404 536	1 688 376
arbevétel97	169	151	5 614 226	12 883 029	16 283	90 424 759	513 364	2 081 770
arbevétel98	116	204	7 255 674	16 322 012	14 753	86 117 320	676 536	2 479 772
Saját tőke 94	103	217	3 027 985	13 442 851	-158 675	130 469 198	112 538	682 714
Saját tőke 95	135	185	2 782 787	12 054 294	-416 188	130 464 440	162 291	847 222
Saját tőke 96	150	170	2 990 862	11 631 718	-381 057	130 742 995	170 271	895 814
Saját tőke 97	168	152	3 448 206	12 275 197	-277 762	131 404 246	200 806	1 158 135
Saját tőke 98	116	204	3 906 864	14 409 618	6 959	129 419 429	244 759	1 512 036
eszközök 94	103	217	4 579 082	17 454 668	7 375	148 157 717	203 155	1 182 667
eszközök 95	134	186	4 222 062	15 645 209	7 056	148 268 185	292 412	1 543 137
eszközök 96	150	170	4 558 721	14 740 484	8 137	148 943 603	327 705	1 583 275
eszközök 97	169	151	5 422 645	16 577 945	9 467	163 392 096	367 564	1 944 357
eszközök 98	115	205	6 828 192	19 871 587	9 592	161 680 945	425 381	2 753 221
Üzemi er. 94	103	217	141 604	545 138	-1 047 813	4 188 596	1 970	40 807
Üzemi er. 95	134	186	156 083	512 167	-314 537	4 251 577	4 614	47 839
Üzemi er. 96	150	170	189 351	747 455	-1 229 724	6 518 059	9 844	66 466
Üzemi er. 97	170	150	381 352	1 559 695	-1 148 234	15 705 589	8 762	77 918
Üzemi er. 98	117	203	456 744	1 825 610	-2 056 877	14 989 874	13 510	106 177
M. sz. er. 94	103	217	10 390	302 175	-1 450 841	1 904 668	85	7 328
M. sz. er. 95	135	185	69 560	342 186	-1 075 522	2 715 129	1 782	24 721
M. sz. er. 96	150	170	-5 681	645 488	-5 259 963	1 695 662	2 739	24 787
M. sz. er. 97	168	152	256 562	1 405 934	-1 502 471	14 377 520	2 355	40 283
M. sz. er. 98	115	205	188 127	1 090 702	-3 111 710	8 905 326	3 694	36 803
	N		Átlag	Szórás	Minimum	Maximum	Percentiles	
	Válasz	Hiányzik					33	67
ARBE9594	95	225	1,397	0,597	0,616	4,727	1,133	1,385
ARBE9695	124	196	1,252	0,394	0,194	3,312	1,110	1,289
ARBE9796	140	180	1,258	0,760	0,372	9,416	1,085	1,267
ARBE9894	54	266	3,210	6,717	0,615	50,694	1,787	2,205
ARBE9897	110	210	1,510	2,792	0,520	30,122	1,101	1,233
ertjov94 = adered94 / netbev94	99	221	-0,019	0,253	-1,568	1,115	0,001	0,027
ertjov95	134	186	0,008	0,641	-6,458	3,366	0,006	0,047
ertjov96	148	172	0,025	0,103	-0,433	0,368	0,011	0,041
ertjov97	168	152	0,036	0,117	-0,589	0,772	0,012	0,045
ertjov98	115	205	0,044	0,124	-0,533	0,713	0,013	0,046
ertjov99	103	217	-0,003	0,263	-2,216	0,725	0,001	0,032
roa95	134	186	0,054	0,122	-0,208	0,622	0,010	0,060
roa96	148	172	0,055	0,114	-0,346	0,665	0,015	0,058
roa97	168	152	0,060	0,108	-0,190	0,647	0,012	0,066
roa98	113	207	0,060	0,120	-0,264	0,592	0,017	0,063

Hivatkozott irodalom

- Antal Mokos Zoltán – Balaton Károly – Drótos György – Tari Ernő (1997): *Stratégia és szervezet*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Anthony, R. (1993): *Menedzsment kontroll*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetés Szervezés Tanszék
- Atkinson, A. A. – Banker, R. D. – Kaplan, R. S. – Young, M. S. (1997): *Management Accounting*, Prentice Hall International
- Atkinson, A. A. – Waterhouse, J. H. – Wells, R. B. (1997): *A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement*, Sloan Management Review, Spring, pp. 25-37.
- Babbie, E. (1996): *A társadalomtudományi kutatás gyakorlata*, Balassi kiadó
- Bácsi János (1999): *Teljesítmény és minőség a logisztikában*, előadás az MLBKT VII. éves kongresszusán, 1999. november
- Bakacsi Gyula (1999): *Szervezeti magatartás és vezetés*, 3. kiadás, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Balaton Károly – Tari Ernő (szerk., 1996): *Stratégia és szervezet*, szöveggyűjtemény, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Posztgraduális Kar
- Balogh Sára (1994): *Költség-gazdálkodás – árak*, Janus Pannonius Egyetemi Kiadó, Pécs
- Bartezzaghi, E. et al. (szerk., 1999): *Managing Operations Networks Papers from the 6th International Conference of the European Operations Management Assotiation*, Venice, 7-8 June 1999, Servizi Grafici Editoriali, Padova
- Bayer József (1995): *Vezetési modellek – vezetési stílusok*, Hatékonyságjavulás a vezetési színvonal emelésével, Vinton, Budapest
- Bayer József – Czakó Erzsébet (1999): *A stratégiai vezetés sajátosságai a globalizáció közepette*, *Vezetéstudomány*, 2.sz., pp.14-24.
- Berliner, C. – Brimson, J. (1988): *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing*, The CAM-I Conceptual Design, Harvard Business School Press
- Bititci, U. S. (1994): *Measuring Your Way to Profit*, *Management Decision*, Vol. 32. No. 6. pp. 16-24.
- Bititci, U. S. – Carrie, A. S. – Turner, T. – Suwignijo, P.(1999): *Dinamic Performance Measurement Systems*, in: Bartezzaghi, E. et al. (szerk., 1999), pp. 711-718.

- Bititci, U. S. – Turner, T. – Begeman, C. (2000): Dynamics of Performance Measurement Systems, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 20. No. 6. pp. 692-704.
- Black, A. – Wright, Ph. – Bachman, J.E. – Davies, J. (1999): Shareholder Value – Részvényesi érték, Az értékközpontú vállalatirányítás, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó – PricewaterhouseCoopers
- Boda Zsolt – Radácsi László (1996): Vállalati etika, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetőképző Intézet
- Bodnár Viktória (1997a): Controlling Magyarországon, doktori téziszajavlatok, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem
- Bodnár Viktória (1997b): Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és gyakorlat – hazai tapasztalatok, 1-3. rész, Vezetéstudomány, 5.sz. pp.3-12., 6.sz. pp.3-11., 7-8.sz., pp. 20-30.
- Bodnár Viktória – Császár Csaba – Dobák Miklós (1996): A kontroll, mint vezetői funkció, Vezetéstudomány, 3. sz., pp.22-35.
- Bordáné Rabóczki Mária (1986): Nyereségtervezés és -elemzés – vállalatvezetés, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Bordáné Rabóczki Mária (1990): A gazdasági társaságok pénzügyi megítélése, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Bordáné Rabóczki Mária (1993): A vezetői teljesítmények értékelése – Controlling és belső elszámolási rendszerek, Számvitel és Könyvvizsgálat, 7-8.sz., pp.324-330.
- Bordáné Rabóczki Mária (1994): A mérleg és az eredménykimutatás elemzése, Ipar-Gazdaság, 2.sz., pp. 34-40.
- Bosnyák János (1993): A költségszámítás néhány elméleti és gyakorlati vonatkozása, Számvitel és Könyvvizsgálat, 7-8.sz., pp.318-323.
- Bourguignon, A. (1995): Peut-on définir la performance?, Revue Française de Comptabilité, juillet-août, pp. 61-66.
- Bourne, M. (1999): Designing and Implementing a Balanced Performance Measurement System, Control, July/August, pp. 21-24.
- Bowersox, D. J. – Daugherty, P. J. (1995): Logistics Paradigms: The Impact of Information Technology, Vol.16. No. 1., pp. 65-80.
- Bowersox, D. J. – Closs, D. J. (1996): Logistical Management – The Integrated Supply Chain Process, McGraw-Hill

- Bógel György – Salamonné Huszty Anna (1997): Vállalatvezetés felsőfokon, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem Vezetőképző Intézet
- Brigham, E. F. – Gapensky, L. C. (1991): Financial Management Theory and Practice, Holt, Rinehart and Winston
- Brinker, B. J. (szerk., 1990): Emerging Practices in Cost Management, Warren, Gorham & Lamort, Boston
- Bromwich, M. – Bhimani, A. (1994): Management Accounting: A Pathway to Progress, CIMA, London
- Camp, R. C. (1998): Üzleti folyamat – Benchmarking, Műszaki Könyvkiadó
- Caplice, C. – Sheffi, Y. (1994): A Review and Evaluation of Logistics Performance Measurement Metrics, The International Journal of Logistics Management, Vol. 5. No.2, pp. 11-28.
- Caplice, C. – Sheffi, Y. (1995): A Review and Evaluation of Logistics Performance Measurement Systems, The International Journal of Logistics Management, Vol. 6. No.1, pp. 61-74.
- Carr, L. P. – Ittner, C. D. (1992): Measuring the Cost of Ownership, Journal of Cost Management, Fall, pp. 42-51.
- Chase, R.B. – Aquilano, N. J. (1992): Production and Operations Management: A Life Cycle Approach, IRWIN, Boston
- Chiapello, E. – Delmond, M. H. (1994): Les tableau de bord de gestion, outils d'introduction du management, Revue Française de Gestion, janvier-février, pp. 49-59.
- Chiapello, E. – Lebas, M. (1996): The "Tableau de Bord", French Approach to Management Information; paper presented at the 19th EAA Congress, Bergen, 2-4 May 1996.
- Chiapello, E.: Cas SOFAC: proposition d'une grille OVAR, esettanulmány, HEC Management, Jouy-en-Josas
- Chikán Attila (1997a): Az anyagi folyamatok menedzsmentje a magyar gazdaságban a nemzetközi tendenciák tükrében, Doktori értekezés, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem
- Chikán Attila (1997b): Vállalatgazdaságtan, AULA Kiadó
- Chikán Attila (1997c): Vállalati versenyképesség és logisztika, előadás az MLBKT V. éves kongresszusán, 1997. november

- Chikán Attila (szerk., 1999): *Research Perspectives in Purchasing and Supply Chain Management*, IFPMM
- Chikán Attila – Czakó Erzsébet – Demeter Krisztina (szerk., 1996): *Vállalataink erőltetett (át)menetben – Gyorsjelentés a „Versenyben a világgal” kutatási program kérdőíves felméréséről*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék
- Chikán Attila – Demeter Krisztina (szerk., 1999): *Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje*, AULA Kiadó
- Christopher, M. (1998): *Logistics and Supply Chain Management – Strategies for Reducing Costs and Improving Services*, Pitman Publishing
- Christopher, M. – Ryals, L. (1999): *Supply Chain Strategy: Its Impact on Shareholder Value*, *International Journal of Logistics Management*, Vol. 10. No. 1. pp. 1-10.
- Cohen, B. – Greenfield, J. (1998): *Mit jelent az, hogy „érték-alapú” vállalat?*, in: Pataki-Radácsi (1999)
- Cokins, G. – Stratton, A. – Helbling, J. (1993): *An ABC Manager's Primer*, tanulmány, IMA, CAM-I/CMS
- Cokins, G. (1996): *Activity Based Cost Management Making it Work: A Manager's Guide to Implementing and Sustaining an Effective ABC System*, Irwin
- Cooper, R. (1996): *Costing Techniques to Support Corporate Strategy: Evidences from Japan*, *Management Accounting Research*, No.7., pp. 219-246.
- Cooper, R. (1997): *Strategic Cost Management*, in: APICS, 40th International Conference Proceedings, Washington,
- Cooper, R. – Kaplan, R. S. (1988): *Measure Cost Right: Make the Right Decisions*, September-October, pp. 96-103.
- Cooper, R. – Kaplan, R. S. (1991a): *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*, Englewood Cliffs: Prentice Hall
- Cooper, R. – Kaplan, R. S. (1991b): *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, *Harvard Business Review*, Vol. 69. No. 3.
- Cooper, R. – Kaplan, R. (1998): *The Promise and Peril of Integrated Cost Systems*, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 99-119. (Magyarul megjelent: *Az integrált költségrendszerek ígérete és kockázata*, *Harvard Business Manager*, 1999/2, pp. 36-46.)

- Copeland, T. – Koller, T. – Murrin, J. (1999): Vállalatértékelés – Értékmérés és értékmaximáló vállalatvezetés, Panem – John Wiley & Sons
- Corvellec, H. (1995): Stories of Achievement, Narrative Features of Organizational Performance, Lund University Press
- Couglan, P. et al. (szerk., 1998): Operations Management – Future Issues and Competitive Responses, Papers from the 5th International Conference of the European Operations Management Association, Dublin, 15-17 June 1998, School of Business Studies, University of Dublin, Trinity College
- Cross, K. – Lynch, R.: Accounting for Competitive Performance, Journal of Cost Management, Spring 1989, pp. 20-28.; in: Brinker (1990)
- Csányi Tamás (1994): Vezetői számvitel, tansegédlet, MLBKT
- Csányi Tamás – Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1997): Költséggazdálkodás, teljesítménymérés és vállalati hatékonyság a magyar vállalati gyakorlatban, a „Versenyben a világgal” kutatási program Költséggazdálkodás alprojektjének zárótanulmánya (Z27), Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék
- Cselényi József (szerk., 1997): Logisztikai menedzsment, PHARE tananyagfejlesztési projekt, Miskolci Egyetem
- Csutora Mária (1999): Mérhető-e a vállalati környezetvédelmi teljesítmény? A környezetvédelmi teljesítmény stratégiai alapú értékelése, Gazdaság-Vállalkozás-Vezetés, 1.sz. pp.68-80.
- Czakó Erzsébet – Wimmer Ágnes – Zoltayné Paprika Zita (szerk., 1999): Arccal a piac felé, Gyorsjelentés a Versenyképesség-kutatás 1999. évi kérdőíves felmérésének eredményeiről, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék, Versenyképességi Kutatóközpont
- Daugherty, P. A. – Ellinger, A. E. – Gustin, C. M. (1996): Integrated Logistics: Achieving Logistics Performance Improvements, Supply Chain Management, Vol.1. No.3. pp.25-33.
- Demeter Krisztina (szerk., 1993): Termelésmenedzsment I-II., AULA
- Demeter Krisztina (1997a): A termelésmenedzsment helyzete és szerepe a versenyképességben ma Magyarországon, a „Versenyben a világgal” kutatási program Termelés alprojektjének zárótanulmánya (Z5), Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék

- Demeter Krisztina (1997b): Tevékenységszervezés és eredményesség, a „Versenyben a világgal” kutatási program projekt-zárótanulmánya (PZ2), Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan tanszék
- Demeter Krisztina (1999): A termelési stratégia hozzájárulása a vállalati szintű versenyképességhez Magyarországon és nemzetközi viszonylatban, Ph.D. értekezés-tervezet, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem
- De Toni, A.– Tonchia, S. (1996): Lean Organization, Management by Process and Performance Measurement, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 16. No. 2. pp. 221-236.
- Dickson, T. (szerk., 1997): Mastering Management, Pitman Publishing, IMD International – London Business School – The Wharton School of the University of Pennsylvania
- Dixon T. (szerk., 1997): Mastering Management, IMD International – London Business School – The Wharton School of the University of Pennsylvania, Pitman Publishing
- Dixon, J. R. – Nanni, A.J. – Vollmann, T.E. (1990): The New Performance Challenge – Measuring Operations for World Class Competition, Dow Jones-Irwin, Homewood
- Dobák Miklós (1981): Az innováció és a nagyvállalati szervezet, Kontextus, struktúra, teljesítmény, Disszertáció, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem
- Dobák Miklós és munkatársai (1996): Szervezeti formák és vezetés, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Dolgos Olga (1995): A termelési folyamatok pénzügyei, Magyar Logisztikai Beszerzési és Készletezési Társaság, szaktanfolyami jegyzet
- Dolgos Olga (1996): Minőségi információk vállalatvezetőknek: Új megközelítések a számvitelben, Logisztikai Híradó, VI. évf. 2.sz.
- Dolgos Olga (1997): Logisztikai kontrolling, in: Cselényi (szerk., 1997)
- Dolgos Olga (1999): Költséggazdálkodás, in: Chikán – Demeter (szerk., 1999), pp. 463-499.
- Dolgos Olga (2000): A logisztika szerepe a vállalati versenyképességben: Empirikus proposíció-alkotás, Ph.D. tézisjavaslatok, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem
- Dolgos Olga – Gritsch Mátyás (2000): A logisztika és a vállalati versenyképesség kapcsolatának kérdőíves vizsgálata, in: Czákó et al., szerk., 2000, pp.168-179.

- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1995): Az anyagi folyamatok pénzügyi elemzése, Tanszéki Tanszék a Termelésmenedzsment és Logisztika szakirány hallgatói számára, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1996): Készletértékelés és pénzügyi célok, Logisztikai Híradó, VI. évf. 1.sz. pp. 13-15.
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1999): A logisztikai folyamatok pénzügyi elemzése, Záróbeszámoló az OTKA F022638 sz. kutatási projektjéhez (1996-98)
- Drechsler László (1981): A hatékonyság mérése és tervezése, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Drucker, P. F. (1995): The Information Executives Truly Needs, Harvard Business Review, January-February, pp. 54-62.
- Eccles, R. G. (1991): The Performance Measurement Manifesto, Harvard Business Review, Vol. 69, No. 1, pp. 131-137.
- Ehrbar, A. (2000): EVA – Gazdasági Hozzáadott Érték, Kulcs az értékteremtéshez, Panem Kiadó – John Wiley & Sons
- Ellram, L. M. (1994): A Taxonomy of Total Cost of Ownership Models, Journal of Business Logistics, Vol. 15. No.1., pp.171-191.
- Ellram, L. M. (1995): Activity-Based Costing and Total Cost of Ownership: A Critical Linkage, Journal of Cost Management, Winter, pp. 22-29.
- Enderle, G. – Tavis, L. A. (1998): A Balanced Concept of the Firm and the Measurement of its Long-term Planning and Performance, Journal of Business Ethics, 17., pp. 1129-1144.
- Epstein, M. J. – Manzoni, J. F. (1997): The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: A Global Perspective on Translating Strategy into Action, INSEAD Working Paper Series, 97/63/AC/SM
- Epstein, M. J. – Roy, M. J. (1998): Managing Corporate Environmental Performance: A Multinational Perspective, INSEAD Working Paper Series, 98/12/AC
- Epstein, M. J. – Young, S. D. (1998): Improving Corporate Environmental Performance Through Economic Value Added, INSEAD Working Paper Series, 98/15/AC
- Euske, K. J. (1984): Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation, Addison-Wesley

- Euske, K. J. – Lebas, M. – McNair, C. J. (1993): Best Practices in World Class Organisations, CAM-I, zárójelentés
- Fiol, M. (1994): La démarche OVAR, HEC Management, Jouy-en-Josas
- Fawcett, S. E. – Clinton, S.R. (1996): Enhancing Logistics Performance to Improve Competitiveness of Manufacturing Organizations, Production and Inventory Management Journal, First Quarter, pp. 40-46.
- Fisher, J. (1992): Use of Nonfinancial Performance Measures, Journal of Cost Management, Vol. 6. No. 1, pp. 31-38.
- Flapper, S.D.P. – Fortuin, L. – Stoop, P.P.M. (1996): Towards Consistent Performance Management Systems, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 16. No. 7. pp. 27-37.
- Forza, C. – Salvador, F. (2000): Assessing some Distinctive Dimensions of Performance Feedback Information in High Performing Plants, &, Vol. 20. No. 3. pp. 359-385.
- Francsovcics Anna – Kadocsa György (1994): Logisztika-controlling, in: Logisztikai évkönyv '94, pp. 49-55.
- Gelei Andrea (1996): Versenyképesség és logisztika kapcsolata a kereskedelmi vállalatok esetében, in: Logisztikai Évkönyv '96-97, pp. 75-78.
- Gelei Andrea (1997): A logisztikai menedzsment szerepe a vállalati versenyképesség biztosításában, Gazdaság – Vállalkozás – Vezetés, 4. sz., pp. 2-8.
- Germain, R. – Dröge, C. (1998): The Context, Organizational Design, and Performance of JIT Buying Versus Non-JIT Buying Firms, International Journal of Purchasing and Materials Management, April, pp. 12-18.
- Germain, R. – Dröge, C. – Sperars, N. (1996): The Implications of Just-in-Time for Logistics Organization Management and Performance, Journal of Business Logistics, Vol. 17. No. 2., pp. 19-34.
- Ghalayini, A. M. – Noble, J. S. (1996): The Changing Basis of Performance Measurement, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 16. No. 8., pp.63-80.
- Ghalayini, A. M. – Noble, J. S. – Crowe, T. J. (1997): An Integrated Dinamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness, International Journal of Production Economics, 48. pp. 207-225.
- Goldratt, E. M. – Cox, J. (1984): The goal. (Magyarul: A cél, Tulipán Kiadó, 1992)

- Goldratt, E. M. – Fox, R. E. (1986): *The Race*, North River Press
- Gray, J. - Pesqueux, Y. (1993): Evolutions actuelles des systemes de tableau de bord. Comparaison des pratiques de quelques multinationales américaines et françaises, *Revue Française de Comptabilité*, Février, pp. 61-70.
- Greif, M.(1993): Le déploiement de tableau de bord dans les ateliers, *Revue Française de Comptabilité*, Mars, pp. 35-42.
- Grimshaw, K. (1993): Vezetői számvitel – Magyarországi tapasztalatok, *Számvitel és könyvvizsgálat*, 9.sz. pp. 394-397.
- Gritsch Mátyás (1996): Hol tartunk – merre tovább? Kérdőív a hazai logisztika fejlődéséről, *Logisztikai Híradó*, VI. évf. 4.sz.
- Gritsch Mátyás (2000): Termelési és logisztikai stratégia 1. – Logisztikai stratégia, tanszégdlet, BKÁE Vállalatgazdaságtan tanszék, Logisztikai és Termelésmenedzsment Kutatóközpont
- Gritsch Mátyás – Horváth Annamária – Vörösmarty Gyöngyi – Wimmer Ágnes (szerk., 2000): Magyarország, mint logisztikai centrum (feltételek esélyek), kutatási zárótanulmány a Gazdasági Minisztérium számára, BKÁE Vállalatgazdaságtan Tanszék, Termelésmenedzsment és Logisztikai Kutatóközpont – BME Ipari Menedzsment és Vállalkozásgazdaságtan Tanszék
- Gunasekaran – Sarhadi (1995): Implementation of Activity-Based Costing and Management in Manufacturing, konferencia-előadás, EUROMA, pp. 415-432.
- Hajdú Ottó – Jávor László – Virág Miklós (1995): A magyar gazdaság szakágazatainak komplex pénzügyi mutatórendszeren alapuló megítélése, *Vezetéstudomány*, 10.sz. pp.14-20.
- Hajdú Ottó – Virág Miklós (1993): Pénzügyi viszonyszámokon alapuló vállalatminősítés többváltozós statisztikai módszerek felhasználásával, *Ipar-Gazdaság*, 6.sz., pp.23-32.
- Halászné Sipos Erzsébet (1998): *Logisztika – Szolgáltatások, versenyképesség*, Logisztikai Fejlesztési Központ – Magyar Világ Kiadó
- Hill, T. (1994): *Manufacturing Strategy, Text and Cases*, IRWIN, Boston
- Hinton, M. – Francis, G. – Holloway, J. (2000): Best practice benchmarking in the UK, *Benchmarking: An International Journal*, Vol.7. No. 1. pp. 52-61.
- Hiromoto, T. (1988): Another Hidden Edge – Japanase Management Accounting, *Harvard Business Review*, July-August, pp. 22-26.

- Hewitt, F. – Bennett, D. – Robinson, S. (1995): Benchmarking Distribution, Logistics and Supply Chain Process, 3rd International Symposium on Logistics, Nottingham (Magyarul megjelent: Az elosztási rendszer, a logisztika és az ellátási lánc folyamatának összehasonlító elemzése, in: Kőhegyi (szerk., 1995))
- Hornngren, C. T. – Foster, G. – Datar, S. M. (1996): Cost Accounting – A Managerial Emphasis, Prentice Hall International
- Hornngren, C. T. (1995): Management Accounting, This Century and Beyond, Management Accounting Research, No. 6., pp. 281-286.
- Horváth Annamária (1998): Benchmarking a logisztikában, in: Vértes – Knoll (szerk., 1998), pp. 41-46.
- Horváth Annamária – Gritsch Mátyás (1996): Logisztikai benchmarking Magyarországon, Logisztikai Híradó, VI. évf. 4. sz.
- Horváth, P. (1990): Controlling: a sikeres vezetés eszköze, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Horváth & Partner (1997): Controlling – Út egy hatékony controlling rendszerhez, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Horváth Tamás – Mészáros Ágnes (1997): Controlling és vezetői információs rendszerek – Túl a mítoszokon, Vezetéstudomány, 3.sz., pp. 3-16.
- Horváth, P. – Kaufmann, L. (1998): Balanced Scorecard – ein Werkzeug zur Umsetzung von Strategien, Harvard Businessmanager, 20/5, magyarul megjelent: Kiegyensúlyozott mutatószám-rendszer – A stratégiák valóra váltásának egyik eszköze, Harvard Business Manager, 1. évf. 2. sz., pp. 40-55.
- Hubbell, W. W. Jr. (1996): Combining Economic Value Added and Activity-Based Management, Journal of Cost Management, Spring, pp. 18-29.
- Hussey, J. – Hussey, R. (1997): Business research – A practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students, MACMILLAN Press
- Imai, M. (1996): Gemba Kaizen – A Common Sense Low-Cost Management Strategy, KAIZEN Institute Ltd., (Francia kiadás: Gemba Kaizen – L’art de manager avec le bon sens, Les Éditions JV&DS, Párizs, 1997)
- Jacot, J. – Micaelli, J. (1996): La performance économique en entreprise, Hermes, Paris
- Johnson, H. T. – Kaplan R. S. (1987): Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press

- Johnson, T. (1995): Management Accounting in the 21st Century, Journal of Cost Management, Fall, pp.15-19.
- Jones, M. J. – Munday, M. – Brinn, T. (1998): Speculations on Barriers to the Transference of Japanese Management Accounting, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 11. No. 2., pp. 204-215.
- Juga, J. (1995): Redesigning Logistics to Improve Performance, The International Journal of Logistics Management, Vol. 6. No.1., pp. 75-84.
- Kadocsa György (1994): A logisztikai és a számvitel - Logisztikai költségek és teljesítmények, Számvitel és Könyvvizsgálat, 2.sz., pp. 77-81.
- Kadocsa György – Francsovcics Anna (1993): Adalékok a logisztikai controlling kiépítéséhez, Ipar-Gazdaság, 8-9.sz. pp.28-30.
- Kaplan, R. S. (1984): Yesterday's Accounting Undermines Production, Harvard Business Review, July-August, pp. 95-101., in: Cooper – Kaplan (1991), pp. 57-63.
- Kaplan, R. S. (1985): Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems, in: Cooper – Kaplan (1991), pp. 63-79.
- Kaplan, R. (1988): One Cost System isn't Enough, Harvard Business Review, Vol. 66. No. 1., pp. 81-88.
- Kaplan, R. S. (1990a): Measures for Manufacturing Excellence, in Brinker (1990)
- Kaplan, R. S. (szerk., 1990b): Measures for Manufacturing Excellence, Harvard Business School Press, Boston
- Kaplan, R. S. (1992): In Defense of Activity Based Cost management, Management Accounting, November, pp. 58-63.
- Kaplan, R. S. – Atkinson, A. A. (1989): Advanced Management Accounting, Prentice Hall International
- Kaplan, R. S. - Norton, D. P. (1992): The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance, Harvard Business Review, Vol. 70. No. 1., pp. 71-79.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1993): Putting the Balanced Scorecard to Work, Harvard Business Review, Vol. 71. No. 5., pp. 134-142.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston: Harvard Business School Press (Magyarul megjelent: Balanced Scorecard – Kiegyensúlyozott mutatószám-rendszer, Eszköz, ami mozgásba hozza a stratégiát, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1998)

- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1996): Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, Harvard Business Review, Vol. 74. No. 1., pp.
- Kaplan, R. S. – Norton, D. P. (1997): Why does Business need a Balanced Scorecard?, Journal of Cost Management, May-June, pp. 5-10.
- Keebler, J. S. – Manrodt, K. B. – Durtsche, D. A. – Ledyard, D. M. (1999): Keeping Score – Measuring the Business Value of Logistics in the Supply Chain, Council of Logistics Management
- Kerekes Sándor – Baranyi Árpád – Csutora Mária – Kovács Eszter – Nemcsicsné Zsóka Ágnes – Zilahy Gyula (2000): A hazai vállalatok környezeti teljesítményének értékelése, Zöld Belépő, 91. sz., BKÁE Környezetgazdaságtani és technológiai tanszék
- Király László György (1999): Teljesítménymérés és –értékelés a közigazgatásban, Vezetéstudomány, 7-8. sz., pp. 2-18.
- Kiss Péter (1997): Logisztika-kontrolling, előadás az MLBKT V. éves kongresszusán, 1997. november
- Koller, T. (1994): What is Value-Based Management?, The McKinsey Quarterly, No. 3. pp. 87-101.
- Koltai Tamás (1992): A standard költségszámítás és a vezetői döntéstámogatás, Számvitel és Könyvvizsgálat, 1.sz. pp. 11-18.
- Koltai Tamás (1994): A tevékenység alapú termékkalkuláció elvi alapjai és bevezetése, Számvitel és Könyvvizsgálat, 10.sz. pp. 445-451.
- Koltai Tamás – Tamássy András (1996): Tevékenység-alapú költségszámítási rendszer (ABC) tervezésének tapasztalatai az Elektrolux csoport járokszállási hűtőládagyárában, Számvitel és Könyvvizsgálat, 4.sz. pp. 177-183.
- Kotler, P. (1998): Marketing management – Elemzés, tervezés, végrehajtás és ellenőrzés, Műszaki Könyvkiadó
- Kőhegyi Anita (szerk, 1995): Logisztikai kapcsolatok a fejlett országokban – Válogatás 1995 nemzetközi konferenciáinak anyagából, MLBKT
- Krajewsky, L. J. – Ritzman, L. P. (1999): Operations Management – Strategy and Analysis, Addison-Wesley
- Ladó László (1999): A költség- valamint kontrolling témájú vezetői információk helyzetéről, Harvard Business Manager, 2. sz., pp. 56-66.
- Lambert, D. M. – Stock, J. R. (1993): Strategic Logistics Management, Homewood Il: Irwin

- Lebas, M. (1992): L'ABM ou le Management Basé sur les Activité, Revue Française de Comptabilité, Septembre, pp. 61-66.
- Lebas, M. (1993): Performance Measurement, Performance Management, kézirat az ICPR konferencián elhangzott előadás alapján
- Lebas, M. (1995): Oui, il faut définir la performance, Revue Française de Comptabilité, Juillet-août, pp. 66-71.
- Lengyel Csaba (2000): A Balanced Scorecard, a kiválósági modell és a minőségirányítási szabvány, I-II. rész, Minőség és Menedzsment, 1.sz. pp. 23-28., 2.sz. pp. 87-91.
- Lengyel György (1998): A gazdasági siker vállalati értelmezéséről, Külgazdaság, 4.sz., pp.21-
- Liberatore, M. J. – Miller, T. (1998): A Framework for Integrating Activity-Based Costing and the Balanced Scorecard into the Logistics Strategy Development and Monitoring Process, Journal of Business Logistics, Vol. 19. No. 2., pp. 131-154.
- Lorino, P. (1995): Comptes et récit de la performance: essai sur le pilotage d'entreprise, Les Edition d'Organisation, Paris
- Lorino, P. (1997): Méthodes et pratiques de la performance: le guide de pilotage, Paris
- Lynch, R. L. – Cross, K. F. (1991): Measure Up! Yardsticks for Continuous Improvement, Blackwell Publishers, Cambridge
- Maltz, A. B. – Ellram, L. (1997): Total Cost of Relationship: An Analytical Framework for the Logistics Outsourcing Decision, Journal of Business Logistics, Vol. 18. No.1., pp. 45-65.
- Marosi Miklós (1980): Szervezés – Ösztönzés – Hatékonyság, 2., javított kiadás, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Marosi Miklós (1997): Távol-keleti menedzsment, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Maskell, B. (1989): Performance Measures for World Class Manufacturing, Management Accounting, 32-33.
- McMann, P. J. – Nanni, A. J. (1995): Means versus Ends: a Review of the Literature on Japanese Management Accounting, Management Accounting Research, No. 6., pp. 313-346.
- McNair, C. J. (1990): Interdependence and Control: Traditional vs. Activity-Based Responsibility Accounting, in: Brinker (1990)

- McNair, C. – Lynch, R. – Cross, K. (1990): Do Financial and Non-Financial Performance Measures Have to Agree?, *Management Accounting*, Vol. 72. No. 5., pp. 22-36.
- McNair, C. J. – Mosconi, W. – Norris, T. (1989): Beyond the Bottom Line: Measuring World Class Performance, *Dow Jones-Irwin, Homewood IL*.
- Mendoza, C. – Zrihen, R. (1999): Du balanced scorecard au tableau de pilotage, *L'Expansion Management Review*, Decembre, pp. 102-110.
- Mészáros Tamás (1984): A sikeres vállalati tervezés szervezési feltételei, *Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó*
- Meszéna György (szerk., 1984): Sztochasztikus módszerek a döntéselőkészítésben, *Tankönyvkiadó*
- Miller, J. G. – Vollmann, T. E. (1985): The Hidden Factory, *Harvard Business Review*, September-October, in: Cooper – Kaplan (1991), pp. 346-354.
- Morrow, M. (1992): Activity Based Management – New Approach to Measuring Performance and Managing Costs, *Woodhead-Faulkner*
- Nanni, A. J. – Dixon, J. R. – Vollmann, E. T. (1990): Strategic Control and Performance Measurement, in: Brinker (1990)
- Nanni, A. J. – Dixon, J. R. – Vollmann, E. T. (1992): Integrated Performance Measurement, Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 4., pp. 1-19.
- Neely, A. (1999): The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 19. No. 2. pp. 205-228.
- Neely, A. – Gregory, M. – Platts, K. (1995): Performance Measurement System Design – A Literature Review and Research Agenda, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 15. No. 4., pp. 80-116.
- Neely, A. – Mills, J. – Platts, K. – Gregory, M. – Richards, H. (1996): Performance Measurement System Design – Should Process based Approaches be Adopted?, *International Journal of Production Economics*, 46-47. pp. 423-431.
- Neely, A. – Richards, H. – Mills, J. – Platts, K. – Bourne, M. (1997): Designing Performance Measures: a Structured Approach, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 17. No. 11. pp. 1131-1152.

- Némon Zoltán (1999): A profittermelés forrása – A logisztikai költségek mérése, Logisztikai Híradó, IX. évf. 4.sz. pp. 8-9.
- OECD (1997): In Search of Results – Performance Management Practices, tanulmány
- Ostrenge, M. R. – Probst, F. R. (1992): Process Value Analysis: The Missing Link to Cost Management, Journal of Cost Management, Fall, pp. 4-13.
- Pandurics Anett (1997): A Balanced Scorecard – Nincs új a Nap alatt?, Tudományos Diákköri Dolgozat, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem
- Pataki Béla (1996): Benchmarking, Vezetéstudomány, 11.sz. pp. 25-31.
- Pataki György – Radácsi László (2000): Alternatív kapitalisták – Gazdálkodás az érintettek jólétéért, Új Paradigma Kiadó
- Platts, K.– Neely, A. – Mills, J.– Gregory, M. – Richards, H. (1996): Evaluating Manufacturing Strategy Formulation Process, International Journal of Production Economics, 46-47., pp. 233-240.
- Porter, M. E. (1986): Competitive Advantages, Free Press, New York
- Porter, M. E. (1996): What is Strategy?, Harvard Business Review, November-December, pp. 61-78.
- Prezenszki József (szerk., 1997): Logisztika I., Budapesti Műszaki Egyetem, Mérnöktovábbképző Intézet
- Pruzan, P. (1998): From Control to Value-Based Management and Accountability, Journal of Business Ethics, No. 17., pp. 1379-1394.
- Radó István (1990): Controller's toolbox – A hatékony irányítás és a controlling segédeszköze, Vezetéstudomány, 1990. 11. sz., pp. VIII-XIV.
- Radó István (1998): Hogyan segítheti a magyar vállalatokat a controlling az „osztályelsővé” (Best in Class) válásban?, előadás a X. Budapesti Controlling Fórumon, 1998. június 11-12., IFUA Horváth&Partner
- Rappaport, A. (1998): Creating Shareholder Value – A Guide for Managers and Investors, 2., átdolgozott kiadás, The Free Press
- Rappaport, A. (1999): New Thinking in How to Link Executive Pay with Performance, Harvard Business Review, Marc-April, pp. 91-101.
- Ravald, A. – Grönroos, C. (1996): The Value Concept and Relationship Marketing, European Journal of Marketing, Vol. 30. No. 2. pp. 19-30.

- Reketye Gábor (1997): *Értékteremtés a marketingben – Termékek piacvezérelt tervezése, fejlesztése és menedzselése*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Reszegi László (szerk., 1991): *Vállalatértékelés I-II.*, AULA
- Reszegi László (1998): *Értékmaximáló vállalati stratégia*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, in: Temesi (szerk., 1998), pp. 918-932.
- Rolstadás, A. (szerk., 1995): *Performance Management – A Business Process Benchmarking Approach*, Chapman & Hall, London
- RSA (1995): *Tomorrow's Company: The Role of Business in the Changing World*, RSA Inquiry Tomorrow's Company, The Royal Society for the encouragement of Arts, Manufactures and Commerce, London
- Rummler, G. A. – Brache, A.P. (1990): *Improving Performance – How to Manage the White Space on the Organization Chart*, Jossey-Bass
- Salamon Károly (1993): *A kontrolling szerepe a vállalat hatékonyságának javításában*, Számvitel és Könyvvizsgálat, 9.sz. pp. 398-405.
- Schmenner, R. W. (1997): *Some Measures of Concern*, in: Dickson (szerk., 1997), pp. 302-306.
- Schmenner, R. W. – Vollmann, T. E. (1994): *Performance Measures: Gaps, False Alarms and "Usual Suspects"*, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 14. No. 12. pp. 58-69.
- Schneiderman, A. M. (1996): *Metrics for the Order Fulfillment Process*, Journal of Cost Management, Part 1.: Summer, pp. 30-42., Part 2.: Fall, pp. 6-17.
- Schonberger, R. J. – Knod, E. M. (1994): *Operations Management: Continuous Improvement*, IRWIN
- Schwalbe, H. (1995): *Controlling az értékesítésben*, Saldo
- Scott, M. C. (1998): *Value Drivers – The Manager's Framework for Identifying the Drivers of Corporate Value Creation*, John Wiley & Sons
- Selto, F. H. (1995): *Implementing Activity-Based Management*, Journal of Cost Management, Summer, pp. 36-49.
- Shank, J. K. – Govindarajan, V. (1993): *Strategic Cost Management – The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press

- Stank, T. P. – Daugherty, P. J. – Ellinger, A. E. (1999): Marketing/Logistics Integration and Firm Performance, *International Journal of Logistics Management*, Vol.10. No.1. pp.11-24.
- Stewart. G. B. (1991): *The Quest for Value*, Harper Collins, New York
- Stratégiai Menedzsment Szöveggyűjtemény (1996), Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Alkalmazott Gazdaságtan Tanszék
- Szegedi Zoltán (1998): Vevőkiszolgálási szintek az elosztási logisztikában, in: Vértés – Knoll (szerk., 1998), pp. 119-123.
- Szegedi Zoltán (szerk., 1998): *Logisztika menedzsereknek*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem – Kossuth Kiadó
- Szegedi Zoltán – Marer, P. – Waisvisz, P. (szerk., 1999): *Vállalati esettanulmányok*, 1. kötet, AULA Kiadó
- Szűts István (1983): *Módszerek a vállalati hatékonyság összehasonlító elemzéséhez*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó
- Tan, K. C. – Kannan, V. R. – Handfield, R. B. (1998): Supply Chain Management: Supplier Performance and Firm Performance, *International Journal of Purchasing and Materials Management*, August, pp. 2-9.
- Tarnai Júlia (1997): Logisztikai rendszerek, in: Prezenszki (szerk., 1997), pp.30-59.
- Tayles, M. – Walley, P. (1995): A termelési stratégia és a vezetésorientált számviteli stratégia integrálása, in: Kőhegyi (szerk, 1995)
- Temesi József (szerk., 1995): *Új utak a közgazdasági, üzleti és társadalomtudományi képzésben*, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Jubileumi konferencia
- Temesi József (szerk., 1998): *50 éves a Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Jubileumi tudományos ülés*szak, 1998. október 1-3.
- Tyndall, G. R. (1990): Logistics Costs and Services Levels: Evaluating the Trade-Offs, in: Brinker (szerk., 1990)
- Umeda, M. (1993): *Seven Key Factors for Success on TQM*, Japanese Standards Association, Tokio
- Upton, D. (1998): Just-in-Time and Performance Measurement Systems, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 18. No.11., pp.1101-1110.
- Valvio, J. (1995): *Using Non-Financial Management Accounting Measures: A Case Study*, Paper presented in the Second International Seminar on Manufacturing Accounting Research, Bruges, Belgium

- Vámos Dóra (szerk., 1996): Hatékonyság és közszolgáltatás, Közszolgálati Tanulmányi Központ
- Vértés Edit – Knoll Imre (szerk., 1998): Logisztikai évkönyv '98, Magyar Logisztikai Egyesület – Logisztika Fejlesztési Központ
- Virág Miklós (1993): Pénzügyi kimutatások szerepe az üzleti teljesítmény értékelésében, Ipar-Gazdaság, 4. sz., pp. 27-40.
- Virág Miklós (1996): Pénzügyi elemzés csődelőrejelzés, Kossuth Könyvkiadó
- Vollman, T.E. – Cordon, C. – Raabe, H. (1997): Gérer la chaîne clients-fournisseurs, Les Echos, L'art du management – dossier spécial, 7-8 mars, pp. XII-XIII.
- Vollmann, T. E. – Berry, W. L. – Whybark, D. C. (1992): Manufacturing Planning and Control Systems, Irwin
- Voss, C. A. (szerk., 1996): Manufacturing Strategy – Operations Strategy in Global Context, Papers from the 3rd International Conference of the European Operations Management Association, London 2-4 June 1996, London Business School
- Voss, C.A. – Ahlstrom, P. – Blackmon, K. (1996): Learning, Benchmarking and Manufacturing Performance, in: Voss (szerk., 1996), pp. 689-694.
- Vörös József (1991): Termelés management, Janus Pannonius Egyetemi Kiadó, Pécs
- Vörösmarty Gyöngyi (1997): Vállalati hatékonyság: mit tehet a beszerzés?, előadás az MLBKT V. éves kongresszusán, 1997. november
- Vörösmarty Gyöngyi – Wimmer Ágnes (1998): Beszerzés és teljesítménymérés, előadás az MLBKT VI. éves kongresszusán, 1998. november
- White, G. P. (1996): A Survey and Taxonomy of Strategy-related Performance Measures for manufacturing, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 16. No. 3., pp.42-61.
- Wisner J. D. – Fawcett, S. E. (1991): Linking Firm Strategy to Operating Decisions through Performance Measurement, Production & Inventory Management Journal, Third Quarter, pp. 5-11.
- Zaheer, A. – McEvily, B. – Perrone, V. (1998): The Strategic Value of Buyer-Supplier Relationship, International Journal of Purchasing and Materials Management, August, pp.20-26.
- Zimmerman, J. L. (1995): Accounting for Decision Making and Control, Irwin

A kutatás témájához kapcsolódó publikációk

- Wimmer Ágnes (2000a): Teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában, előadás az MTA Logisztikai Albizottsága "Logisztika a felsőfokú oktatásban és a Ph.D. képzésben" c. szakmai programján
- Wimmer Ágnes (2000b): Az anyagi folyamatok pénzügyi elemzése, jegyzet a BKÁE Termelésmenedzsment és Logisztika szakirányos hallgatói számára, BKÁE Vállalatgazdaságtan tanszék
- Wimmer Ágnes (2000c): A vállalati teljesítmény alapján elkülöníthető klaszterek, Vállalati teljesítménymérés, in: Czakó et al., szerk., 2000, pp. 18-33., 212-218.
- Czakó Erzsébet – Zoltayné Paprika Zita – Wimmer Ágnes (szerk., 2000): Jelentés a magyar vállalati szféra versenyképességéről, BKÁE, Vállalatgazdaságtan tanszék, Versenyképességi Kutatóközpont
- Czakó Erzsébet – Wimmer Ágnes – Zoltayné Paprika Zita (szerk., 1999): Arccal a piac felé - Gyorsjelentés a "Versenyben a világgal" kutatási program 1999. évi kérdőíves felmérésének eredményeiről, BKE, Vállalatgazdaságtan tanszék, Versenyképességi Kutatóközpont (társszerző és -szerkesztő)
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1999): A logisztikai folyamatok pénzügyi elemzése, Záróbeszámoló az OTKA F022638 sz. kutatási projektjéhez (1996-98)
- Wimmer Ágnes (1999): Teljesítménymérés, in: Chikán Attila – Demeter Krisztina (szerk.): Az értékteremtő folyamatok menedzsmentje, AULA Kiadó, pp. 531-567.
- Vörösmarty Gyöngyi – Wimmer Ágnes (1998): Beszerzés és teljesítménymérés, előadás az MLBKT VI. éves kongresszusán
- Wimmer Ágnes (1998a): Performance Measurement Serving Logistics, előadás, IFPMM Summer School, Salzburg, 1998. augusztus, megjelent: Chikán (szerk., 1999): Research Perspectives in Purchasing and Supply Chain Management, IFPMM
- Wimmer Ágnes (1998b): Logisztikai teljesítménymérés, előadás a LogInfo'98 konferencián, Győr

- Wimmer Ágnes (1997a): Vállalati teljesítménymérés – nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat, előadás az MLBKT V. éves kongresszusán, megjelent: Logisztikai Híradó, 1997. december
- Wimmer Ágnes (1997b): A vállalati versenyképesség és az alkalmazott teljesítménymérési módszerek kapcsolatáról, "Versenyben a világgal" kutatási program, háttér tanulmány
- Csányi Tamás – Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1997): Költséggazdálkodás, teljesítménymérés és hatékonyság a magyar vállalati gyakorlatban, "Versenyben a világgal" kutatási program, a Költséggazdálkodás alprojekt zárótanulmánya
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1996): Készletértékelés és pénzügyi célok, Logisztikai Híradó, VI. évf. 1.sz. pp. 13-15.
- Wimmer Ágnes (1996): Cost Management in Logistics and Competitiveness of Hungarian Firms, Research Proposal, in: New Fields of Education and Research in Logistics, ELA Doctorate Workshop
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1995a): A logisztika, mint potenciális versenyelőny forrása: A teljes költség koncepció, előadás a Zrínyi Miklós Katonai Akadémia Nemzetközi Logisztikai Tudományos Konferenciáján
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1995b): A tevékenység-alapú költséggazdálkodás a termelésben és a logisztikában, előadás az MLBKT III. éves kongresszusán, megjelent: Ipar-Gazdaság, 1995/5
- Dolgos Olga – Wimmer Ágnes (1995c): Az anyagi folyamatok pénzügyi elemzése, Tanszégdlet a Termelésmenedzsment és Logisztika szakirány hallgatói számára, Budapesti Közgazdaságtudományi Egyetem, Vállalatgazdaságtan Tanszék
- Wimmer Ágnes (1995): A logisztikai folyamatok pénzügyei, jegyzet, Felsőfokú logisztikai szaktanfolyam, Magyar Logisztikai Beszerzési és Készletezési Társaság

