

A CONTROLLING ESZKÖZTÁRA A HUMÁN ERŐFORRÁS MENEDZSMENT SZOLGÁLATÁBAN – A TABLEAU DE BORD

DR. KEMÉNY GÁBOR, PH.D.
tudományos főmunkatárs

Human Exchange Alapítvány

Absztrakt

A mutatószámok fontos szerepet játszanak a teljesítmény mérésében, ugyanakkor elengedhetetlen a szerepük a döntéshozatalban is, hiszen fontos információkat közvetítenek a döntéshozók felé. A gyakorlatban többféle mutatószámrendszer ismeretes. Jelen tanulmány egy, a gyakorlat által „kifejlesztett” rendszert mutat be.

A „Tableau de Bord” sajátos utat járt be a menedzsmenteszközök között. A francia vezetésirányítási gyakorlat alakította formáját és tartalmát. A szakma elsősorban az operatív irányítás eszközének tartja, de figyelemreméltó a stratégiához való viszonya. Alkalmas gyors döntések megalapozására úgy, hogy mindezt a stratégia figyelembevételével teszi.

Nyitott és ezzel egyben rugalmas eszközzől lévén szó, alkalmazásának sikere a rendszert felépítők munkáján áll vagy bukik. Tartalmát, készítésének gyakoriságát a vállalkozás környezetének, céljainak és a felhasználók igényeinek figyelembevételével kell meghatározni.

Kulcsszavak: döntéstámogatás, mutatószámok, „Tableau de Bord”, controlling

Bevezetés

A controlling filozófia egy fontos építőeleme, hogy a teljesítmények mérésére és számszerűsítésére kell törekedni. Az eredményes irányítás nélkülözhetetlen eszközei a mutatószámok.

A mutatószámok használata nem csak a közgazdaságtudományok sajátja. A hétköznapi napokból vett példa lehet az orvostudományok általi alkalmazás, mint a testhőmérséklet, pulzusszám, vérnyomás vagy a vércukorszint. Ezeket ismerve gyorsan juthatunk információhoz a szervezet általános állapotával kapcsolatosan. Amennyiben valamelyik érték nem megfelelő, akkor további vizsgálatok lehetnek indokoltak, melyek újabb mutatók mérésével járnak.

A vállalalkozási gyakorlatban is rengeteg jó és persze rossz példa is előfordul. Mutatók számítását követelhetik tőlünk például a bankok egy üzleti terv elkészítésekor vagy akár a pályázati támogatások felhasználását ellenőrző szervek. Ugyanakkor mutatószámokat ké-

pezhetnek a vállalkozások saját meggyőződésükből is. A téma szakirodalma egyértelműen a mutatók saját indíttatású alkalmazása mellett érvel.

A szakirodalomban több mutatószámrendszerrel is találkozhatunk. E tanulmány célja rövid, általános – a mutatószámokról és mutatószámrendszerekről szóló – bevezető után egy olyan rendszert bemutatni, ami Magyarországon kevésbé ismert, mégis hasznos lehet a vezetésirányítás számára.

Mutatószámok, mutatószámrendszerek

Mutatószámok

A controlling szó hallatán sokaknak először a különböző kimutatások és az abban szereplő sok-sok szám jut az eszükbe. Vannak, akik azt gondolják a controllerekről, hogy a napi munkájuk nem más, mint számokkal való bűvészkedés. A kérdés az, hogy valóban bűvészmutatványról van-e szó? A bűvészkedés szó talán túlzás, de a jó controller készség szinten bánik a mutatókkal.

Minden vállalkozásnak szüksége van olyan kifejező adatokra, amelyek segítik a vezetést a célok kijelölésében, a célélérést biztosítani próbáló döntések meghozatalában, a teljesítmények mérésében, a korrekciók szükségességének megalapozásában (Juhász, 2007, 88. o.). A mutatószámok ebben tudnak segíteni azzal, hogy információt szolgáltatnak hozzá. A mutatók olyan számok, amelyek mérhető, gazdasági szempontból releváns adatokat tömörítene, és helyeznek a probléma megoldásának szempontjából megfelelő megvilágításba.

Mutatószámok segítségével képesek lehetünk a vállalkozásunkat értékelni, munkánk eredményét más időszakokkal (például a múlt évvel vagy a következő évre tervezettel) összemérni vagy akár más vállalkozások eredményével és egyéb jellemzőivel összehasonlítani.

A mutatószámok használata tehát lehetővé teszi, hogy:

- teljesítményt mérjünk,
- komplex helyzeteket röviden és kifejezően mutassunk be és
- értékeljünk,
- célokat jelöljünk ki és
- meghatározzuk a kritikus sikertényezőket.

A kérdés, miszerint a mutatószámok mire nem jók, röviden megválaszolható: A mutatók nem alkalmasak arra, hogy automatikusan, a vállalkozás sajátosságainak, a feltárni kívánt helyzetnek a figyelembevétele nélkül számítsuk, és önmagukban értékeljük őket. Amire még érdemes odafigyelni:

- a számított mutatók számának növelése nem biztos, hogy több információt is jelent,
- a mutatók képzése során az összehasonlíthatóság alapelveit biztosítani szükséges,
- több mutató használata esetén az ellentmondásmentességet fenn kell tartani,
- csak azokat a mutatókat érdemes számítani, amelyek a probléma kialakulásában és annak kezelésében szerepet játszanak vagy játszhatnak, és
- figyelembe kell venni számításuk költségeit is.

A mutatók használatának értéke a kiválasztásukban és a viszonyítási alap meghatározásában rejlik. Röviden úgy is megfogalmazhatjuk: Mit számítsunk, és azt mihez viszonyítjuk?

A megfelelő mutatószámok kiválasztása nem egyszerű feladat, több nehézsége is van:

- tisztáznunk kell azt, hogy milyen információra van szükségünk (mit szeretnénk tudni),
 - milyen adatok állnak ehhez rendelkezésre,
 - a rendelkezésre álló adatokból milyen mutatószámok képezhetők,
- ezt követheti
- a megfelelő mutatószám kiválasztása.

A folyamat persze nem ilyen egyszerű. Amennyiben például a szükséges információk nem érhetők el, célszerű a rendelkezésre álló adatbázist bővíteni. Ilyenkor meg kell vizsgálni, hogy ezt mi módon tehetjük meg. A folyamatos mérlegelés teszi szükségessé a visszacsatolásokat.

A mutatószámok kiválasztása és rendszerbe foglalása nem egyszeri feladat. Fontos, hogy időnként – lehetőleg legalább évente – felülvizsgáljuk mutatószámrendszerünk összetételét, és ha kell, módosítsunk rajta. Ezért fontos, hogy a rendszer rugalmas és változtatható legyen.

A vállalkozás legfontosabb céljait a kulcsmutatók tükrözik. Elérésükhöz szükséges őket a megvalósítást támogató részmutatókká lebontani. Lesznek mutatók, amelyek szerepe a siker, míg másoké a sikertelenség mérésében fontos. A rendszer természetesen fordítva – alulról felfelé – is felépíthető. A vállalati célokból (vállalati kulcsmutatókból) képzett részmutatók egy-egy szervezeti egység vagy tevékenység (funkció) csúcsmutatójává léphetnek elő, ami annak további lebontását teszi szükségessé. A gyakorlatban – elsősorban a nagyobb méretű konserneknel – találkozhatunk azzal, hogy az egyes egységek a sajátoságaikhoz illeszkedő mutatószámrendszert dolgoznak ki.

A mutatók kiválasztásánál többek között figyelembe kell venni az:

- ok-okozati viszonyokat,
- a hatásokat és azok ellenhatásait, valamint
- az időbeliséget (azt, hogy egyes intézkedések hatása megkésve jelentkezik).

Mutatószámrendszerek

A mutatószámrendszereket különböző alapokon állíthatjuk fel. A következő három csoportot alakíthatjuk ki:

- eredményorientált-,
- értékorientált- és
- stratégiai mutatószámrendszerek.

A három csoport kialakítása egyértelműen a csúcsmutatójuk vagy csúcsmutatóik milyenségének a függvénye. Az eredményorientált mutatószámrendszerek közé tartozik a DuPont, a ZVEI és az RL mutatószámrendszer, értékorientált mutató – amire maga az értékorientált mutatószámrendszer épül – például a tulajdonosi érték, a gazdasági hozzáadott érték, a stratégiai mutatószámrendszerek közé soroljuk a Balanced Scorecard-ot, a teljesítményprizmát és – bár az operatív irányításban is fontos a szerepe – a Tableau de Bord-ot.

További tipizálási lehetőség a

- a matematikai és
- a logikai, gyakorlati tapasztalatokon nyugvó mutatószámrendszerek szerinti elkülönítés.

A matematikai mutatószámrendszerekre jellemző, hogy egy kifejezőerővel bíró csúcsmutatóra épülnek, ami több almutatóra oszlik. A rendszer egyes mutatói között matematikai kapcsolat áll fenn. Matematikai mutatószámrendszerek a DuPont és ZVEI.

A logikai rendszerek átlélik a matematikai rendszerek korlátjait, ugyanis olyan mutatószámok is beemelhetők, amelyek matematikai definícióval nem köthetők a rendszerhez. A logikai rendszerekre nagyobb rugalmasság jellemző. A kiválasztásban nagy szerepet kaphat a szubjektivitás. Tipikusan logikai elven felépülő stratégiai rendszer a Balanced Scorecard, a teljesítményprizma, de ide sorolható már a DuPont és ZVEI mutatószámokra építő, azok korlátjait figyelembe vevő RL operatív mutatószámrendszer is.

A Tableau de Bord

Eredete és célja

A „Tableau de Bord” (TdB) francia kifejezés, amit fordíthatunk armatúrának (szabályozó-, mérőberendezéseket magába foglaló fal) vagy – kicsit szabadabban – akár pilótafülkének is. A jelentésnek megfelelően az irányítás egy eszközeként használatos a menedzsment gyakorlatban, melynek lényege, hogy a vállalatirányítás részére összegyűjti és tálalja az irányítási szempontból meghatározó mutatószámokat (indikátorokat). A menedzsernek (hasonlóan a pilótához) a környezeti tényezőket és a vállalkozás (repülőgép) helyzetét figyelembe véve gyorsan, a célokat (úticélokat) szem előtt tartva kell döntéseket hoznia.

A TdB elsősorban, mint rövid távú információs eszköz ismert, ami a rövid távon rendelkezésre álló, a célérés és az adott döntéshozó szempontjából fontos mutatókat foglalja össze. A jó TdB rendszer jellemzője, hogy nemcsak a teljesítmények gyors követését teszi lehetővé, hanem a vállalkozás hosszú távú céljait is szem előtt tartja. A kulcsmutatóknak és azok elfogadható szintjének meghatározásának szinkronban kell lenni a vállalkozás hosszú távú (stratégiai) céljaival.

A TdB mint menedzsmenteszköz viszonylag nagy múltra tekint vissza. Az ezzel kapcsolatos első publikációk már a 30-as években megjelentek, de mint a vállalatirányítás számára kifejlesztett és alkalmazott koncepció, csak a 60-as, 70-es évektől van jelen a menedzsment szakirodalomban és gyakorlatban.

A TdB sajátossága, hogy megalkotása nem köthető egy vállalat gyakorlatához (mint például a DuPont) vagy szerző(k) nevéhez (mint a Balanced Scorecard). Néhány évtized alatt a francia vezetési gyakorlatban fejlődött ki. A francia szakirodalomban az általánosan használt „Tableau de Bord de Gestion” mellett találkozhatunk „Tableau de Bord Financier” és „Tableau de Bord Stratégique” elnevezésekkel is, ami már a módosult tartalom következményének tudható be.

A ROI alapú mutatószámrendszerekkel szemben nagy előrelépést jelent, hogy a TdB mutatószámai nem kimondottan a pénzügyi számvitel alapjain képződnek, hanem megjelennek benne olyan más jellegű mutatószámok is, amelyek például a termelésirányítás részére is értékes információval bírhatnak. Ez egyben azt is jelenti, hogy felhasználói köre sokkal szélesebb, mint a ROI alapú mutatószámrendszereké.

Tartalma

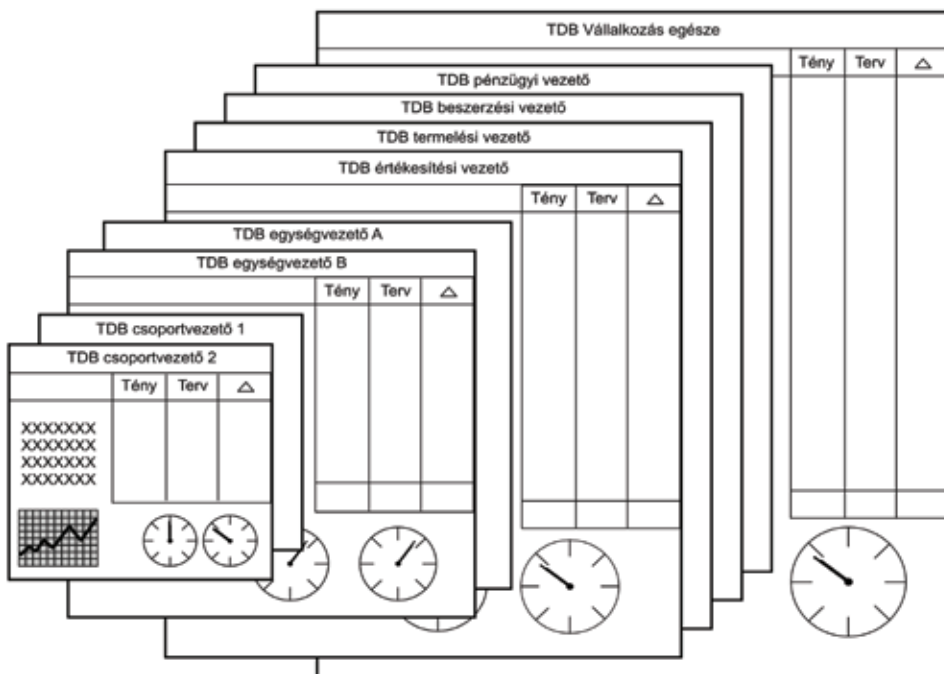
A menedzsment szakirodalomban nem létezik olyan pontosan megadott TdB struktúra, ami egységesen alkalmazható a vállalatok gyakorlatában. A TdB tartalmát teljes egészében mindig az alkalmazó vállalat sajátosságai és a felhasználók információigényei határozzák meg. Jellemzőit a következőkben foglalhatjuk össze:

- folyamatos alkalmazkodás a felhasználók speciális igényeihez,
- a hangsúly a rövid távon (a gyors döntéshozatalon) van, de úgy, hogy az a vállalat hosszú távú céljait ne sértse,
- cél- és cselekvésorientált felépítés (tartalom),
- bizonyos esetekben grafikus ábrázolás.

A gyakorlati alkalmazás során minden döntéshozónak célszerű elkészíteni a saját, a döntéseit leginkább segítő információtartalommal bíró táblát. Amennyiben egy döntéshozó több területen tevékenykedik, az is megfontolandó, hogy részére akár több tábla készüljön. A táblák tartalmának kialakításában kulcsszerepet kell, hogy kapjon a controlling (együttműködve a controller és a felelős vezető). Fontos a vezető és a controller állandó együttműködése, ugyanis nem elég a táblákat egyszer elkészíteni. A változó környezeti, vezetői és felhasználói igényeket (valamint tapasztalatokat) folyamatosan figyelembe véve fejleszteni kell azokat.

1. sz. ábra: A „Tableau de Bord” rendszere

Négy szintű TdB felépítése



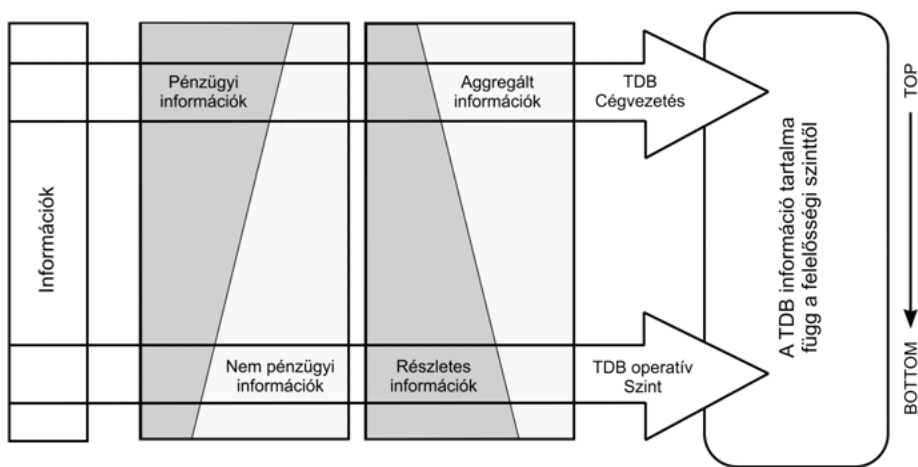
Forrás: Herterich, 2002, 529. o.

A TdB olyan eszköz, ami a gyors döntésekhez próbál megfelelő alapot szolgáltatni. Arra az igényre épít, hogy a menedzsernek lehetőleg minél gyorsabban kell intézkedéseket tenni annak érdekében, hogy a kitűzött rövid és hosszú távú célok teljesülhessenek. Hasonlítva egy repülőgép irányításához: a felszállás után a repülőgép tényleges pozícióját (tény adatok) hasonlítjuk a repülés várható idejéhez (megvalósítás várható/tervezett ideje) és a célállomás (például a keretterv) helyzetéhez. Bizonyos adatokat előírt időszakonként (beszámolókészítés gyakorisága) ellenőrizzük. A pilótafülke vagy armatúra kijelzői által közvetített adatok alapján változtatjuk a repülés sebességét és a repülési magasságot (azaz intézkedéseket hozunk), amiket a fennmaradó távolság és idő (a meghozott intézkedések hatásossága, a felállított mérföldkövek elérése), valamint az időjárás (a piaci viszonyok, egyéb környezeti tényezők) változásainak figyelembevételével folyamatosan felülvizsgálunk, és ha szükséges, akkor további intézkedéseket teszünk.

Az operatív folyamatokra való összpontosítás eredményeként a rendszerben nagy gyakorisággal megjelennek a nem pénzügyi, részletes adatok és szemben a ROI alapú mutatószámrendszerekkel a jövőorientáció dominál.

2. sz. ábra: A „Tableau de Bord” információs rendszere

A TDB információs szintjei közti összefüggések



Forrás: Khrouz/Vlasselaer, 1992, 71. o.

A TdB egyértelműen a vezetői számvitel eszköze, amit az a jellemzője is alátámaszt, hogy a pénzügyi számvittel szemben nem a pontosság, hanem sokkal inkább a gyorsaság (időbeliség) élvez elsőbbséget. Nem csak pontos, ellenőrzött adatokat tartalmazhat, hiszen a gyors döntési szituációkban a nem feltétlenül pontos, de gyorsan rendelkezésre álló adatok és információk is nagy segítséget jelentenek. A TdB nem csak gondosan válogatott, releváns mutatószámok halmaza, helyet ad rövid elemzéseknek, értelmezéseknek és akár hozzáfűzéseknek, kommentároknak is.

A „Tableau de Bord” mutatói három fő csoportba sorolhatók:

- a jövőkép és a stratégia mutatói,
- az ebből levezetett (ok-okozati összefüggésben lévő), az operatív irányítás számára fontos, felelősségi körökhöz illesztett mutatószámok, valamint
- a környezeti mutatók.

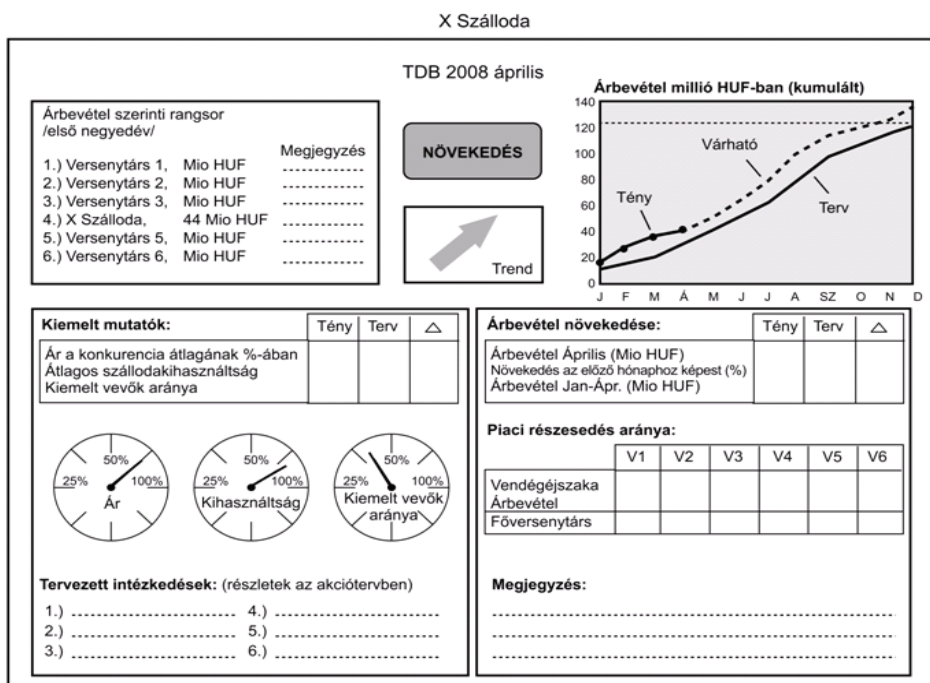
A csoportosításból jól látható, hogy a mutatószámok kiválasztásához elsődlegesen a vállalkozás különböző időtávú tervei szolgálnak alapul.

A vállalkozások környezetének jellemzője, hogy azokat a vállalkozások befolyásolni nem vagy csak nagyon szerény mértékben tudják, viszont jelentős hatással vannak a vállalkozás működésére. Ez utóbbi miatt rendkívül fontos a vállalkozás szempontjából meghatározó környezeti tényezőket leíró, esetleg előrejelző mutatószámok TdB rendszerbe illesztése.

A leírtakat jól szemlélteti a következő kivonat, ami egy szálloda TdB táblája. A benne lévő adatok lehetővé teszik, hogy a szálloda vezetője vagy értékesítő munkatársa gyorsan tájékozódjon a vállalkozás piaci helyzetéről – viszonyítva a versenytársak pozíciójához – és képessé teszi őket döntések gyors meghozatalára. A példaként bemutatásra kerülő kivonat havi rendszerességgel készül, de lehetnek olyan táblák is, amelyek összeállítása más gyakorisággal indokolt a benne lévő információtartalom miatt.

A kivonat ábrákkal tesz szemléletessé a vezetés számára fontos adatokat. Bizonyos esetekben (ár, kihasználtság, vevőcsoport aránya) képileg is, hasonlóan, mint a névadó armatúra. Lehetővé teszi továbbá – szintén akár ábrázolva is – a terv, a várható és a tényadatok összehasonlítását.

3. sz. ábra: Kivonat egy szálloda „Tableau de Bord” rendszeréből



Forrás: Schedler, 2005. 138. o.

Összefoglalás

A TdB egy multidimenzionális rendszer, ami a maga korában újdonságnak számított. (A szakirodalomban sokan a – csak jóval később Kaplan és Norton által kifejlesztett – Balaced Scorecard mutatószámrendszerhez hasonlítják.) Más rendszerekhez képest előnyként említhető a TdB rugalmassága és nyitottsága. Ez abban nyilvánul meg, hogy a táblák felépítését és tartalmát tekintve minden kötöttség nélkül, a sajátosságokat figyelembe véve alkalmazkodik az adott vállalkozás és döntéshozó igényeihez.

A tartalom esetleges változtatása során mindenképpen szem előtt kell tartani, hogy a gyakori és sok mutatószámot érintő változtatás hátránnyal is jár: elveszíthetjük az összehasonlítás alapját, mutatószámainkat nem tudjuk korábbi állapotokhoz viszonyítani.

A korábbiakban már szó volt arról, hogy a TdB elsősorban az operatív irányítás eszköze. Arról azonban nem szabad megfeledkezni, hogy az operatív irányításnak a stratégiai célok teljesülését kell szolgálni. Ez azt a veszélyt hordozhatja magában, hogy a stratégiai és az operatív mutatószámok között esetleg nem áll fenn a kívánatos, ok-okozati (cél-eszköz) viszony.

A „Tableau de Bord” erősségeit és gyengeségeit a következőkben foglalhatjuk össze és egészíthetjük ki:

Erősségek:

- Nem dogmatikus, nagyon rugalmas, a speciális igényeknek megfelelően építhető fel.
- Figyelembe veszi az ok-okozati összefüggéseket.
- A nem csak pénzügyi mutatószám tartalom, lehetővé teszi bizonyos, az azonnali döntéshozatalhoz szükséges, releváns információk gyors rendelkezésre állását.
- A felépítése nem szigorúan hierarchikus és tartalma nem csak „belső” információkra épül.
- A grafikus ábrázolás szemléletesebbé (érthetőbbé) teszi.
- A pilótafülkével való analógia szintén segíti az érthetőséget.
- Más mutatószámrendszerek (például ROI alapúak) is integrálhatók a TdB rendszerébe.

Gyengeségek:

- Amennyiben a TdB rendszerét alulról építkezve (Bottom Up) készítjük, nem biztos, hogy a vállalati stratégiával való összhang megvalósul.
- Ebben az esetben az egyes táblák egymással és a stratégiával való összehangolása rendkívül ráfordításigényes.
- A tényleges ok-okozati összefüggések nehezen tárhatók fel.
- A különböző táblákban szereplő, egymásnak ellentmondó részcélok kiszűrése gyakran nem kap megfelelő hangsúlyt.
- A nem pénzügyi információk beszerzése gyakran költséges.
- A TdB rendszer kifejlesztése, bevezetése és folyamatos „gondozása” rendkívül ráfordításigényes.
- A folyamatos változtatás csorbitja az összehasonlítás lehetőségeit vagy esetleg azt teljes mértékben lehetetlenné teszi.

Felhasznált irodalom

- GLADEN, W.: Performance Measurement. Controlling mit Kennzahlen. Gabler, Wiesbaden, 2008.
- HERTERICH, K. W.: Tableau de Bord. Controlling Magazin. 2002. 27. 529-530. o.
- JUHÁSZ, G.: Szervezési és vezetési alapismeretek. PTE, Pécs, 2007.
- KEMÉNY, G.: Mutatószámrendszerek a vállalatvezetésben. Raabe Kiadó, Budapest, 2009.
- KHROUZ, F. – VLASSELAER, M.: Des tableaux de bord pour piloter l'entreprise en difficulté. Revue Francaise de Gestion, 1992. juni/july, 69-77. o.
- SCHEDLER, B. H.: Leistungsmessung in multinationalen Unternehmen. Dissertation, Zürich, 2005.

TOOLS OF CONTROLLING FACILITATING HUMAN RESOURCES MANAGEMENT – THE TABLEAU DE BORD

DR. GÁBOR KEMÉNY, PH.D.
Senior Research Scientist

Human Exchange Foundation

Summary

One of the essential elements of controlling is the aim for measuring and quantifying the performance. Indicators are indispensable tools of successful management.

The usage of indices does not only belong to economic sciences. They are also commonly applied by medical sciences, for instance for measuring body temperature, pulse rate, blood pressure or blood-sugar level. By knowing these data, we quickly get information about the actual condition of the body. In case of having inadequate values, additional examinations may be justified, which lead to additional measurement indicators to evolve.

Obviously, many good practices and several bad examples appear. Calculation of indicators could be required by banks for instance at the time of completing a business plan or even by organs when checking the utilization of the subvention. Indicators can be presented within organizations for their own conviction. Literature clearly states that the application of indicators is mostly self-intentioned.

Many scorecards are mentioned in the literature. The aim of this study is – after a short introduction of the indices and scorecards – to present a system that is less known in Hungary, however may be practical for the leadership management.

”Tableau de Bord” followed a specific path among management tools. French leadership management practice has shaped its form and content. It is considered as a tool of operative management primarily; however, its relation to strategic management is considerable as well. It is suitable for supporting fast decisions with respect to the strategy.

Being an open and flexible tool, the success or failure of its application depends on the work of those who create the system. The company’s environment, its aims and the customers’ need determine its content and frequency of creation.

TdB is a multidimensional system, which is used to be unique at the time of its evolvement. TdB’s flexibility and openness brings benefit compared to other systems. The Bords’ content and structure adapts to the given company’s and decision maker’s needs while taking the peculiarities into consideration.

It is necessary to take into account that frequent and potential change affecting many indices within the content can have some disadvantages: we may lose the basis of the comparison; also the indices cannot be compared to earlier states.

Keywords: decision support, scorecards, ”Tableau de Bord”, controlling