

**Szukits Ágnes**

**Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller  
szervezeti szerepe**

**Vezetéstudományi Intézet**  
**Vezetés és Szervezés Tanszék**

**Témavezető: Dobák Miklós, CSc**

**© Szukits Ágnes**

**Budapesti Corvinus Egyetem**  
**Gazdálkodástudományi Doktori Iskola**

**Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller  
szervezeti szerepe**

**Doktori értekezés**

**Szukits Ágnes**

**Budapest, 2016**





# Tartalomjegyzék

<b>Ábrajegyzék</b>	<b>3</b>
<b>Táblázatok jegyzéke</b>	<b>4</b>
<b>Rövidítések</b>	<b>6</b>
<b>Köszönetnyilvánítás</b>	<b>7</b>
<b>1 Bevezetés</b>	<b>8</b>
<b>2 A menedzsmentkontroll értelmezése</b>	<b>14</b>
2.1 Tankönyvi megközelítés	16
2.2 Gyakorlati megközelítés	22
2.3 Kutatói megközelítés	27
2.4 Saját megközelítés	32
<b>3 A kutatásokban alkalmazott elméletek és módszerek</b>	<b>35</b>
3.1 Objektivista szemléletű hagyományos elméletek	35
3.2 A szubjektivista perspektíva feltörekvő elméletei	38
3.3 Kutatási módszerek	41
<b>4 Az MKR és a controller szervezeti szerepe a korábbi kutatásokban</b>	<b>44</b>
4.1 A menedzsmentkontroll rendszerek jellemzése	44
4.1.1 Menedzsmentkontroll eszközök	45
4.1.2 Információk	54
4.1.3 IT rendszerek	60
4.2 A controller szervezeti szerepe	62
4.3 Az MKR kapcsolata a controlleri szerepekkel	74
4.4 Kísérletek a teljesítményhatás igazolására	77
4.5 Kutatási rések	81
<b>5 A kutatásról</b>	<b>84</b>
5.1 Kutatási modell és hipotézisek	84
5.2 Kutatási módszerek	89
5.2.1 Kérdőíves felmérés adatbázisának statisztikai elemzése	89
5.2.2 Egyéni és csoportos interjúk	104

<b>6</b>	<b>Kutatási eredmények</b>	<b>107</b>
6.1	<i>A controlleri szerepek</i>	107
6.1.1	Szereptípusok	107
6.1.2	Vállalatok klaszterei a controlleri szerepek mentén	114
6.2	<i>A menedzsmentkontroll eszköztára és információszolgáltatás</i>	121
6.2.1	Alkalmazott menedzsmentkontroll eszközök	121
6.2.2	Információszolgáltatás gyakorisága	125
6.2.3	Információszolgáltatás terjedelme	128
6.2.4	Az IT intenzitás hatása az MKR információs jellemzőire	134
6.3	<i>Az MKR és a controlleri szerepek közti kapcsolat</i>	137
6.3.1	A controlling szervezeti elhelyezkedésének befolyásoló hatása	139
6.3.2	Az MKR hatása	142
6.3.3	Útelemzés: egy LVPLS modell	149
6.3.4	A harmadik változó problémájának kiszűrése	156
6.4	<i>Az eredmények értelmezése</i>	158
<b>7</b>	<b>Következtetések</b>	<b>172</b>
7.1	<i>Főbb tudományos eredmények</i>	172
7.2	<i>Kutatási eredmények a szakirodalom tükrében</i>	176
7.3	<i>A kutatás korlátai és további kutatási irányok</i>	183
<b>8</b>	<b>Hivatkozások</b>	<b>185</b>
<b>9</b>	<b>Mellékletek</b>	<b>215</b>
9.1	<i>Menedzsmentkontroll a szakirodalomban</i>	215
9.2	<i>Versenyképesség Kutatás, 2013. évi felmérés kérdései</i>	220
9.3	<i>A sokváltozós statisztikai elemzés outputjai</i>	228
9.4	<i>A csoportos és egyéni interjúk vázlata</i>	243
9.4.1	Fókuszcsoportos megbeszélések felépítése	243
9.4.2	A félig strukturált vezetői interjúk vázlata	243
9.4.3	Résztvevők listája	245
9.5	<i>Publikációs jegyzék</i>	246

## Ábrajegyzék

1. ábra: Menedzsmentkontrollhoz kapcsolódó fogalmak áttekintése .....	15
2. ábra: Controlling, mint a vezető és a controller közti interakció .....	26
3. ábra: A menedzsmentkontroll és kapcsolódó fogalmak saját értelmezése .....	33
4. ábra: Szerepkutatások a menedzsmentkontroll területén .....	70
5. ábra: Az áttekintett MK irodalom fő témái és azok kapcsolatai .....	81
6. ábra: Kutatási modell .....	86
7. ábra: A kutatás adatforrásai .....	89
8. ábra: A kutatási modell mérésére használt változók .....	94
9. ábra: Egy Likert skálás változó és a centrírozott változó hisztogramja .....	98
10. ábra: A szerepváltozók egydimenziós MDS ábrája .....	109
11. ábra: PCA segítségével meghatározott controlleri szereptípusok .....	112
12. ábra: Szerepváltozók a kétdimenziós térben .....	113
13. ábra: Klaszterkönyök számítás diagrammja .....	115
14. ábra: v103a változó hisztogramja .....	117
15. ábra: MKR eszköztára és az információszolgáltatás közti feltételezett összefüggések .....	121
16. ábra: Beszámolási gyakoriság vállalatcsoportonként .....	127
17. ábra: Az információszolgáltatás értékelése a terjedelem alapján .....	131
18. ábra: Az információs intenzitási mutatók boxplotja az eszközhasználati csoportok bontásában .....	132
19. ábra: Az IT intenzitás és az MKR információs jellemzői közti feltételezett kapcsolatok .....	134
20. ábra: Az eszközhasználat és az MKR információs jellemzői közti megerősített és elvetett kapcsolatok .....	136
21. ábra: Az MKR és a controllerek bevonásának mértéke közti feltételezett kapcsolat .....	137
22. ábra: A controlling egység szervezeti elhelyezkedésének feltételezett befolyásoló hatása .....	139
23. ábra: Az MKR hatása, mint az MK információk és a controlleri szerep közti mediátor változó .....	142
24. ábra: A beszámolási rendszert jellemző változók szóródása a kétdimenziós térben .....	144



25. ábra: A beszámolási rendszert jellemző változók MDS output ábrája .....	144
26. ábra: Az információk felhasználást mérő változók főkomponens elemzésének scree plot-ja .....	146
27. ábra: Az információk felhasználást mérő változók csoportosítása .....	148
28. ábra: Útelemzés diagrammja a becsült útegyütthatókkal.....	153
29. ábra: Menedzsmentkontroll a tudományos folyóiratok térképén.....	219

## Táblázatok jegyzéke

1. táblázat: A controlleri szerepeket mérő centrírozott változók középértékei.....	108
2. táblázat: A szerepváltozók rotált faktormátrixa .....	110
3. táblázat: A klasztertagsági mutatók összefüggésének tesztjei .....	116
4. táblázat: Klasztertagsági mutatók kereszttáblája .....	116
5. táblázat: A standardizált szerepváltozók klaszterenkénti átlagértékei.....	117
6. táblázat: Klaszterek jellemzése .....	119
7. táblázat: MK eszközök rangsora használati gyakoriság szerint.....	122
8. táblázat: MK eszközhasználati mutatók kereszttáblája.....	124
9. táblázat: A beszámolási gyakoriságot mérő változók főkomponens mátrixa.....	126
10. táblázat: ANOVA tábla: beszámolási gyakoriság vállalatcsoportonként .....	128
11. táblázat: Az információs jellemzők és az eszközhasználat közti kapcsolaterősség	132
12. táblázat: Az IT intenzitás és az információs jellemzők közti Pearson féle korrelációs együtthatók.....	135
13. táblázat: Az MKR információs jellemzői és a controlleri szerepek közti korrelációs együtthatók.....	137
14. táblázat: Az MKR információs jellemzőit mérő mutatók klaszterenkénti átlaga ...	138
15. táblázat: A vállalati méret és a controlling szervezeti elhelyezkedésének kereszttáblája .....	140
16. táblázat: A beszámolási rendszert jellemző változók rotált faktormátrixa .....	143
17. táblázat: Az információk felhasználást mérő változók rotált faktormátrixa.....	147
18. táblázat: Az LVPLS modellben felhasznált változók .....	150
19. táblázat: Útegyütthatók design mátrixa .....	151
20. táblázat: Útegyütthatók mátrixa.....	152
21. táblázat: Redukált útegyütthatók mátrixa .....	153

22. táblázat: Az LVPLS modell látens változóinak $R^2$ értékei .....	156
23. táblázat: Az indikátorok és vállalati méret közti kapcsolatok erőssége.....	157
24. táblázat: A magyarázó változók klaszterenkénti átlagértékei.....	158
25. táblázat: Menedzsmentkontroll angolszász tankönyvekben .....	216
26. táblázat: Menedzsmentkontroll német nyelvű tankönyvekben.....	217
27. táblázat: Menedzsmentkontroll a magyar felsőoktatásban és az ott használt tankönyvekben .....	218
28. táblázat: Változónkénti hiányzó érték elemzés 268 megfigyelésre .....	228
29. táblázat: Esetenkénti hiányzó érték elemzés 268 megfigyelésre .....	229
30. táblázat: Változónkénti hiányzó érték elemzés 221 megfigyelésre .....	230
31. táblázat: A controlleri szerepet mérő változók Pearson-féle korrelációs együtthatói .....	231
32. táblázat: A klaszterképzésbe bevont standardizált változók F tesztje .....	232
33. táblázat: A klasztertagsági és a vállalati méret mutató keresztátlója és chi-négyzet tesztje .....	232
34. táblázat: A klasztertagsági mutató és a tulajdonosi kör mutatójának keresztátlója és chi-négyzet tesztje.....	233
35. táblázat: MK eszközök használati gyakoriságai és használati arányai .....	234
36. táblázat: MK eszközökhöz kapcsolódó változók PCA outputjai .....	235
37. táblázat: A beszámolási gyakorisághoz kapcsolódó változók PCA outputjai .....	236
38. táblázat: Külső orientációhoz kapcsolódó változók PCA outputjai.....	237
39. táblázat: Nem pénzügyi információkhoz kapcsolódó változók PCA outputjai .....	238
40. táblázat: Jövőorientáltsághoz kapcsolódó változók PCA outputjai .....	239
41. táblázat: Az IT intenzitáshoz kapcsolódó változók PCA outputjai .....	240
42. táblázat: Az LVPS modellbe bevont látens változók korrelációs együtthatói .....	242
43. táblázat: A fókuszcsoporthoz és egyéni interjúk résztvevőinek listája.....	245

## Rövidítések

AAA	American Accounting Association /Amerikai Számviteli Egyesület
BU	Business Unit / Üzletág
CEO	Chief Executive Officer / Vezérigazgató
CFO	Chief Financial Officer / Pénzügyi igazgató
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants / Okleveles Vezetői Számviteli Szakemberek Intézete
CIGMA	Chartered Institute of Global Management Accountants / Okleveles Vezetői Számviteli Szakemberek Nemzetközi Intézete
COO	Chief Operation Officer / Működési Igazgató
FEI	Financial Executives International / Pénzügyi Vezetők Nemzetközi Szervezete
ICV	International Controller Verein / Nemzetközi Controller Szövetség
IGC	International Group of Controlling / Nemzetközi Controlling Csoport
IMA	Institute of Management Accountants / Vezetői Számviteli Szakemberek Intézete
KPI	Key Performance Indicator / Kulcs teljesítménymutató
KSz	Költségszámítás
MCE	Magyar Controlling Egyesület
MK	Menedzsmentkontroll
MKR	Menedzsmentkontroll rendszer
NIE	New Institutional Economics / Új intézményi közgazdaságtan
NIS	New Institutional Sociology / Új intézményi szociológia
OIE	Old Institutional Economics / Régi intézményi közgazdaságtan
PSz	Pénzügyi számvitel
SVSz	Stratégiai vezetői számvitel
SzK	Szervezeti kontroll
VSz	Vezetői számvitel
VSzR	Vezetői számviteli rendszer

## Köszönetnyilvánítás

Mindenek előtt szeretném kifejezni köszönetemet Dobák Miklós Professzor Úrnak, a témavezetőmnek, a Budapesti Corvinus Egyetem Vezetéstudományi Intézet intézetigazgatójának, aki támogatott engem Ph.D. tanulmányaim, kutatásom és a disszertáció írás évei alatt.

Hálás vagyok számos intézeti kollégámnak, akik bármikor készek voltak megvitatni velem kérdéseimet, dilemmáimat. Közülük is ki kell emelnem Drótos Györgyöt, aki a tervezetírás és a kutatás valamennyi lépését érdeklődve kísérte végig. Bodnár Viktóriával együtt sokat segítettek nekem praktikus tanácsaikkal arra vonatkozóan, hogy mit (nem) érdemes kutatni, s miként tegyem azt.

Kétség nem fér hozzá, hogy ez a disszertáció szegényesebb lenne Füstös László Professzor Úr támogatás nélkül. Nemcsak azt tanította meg nekem, hogy miként használjam a sokváltozós statisztikai eszközöket, hanem azt is, hogy egy adatbázist hogyan kell érzéssel, kritikusan kezelni.

Köszönet illeti a Budapesti Corvinus Egyetem Vállalatgazdaságtan Intézetének és a Versenyképesség Kutató Központnak a vezetőit, akik lehetővé tették, hogy az általuk gondozott adatbázist használjam.

Végül, de nem utolsó sorban szeretném megköszönni családom támogatását: édesanyámnak és férjemnek, hogy lehetővé tették, hogy időt fordítsak a kutatásra, írásra, s gyermekeimnek a türelmükért.

*“A gyakorlatban az egyik  
véglet az, hogy a controllerek alig  
csinálnak többet a könyvelésnél, míg  
a másik esetben általános  
menedzseri feladatokat látnak el.”*  
(R. N. Anthony, 1965, p. 28)

## 1 BEVEZETÉS

---

A pénzügyi számvitelben szabályozási különbségek léteznek olyan régiók között, mint az USA és Európa, köszönhetően az USA-GAAP és az IFRS szabványok közötti különbségeknek. Sőt, még az európai országok helyi szabályzatai is különbözhetnek egymástól (Lakatos, 2014). Afelől azonban nincs kétség, hogy mi is a számvitel igazi szerepe: megbízhatóan rögzíteni és beszámolni a szervezetek pénzügyi és gazdasági helyzetét. A könyvelők szervezeti működése jól behatárolt és jól szabályozott. Ezzel egyidőben a controllerek szerepe éles viták tárgya. Néhány szabályozási szempont az ő tevékenységüket is érinti, ám az egységesség mértéke sokkal alacsonyabb, mint a pénzügyi számvitel vagy a könyvvizsgálat esetén. A controller tevékenységét, a menedzsmentkontroll gyakorlatát sokkal inkább a szervezetek és működési környezetük igényei alakítják.

Mivel a menedzsmentkontrollt (MK) leginkább a szervezet sajátosságai befolyásolják, ezért a menedzsmentkontroll rendszereket (MKR) és a controllerek munkáját nehezebb általánosságban jellemezni. Sokféle szervezeti kontextusban működhetnek különböző tevékenységeket végezve (Ahrens & Chapman, 2000). Sokféle eszközt használnak a tevékenységek támogatására, változatos információkkal látják el a vezetőket és a feladatok elvégzése során különböző szerepeket tölthetnek be a szervezet életében.

A controllerek szervezeti szerepének vizsgálata mindig is a kutatók érdeklődésének középpontjában állt, de az utóbbi évtizedben különösen nagy figyelem irányult rá. A közelmúlt vállalati összeomlásai nemcsak a külső kontrollmechanizmusok hibáit jelzik, de a belső kontroll hiányosságait is. A megkérdőjelezhető számviteli eljárások és a gyenge belső beszámolási rendszerek (és nyomás alatti tevékenykedő audit partnerek)

olyan gigavállalatok bukásához vezettek, mint az Enron vagy a WorldCom. Ezen botrányok után pár évvel, 2008-ban kezdődő pénzügyi, majd gazdasági válság még inkább egyértelművé tette, hogy szükség van a kontroll mechanizmusok változtatására. Manapság mind a gyakorlati, mind az elméleti szakemberek arról számolnak be, hogy ez a változás – legalább részben – bekövetkezett, s e változások részeként a controllerek több feladattal és nagyobb felelősséggel bírnak.

A brit szakembereket tömörítő CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) és az angliai Bath University által közösen készített felmérés, amelyre közel ötezren válaszoltak, a hagyományos adatrögzítői és beszámolóí pozícióktól a hozzáadott értékkel bíró pozíciók felé történő elmozdulást emelte ki (W. Van der Stede & Malone, 2010). Ehhez hasonlóan, a németországi Nemzetközi Controller Egyesület (International Controller Verein, ICV) és a Nemzetközi Controlling Csoport (International Group of Controlling, IGC) legutóbbi nyilatkozatukban azt írják, hogy a controllerek a felsővezetők üzleti partnerei, s a controlling a vállalkozások egyik fő sikertényezője (IGC & ICV, 2012).

A controllerek szerepében bekövetkező változás a működési környezetük radikális változásából vezethető le (Dobák, 2009; Dankó & Barakonyi, 2012; Horváth, 2012). A változások tetten érhetők mind a külső környezetben (változó piaci feltételek, új menedzsment filozófiák), mind a belső környezetben (szervezeti átalakulások, IT rendszerek fejlődése, fejlődő humán erőforrás) (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

A controllerek szerepét és a menedzsmentkontroll rendszereket befolyásoló kontingencia faktorokat számos tanulmány vizsgálta, de a kettő közötti kapcsolat már kevesebb figyelmet kapott. Ezen kutatási hiátus pótlására jelen disszertáció a menedzsmentkontroll rendszerek és a controllerek szervezetekben betöltött szerepei közötti kapcsolatot kutatja, a külső környezet és egyéb befolyásoló faktorok vizsgálata nélkül. Habár a tágabb kontextus jelentősége vitathatatlan, kutatásomban a menedzsmentkontroll formális eszközei, a vezetésnek nyújtott információk és a controlleri szerepek kapcsolatrendszerére fókuszálok.

Az MKR és a controllerek szervezeti szerepei közötti kapcsolat vizsgálata több szempontból érdekes és korántsem egyértelmű. Habár mind a környezeti változások, mind pedig a menedzsmentkutatók a controllerek új szerepeiért kiáltanak, ez a változás egyik napról a másikra nem megy végbe. A MKR más elemeinek is meg kell változnia:

így például a mindennapokban használt MK eszközöknek, melyek alkalmasak lehetnek több és szélesebb körű információ feltárására, illetve az informatikai eszközöknek, melyek lehetővé teszik az információ hatékony előállítását és elosztását (Drótos, 2010).

Ugyanakkor az a tény, hogy több, jobb információ gyorsabban és könnyebben érhető el, nem feltétlenül jelenti azt, hogy a vezetők használni is fogják azokat. Azaz az MKR vezetőkre gyakorolt hatása elmaradhat. Ha a hatás mégsem marad el, azaz az információ valóban üzleti célú felhasználásra kerül, még ez sem feltétlenül változtatja meg a controller szervezetben betöltött szerepét: a controller, mint a releváns információ előállítója továbbra is dolgozhat a 'partvonalról', az üzleti folyamatokba való szorosabb bevonás nélkül.

A MK kutatásokban jó néhány koncepció létezik a szerepek megkülönböztetésére. Én funkcionista megközelítést alkalmazok, és három fő kérdéskör mentén vizsgálódok: (1) a controllerek üzleti folyamatokban való részvétele, (2) az MKR vezetői tevékenységekre gyakorolt hatása és (3) a controllerek szervezeti elhelyezkedése. A kutatás arra szolgál, hogy a controllerek szervezetük keretein belül való működését magyarázza. Kapcsolódik-e szerepük a vállalatok által használt MKR-ek jellemzőihez? Hogyan hat a controllerek szervezeti struktúrában elfoglalt helye az üzleti folyamatokba történő bevonásukra?

A kutatómunka a magyar cégek MKR-eit és a controllerek e cégekben betöltött szerepét jellemzi, azonban az eredmények relevánsak lehetnek más, kelet-közép-európai országok számára is, amelyekben a szakma kialakulásának története hasonló. Az MKR-eket kétféle módon jellemzem: (1) a használt eszközök és (2) a nyújtott információk tekintetében.

A menedzsmentkontroll (MK) nem statikus természetű. Az MK társadalmi, szervezeti és gazdasági kontextusa mind időben, mind térben változó (Chapman, Hopwood, & Shields, 2006). Éppen ezért az MK jelentése nemcsak az idővel alakul, hanem a különböző országokban részben más tartalommal bír. A sokféle és színes jelentéstartalom bemutatása érdekében a disszertáció áttekinti és szintetizálja a menedzsmentkontroll és a vezetői számvitel jelenkori értelmezéseit.

A disszertáció a jelenlegi magyar kontextusban próbálja meg értelmezni az MK-t, ami lehetetlen az alapjául szolgáló angolszász és német megközelítések tárgyalása nélkül. A második fejezet a Scapens (2006) által ajánlott struktúrában mutatja be az MK három megközelítését: a tankönyvek, a gyakorlati szakemberek és a kutatók értelmezésében. A

második fejezet egy kétoldalas összegzéssel zárul: az MK és a controllerek saját interpretációjával, mely egyben a disszertáció további részének kiindulóalapját is képezi. Az MK-t szűken értelmezem. A kutatómunka csak formális kontrollal foglalkozik, azaz az MK azon részeivel, melyeket formális rendszerek támogatnak (R. Anthony & Govindarajan, 2006). A controllerek azok a szervezeti tagok, akik a vezetők kontrollal kapcsolatos tevékenységeit támogatják. A vezetők és controllerek által alkalmazott formális kontroll eszközöket MK eszközöknek hívom.

A harmadik fejezet betekintést nyújt azokba a kutatási módszertanokba és elméletekbe, amelyeket az eddigi releváns szakirodalom használ. Az MK kutatásokban alkalmazott hagyományos és új elméletek is bemutatásra kerülnek, de nagyobb hangsúlyt kap a hagyományos funkcionalista megközelítés, ami a tudományág mai napig uralkodó paradigmája. A negyedik fejezet az eddigi tudományos eredményeket tekinti át. Először az alkalmazott eszközökről esik szó, majd az ezen eszközök segítségével nyújtott információk jellemzőivel kapcsolatos kutatási eredményeket elemzem. A 4.1-es fejezet az IT rendszerek és az MKR-ek kapcsolatának rövid áttekintésével zárul.

A különböző szerepfelfogások rövid bemutatása a szerepkutatások eredményeinek megértését segíti. A controlleri szerepek kutatási eredményeinek áttekintése során az objektivista írásokra helyezem a hangsúlyt (4.2 fejezet). A 4.3 fejezet a kutatások két vonalát köti össze: az MKR-t és a controllerek szerepét. Korábbi tanulmányok segítségével azt vizsgálom, hogy az MK eszközök alkalmazása miként változtatja meg az MKR-ek által közvetített információt és ezáltal a controllerek szerepét is. Ezt követően olyan további kutatásokról esik szó, melyek a teljesítményre gyakorolt hatást is vizsgálják, azaz amelyek mérik az MKR-ek és/vagy a controllerek szerepének vezetői vagy szervezeti teljesítményre gyakorolt hatását (4.4-es fejezet). Végül kutatási hiátusokat tárok fel (4.5-ös fejezet).

Az 5. fejezet a kutatási résekből levezetett kutatási modellt mutatja be. A kutatást elhelyezem a paradigma térképen, majd a kutatási kérdések és hipotézisek megfogalmazása következik. A kutatási modell operacionalizálása egy 2013-ban, magyar cégek körében végzett felmérés segítségével valósult meg. A felmérés a Budapesti Corvinus Egyetem Vállalatgazdaságtan Intézete által indított "Versenyben a világgal" című kutatási program keretében készült.



A kutatómunka fő célja az MKR jellegének és a controllerek szerepének vizsgálata profit-orientált szervezetekben és ezek kapcsolatának kiértékelése többváltozós statisztikai eszközökkel. A controllerek szerepét, az MKR-t és ezek más szervezeti sajátosságokkal való kapcsolatát vizsgáló korábbi kutatások általában a controllerek válaszain alapszanak. Bár a szakma önképe nagyon fontos, de azt is lényeges hangsúlyozni, hogy gyakoriak az érzékelésszerű különbségek a vezetők és a controllerek között (Pierce & O'Dea, 2003). Ezért ez a kutatás főként felsővezetői perspektívából vizsgálja a témát: a vezérigazgatók (CEO), a pénzügyi igazgatók (CFO) és a működési igazgatók (COO) válaszait elemzi. A statisztikai elemzés eredményeit a 6.1-es, a 6.2-es és a 6.3-as fejezetek mutatják be.

A módszertani trianguláció jegyében a kvantitatív elemzés eredményeit fókuszcsoporthoz megbeszélések és egyéni interjúk keretében vitattam meg. A fókuszcsoport, mint kvalitatív technika a kvantitatív analízis során azonosított változócsoporthoz kapcsolatának mélyebb megértését segítette. A résztvevőkkel folytatott interakciók a kapcsolatok olyan aspektusaira mutattak rá, amelyek egyébként rejtve maradtak volna. Végül a kutatási eredményeket felsővezetőkkel egyéni interjúk keretében értelmeztem. Az eredményeket a 6.4-es fejezet mutatja be.

Míg a controllerek hagyományos adatszolgáltató szerepének eltűnéséről gyakran szól a szakirodalom, kutatás egyik fő következtetése, hogy ez a szerep nagyon is létező. A controller hagyományos adatszolgáltató szerepe folyamatosan gazdagodik, míg a tanácsadói szerep a gazdasági észszerűség biztosítására korlátozódik.

A szerepértékelés koncepciója alapján az adatszolgáltatásban jól teljesítő controllerek 'előrébb juthatnak', s aktívabbá válnak az elemzésben és a javaslattevésben. A statisztikai elemzés azonban feltárta az esetek egy olyan csoportját is, ahol a controllerek tanácsadói és javaslattevő szerepének nincsenek előzményei. Ezeknél a vállalatoknál, ahol a controlleri szerepre nem hagyományos értelemben tekintenek, a 'bevont' szerep kiválthatja a controllerek hagyományos adatszolgáltatói szerepét. Habár jó pár lehetséges magyarázata van e jelenségnek, a kutatásban mégis arra a következtetésre jutok, hogy leginkább magatartási tényezőkben és érzékelési különbségekben kell keresni ennek okait.

Az elvégzett útelemzés szignifikáns kapcsolatokat tárt fel az eszközhasználat, a szolgáltatott információk és a controllerek szerepei között. Az eredmények azt mutatják, hogy a vezetőknek nyújtott külső és nem pénzügyi információk erősítik a controllerek

bevonásának mértékét, illetve a bevonás mértéke a controlleri hozzájárulás felsővezetők általi megítélésétől is függ. A bevonás mértékét az MKR mért jellemzői csak részben magyarázzák. A statisztikai modellben vizsgált változók a tanácsadói szerepváltozó szórásnégyzetének 57 százalékát magyarázzák. A fókuszcsoportos megbeszélések és az egyéni interjúk során számos modellen kívüli, de a szerepeket befolyásoló tényező került felszínre.

Az elemzést a 7. fejezet következtetései zárják, melyben a kutatás megállapításait a szakirodalom korábbi eredményeihez kapcsolom, megjelölöm a kutatás korlátait és a lehetséges további kutatási irányokat.

## 2 A MENEDZSMENTKONTROLL ÉRTELMEZÉSE

---

Sok olyan, a kontroll témaköréhez kapcsolódó szakszó van, melyet a menedzsmentkutatók felváltva, néha szinonimaként használnak és éppen ezért további tisztázást igényelnek. Ez a fejezet áttekinti a menedzsmentkontroll és a hozzá kapcsolódó fogalmak jelenkori értelmezéseit. A fejezet végén a disszertációban használt főbb fogalmakat egyértelműen definiálok.

A **szervezeti kontroll** (SzK) a kontroll tevékenységek és folyamatok legszélesebb kategóriája, ideértve a kontrollnak minden fajtáját, így például a gyártás minőség-ellenőrzését vagy a just-in-time menedzsmentet is (Chenhall, 2003). A kontroll típusok között elhelyezve a **menedzsmentkontroll** (MK) a következőképpen értelmezhető: *“az a folyamat, melynek során a vezetők annak érdekében befolyásolják a szervezeti tagjainak magatartását, hogy megvalósítsák a szervezet stratégiáját.”* (R. Anthony & Govindarajan, 2006, p. 4).

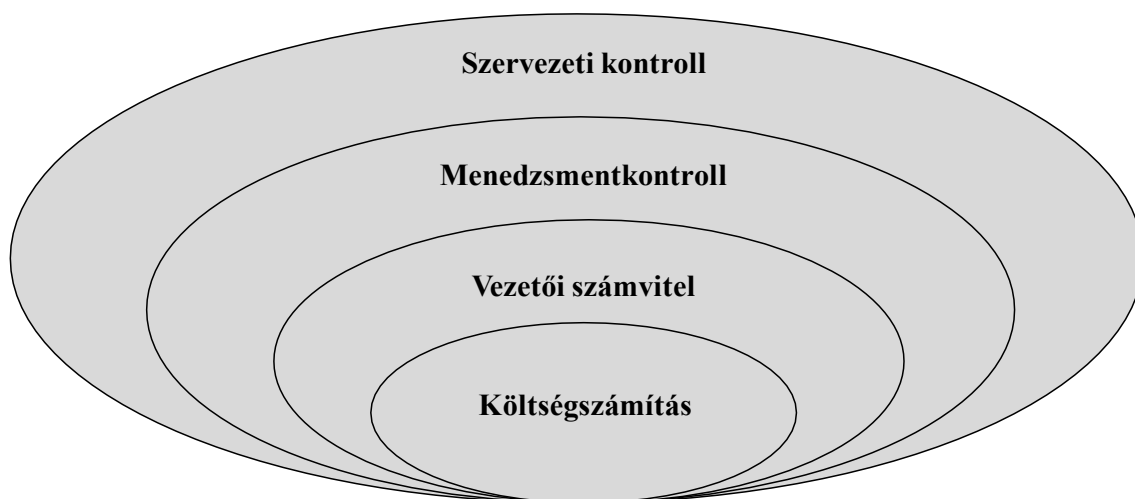
A **menedzsmentkontroll rendszer** (MKR) szó jelöli a menedzsmentkontroll mechanizmusok összességét. Ezek a mechanizmusok olyan eszközök, melyek biztosítják a stratégiai célok elérését (R. Anthony & Govindarajan, 2006). Simons így határozta meg a MKR-eket: *“a formális, adatokon alapuló rutinok és folyamatok, melyeket a vezetők a szervezeti tevékenységek mintáinak fenntartására vagy megváltoztatására használnak”* (Simons, 1994, p. 5). Az író legjelentősebb, “Levers of Control” című könyvében a vezetők által használt kontroll rendszereket négy részre bontja: hiedelmek rendszere, korlátok rendszere, diagnosztikus kontroll rendszerek és interaktív kontroll rendszerek. A négy rendszerről alkotott elképzelése azt mutatja, hogy a menedzsmentkontroll még mindig tág fogalom, mely több kontroll típust is magában foglal, úgy mint a személyes kontroll és különböző formális kontroll mechanizmusok.

A **vezetői számvitel** (VSz) a formális menedzsmentkontroll része. Míg az MK definíciók vezetőkre és a magatartási elemekre fókuszálnak, addig a VSz általában eszközein keresztül meghatározott. A vezetői számviteli rendszer (VSzR) fogalom a VSz eszközök rendszerű használatára utal (Chenhall, 2003).

Habár a három fenti fogalom közül a VSz a legszűkebb, mégis nagy kihívás olyan egységes megnevezést találni rá, amit széles körben elfogadnak és időtálló is egyben. A fogalom először az 1930-40-es években jelent meg, amikor már jó néhány hasonló

eszközt használtak a vállalatok. Az 1983-ban a brit CIMA intézet által kiadott „Management Accounting Research and Practice” című kézikönyv még mindig azt emelte ki, hogy a VSz-nek nincs általánosan elfogadott definíciója (D. Cooper, Scapens, & Arnold, 1983). A nemrég megjelent „Handbook of Management Accounting Research” című kézikönyv előszója pedig úgy írja le a VSz-t, mint *“lazán kapcsolódó, töredezett gyakorlatok halmazát”* (Chapman et al., 2006, p. ix), amely állandóan változik időben és térben.

Az 1. ábra a számviteli és a kontrollal kapcsolatos fogalmak egy olyan kapcsolatát írja le, melyet a legtöbb kutató és szakember oszt. A disszertáció további részei a fogalmak relációjának ezen értelmezésén alapszanak.



1. ábra: Menedzsmentkontrollhoz kapcsolódó fogalmak áttekintése

Forrás: saját szerkesztés

E dolgozatban a menedzsmentkontrollon van a hangsúly. Scapens szerint a kontrollal kapcsolatos fogalmak háromféleképp jellemezhetők (Scapens, 2006):

- hogyan tanítják az alap- és mesterképzésben, valamint az MBA-képzésben résztvevőknek,
- hogyan használják a szakemberek, és
- hogyan értelmezik és vizsgálják a kutatók.

A további alfejezetek az MK ezen háromfajta megközelítését mutatják be, s ezzel párhuzamosan az angolszász és a német iskolák közötti különbségeket, illetve a magyar megközelítés sajátosságait is kiemelik.

## 2.1 Tankönyvi megközelítés

---

Számos kutató elemezte a tankönyveket annak érdekében, hogy a különböző MK felfogásokat, megközelítéseket azonosítsák (Strauß & Zecher, 2013). A tankönyvek elemzése az első lehetséges módja az MK definíciók felkutatásának, melyet Scapens (1983) 'elfogadott tudás'-nak nevez.

A "Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives" című Egyesült Államokbeli tankönyv tágabb értelemben határozza meg az MKR-t, amely *"tartalmazza mindazon eszközöket és rendszereket, amelyekkel a vezetők elérik, hogy alkalmazottaik magatartása és döntései egybeessenek a szervezet céljaival és stratégiájával"* (K. Merchant & Stede, 2012, p. 6). Az írók négy kontroll típust különítenek el: cselekvés, személyi, kulturális és eredmény kontroll. A pénzügyi eredménykontroll és a teljesítménymérés fejezetek azokat a problémákat és eszközöket írják le, amiket általában formális **menedzsmentkontrollként** tartanak számon.

A menedzsmentkontroll rendszer fogalmát Anthony vezette be a tudományos világba. Anthony és Govindarajan „Management Control Systems” (2006) című könyve ma már széles körben ismert, elismert és használt az oktatásban. Főként formális menedzsmentkontrollra fókuszál, annak is azon részeire, amelyeket formális rendszerek támogatnak.

Anthony úgy határozta meg az MKR-t, mint egy alrendszert, amely a vezetők kontroll funkcióját támogatja. Ez a funkció felelős a vállalati teljesítmény tervezéséért és kontrolljáért. Az MK nem más, mint sokszínű tevékenységek összessége, melyek Anthony és Govindarajan szerint az alábbiak: tervezés, koordinálás, kommunikáció, értékelés, döntéshozatal és befolyásolás.

A menedzsmentkontroll fókuszába a stratégiai végrehajtás került, ezért Anthony a menedzsmentkontrollt két vezetői tevékenység közé helyezte: a stratégiaalkotás és a feladatkontroll közé. Később sok kritika érte az MK stratégiai és feladatkontrolltól való elkülönítése miatt (D. Otley, 1994; Langfield-Smith, 1997).

Garrison et al. (2014) három vezetői funkciót azonosított: a tervezés, a kontrollt és a döntéshozatalt. Könyvükből – melynek borítóján szimbolikusan egy világítótorony szerepel - megtudhatjuk, hogy milyen információkra van szüksége a vezetőknek e funkciók ellátása során, hogyan gyűjtsék össze, hogyan elemezzék és hogyan értelmezzék ezeket az információkat. Garrison et al. (2014) az információfókusz miatt helyezi a

középpontba a 'management accounting'-ot, azaz szó szerinti fordításban a **vezetői számvitelt** (VSz). Különösen részletesen tárgyalja a költségszámítással kapcsolatos kérdéseket: a költségszámítási koncepciókat, költségszámítási -és felosztási módszereket, ideértve az elemzési lehetőségek részletes leírását.

A VSz részeként tárgyalt költségszámítási feladatokra a **költségszámítás** (KSz) megjelölést használjuk. A költségszámítás címet viseli a stanfordi és harvardi professzorok egyik könyve is (Horngren, Datar, & Rajan, 2011), annak ellenére, hogy a VSz és kontroll problémák tág körét vetik fel. Így például az éves tervezést, a stratégiai kontroll témáját is tárgyalják a költségszámításon túl. Ez megint csak rámutat a VSz, a KSz és MK fogalmak elhatárolásának nehézségére, az egymással való kapcsolatuk körüli zavarra (részletesebb elemzésért lásd Lázár, 2002).

A formális MKR-ek irodalma a VSz-re úgy tekint, mint a szükséges információk biztosítására szolgáló eszköztárra. A VSz-t elkülönítik a pénzügyi számviteltől (PSz), amely külső felek számára biztosít információt. *“A vezetői számvitel a számvitel azon része, amely a szervezeten belüli vezetők számára biztosít információt. A vezetőket a szervezeti célok elérésében az információk azonosítása, mérése, összegyűjtése, elemzése, előkészítése, értelmezése és kommunikálása segíti.”* (Horngren et al., 2011, p. 5)

Az MKR angolszász tankönyvekben szereplő értelmezéseit érdemes kiegészíteni a kontinentális európai felfogással. Az angolszász és a német anyanyelvű országok (Németország, Ausztria, Svájc) közötti felfogásbeli és elnevezésbeli különbségek jól ismertek.

Az angol 'control' szó nem fordítható le a német „Kontrolle” szóra, mivel a 'control' jelentése annál bővebb, nemcsak tervek és tényszerű adatok összehasonlítását jelenti. A terület megnevezésére használt német 'controlling' szó szinonimájának Horváth (2011) szerint az angol 'controllership' kifejezést tekinthető. Mások viszont azt hangoztatják, hogy a 'controlling' értelmezése egybeesik a 'management accounting' (VSz) nemzetközi értelmezésével (D. A. Becker, 2004; Wagenhofer, 2006). A 'controlling' szó tartalma tehát a német szerzők körében sem egységes, s a domináns felfogások idővel is változnak.

A következőkben a három legismertebb felfogást képviselő német iskolákat mutatom be. Egy régi, de még ma is meghatározó iskola az **információ-központú** iskola, ami Thomas Reichmann nevéhez fűződik. Nézetei szerint a controlling lényege az információ

biztosítása, éppen ezért könyvében a kulcs teljesítménymutatókon és a vezetői beszámolókon keresztül mutatja be a területet (Reichmann, Hoffjan, Kißler, Palloks-Kahlen, & Richter, 2011). A kritikusok viszont megjegyzik, hogy az információ biztosítása bár fontos, de csak egy részét képezi a controllingnak (J. Weber & Schäffer, 2014). A **koordináció-központú megközelítés** főként koordinációs feladatként emlegeti a controllingot. Horváth Péter (2011) szerint a controlling egy funkció, amely a tervezést, kontrollt és információ biztosítását koordinálja azért, hogy a szervezet menedzsment képességeit fejlessze. Könyve egy rendszerközpontú elméleten alapul, amely szerint a szervezet különböző menedzsment alrendszereit összhangba kell hozni. Ezt a megközelítést követve Hans-Ulrich Küpper (2013) továbbfejlesztette az elméletet azzal, hogy olyan alrendszereket is beleértett, amelyeket a szűkebben értelmezett controllingnak kellene koordinálni.

Weber és Schäffer (2014) egy harmadik megközelítést alkalmaztak, mely szerint a controlling a **vezetők racionális viselkedését** hivatott biztosítani. Az írók Anthony MK definícióját vették elő és vezetői szemszögből tekintettek rá. Weber és Schäffer szerint a controlling egy menedzsment funkció, amit a különböző alkalmazottak mellett többek között a controllerek végeznek, és amely alakítja a tervezési folyamatokat, figyelemmel követi a célok elérését és releváns információkkal látja el a vezetőket. Ebben az értelemben használva a controlling kifejezés közelebb áll az angolszász MK megközelítéshez.

A fentebb említett német szerzők könyveinek bevezető fejezetei részletesen kifejtik a controlling alapjait: annak meghatározását, s hogy miként kapcsolódik mindez a Németországon kívüli, különösen az USA-beli gyakorlatokhoz. A német írók effajta törekvései – vagyis az angolszász VSz és MK összehasonlítása a német controllinggal – nem jellemzőek az angolszász írókra. Mindez annak a jele - ahogy azt Lázár (2002) is megjegyezte -, hogy az angolszász hagyomány hatással vannak a német gyakorlatra, de ez fordítva nem igaz.

Érdekes módon a legtöbb angolszász író nem helyez annyira nagy hangsúlyt a funkcionális területekre, mint a németek. Majdnem minden német nyelvű tankönyv részletesen ecseteli az úgynevezett funkcionális controlling különlegességeit és eszközeit, úgy mint a marketing, logisztika, HR vagy a termelés controllingja.

Összefoglalva a német nyelvű tankönyvek áttekintését, két éles trend látszik kibontakozni. Egyrészt a különbségek kezdenek elapadni, köszönhetően az angolszász felfogás térhódításának a német nyelvterületeken. Másrészt a controlling korábbi értelmezése, miszerint az az információ biztosítására szolgáló eszköztár, kiszélesedett.

A német és angolszász értelmezések mellett a többi régió és ország menedzsmentkontroll értelmezése és gyakorlata is említést érdemelne. Irodalomáttekintésemben azért csak az angolszász és a német megközelítésekre összpontosítok, mert a **jelenkori magyar tudományágra** és gyakorlatra leginkább ezek voltak hatással. A két megközelítés párhuzamos, ám nem azonos mértékű hazai befolyása a magyarul használt kifejezéseket még a német nyelvterületen használt megnevezéseknél is jobban összekeverte.

A német tulajdonú vállalatcsoportok helyi leányvállalatai révén a német gyakorlatok és kifejezések sok kontinentális európai országba eljutottak, meghonosodtak, így Magyarországon is. A német anyanyelvű országokhoz hasonlóan Magyarországon is a controlling szó a legelfogadottabb név a szakterület leírására, eltekintve egy helyesírási különbségtől. A controlling szót “c-vel” vagy “k-val” is írhatjuk. Hazai szerzők ugyanakkor gyakran hangsúlyozzák, hogy a fogalom az angol ’control’ szóból származik (Francsovcics, 2005; Boda & Szilávik, 2005; Hanyecz & Kristóf, 2011; Körmendi & Tóth, 2011).

A mai magyar tudományos gondolkodásra és gyakorlatra a nemzetközi trendek mellett a magyar számviteli gyökerek is hatással vannak. Magyarországnak és más közép-kelet-európai országoknak, amelyek a keleti blokk tagjai voltak, csupán 25 évnyi modern controlling tapasztalata van. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a magyar gyakorlat és elmélet a nulláról építkezett volna a rendszerváltás után. Lázár László (2002) részletesen bemutatta, hogy mennyit és miként változott a magyar számviteli gyakorlat és a szakirodalom már a XX. század elejétől kezdve. Rámutatott, hogy az 1989-es rendszerváltás után a külföldi szakirodalom könnyű elérhetősége milyen nagy lökést adott a magyar akadémiai életnek és kutatásnak ezen a területen is.

A nemzetközi tudományos élet szereplői közül különösen Horváth Péter az, aki a mai napig kétségtelenül nagy hatással van a szakmára. A témában írt könyvét (Horváth, 1991) az elsők között fordították magyarra. Ez elérhetővé tett nyugati menedzsment gondolatokat a hazai közönség számára egy olyan időszakban, amikor a controlling gyakorlat hazai vállalatokban még nem volt elterjedve (Bodnár, 1997).



A manapság elérhető magyar nyelvű szakirodalom angol (Anthony R. N. & Govindarajan, 2009) és német nyelvű (Horváth & Partners, 2008) könyvek fordításaiból, valamint magyar írók könyveiből és értekezéseiből áll. Jelen fejezet további részei olyan hazai szakirodalmakra koncentrálnak, melynek szerzői valamilyen magyar intézményhez köthetők. Célom, hogy rávilágítsak arra, hogy melyek a fő különbségek és hasonlóságok a hazánkban uralkodó felfogás és a nemzetközi megközelítések között.

Boda és Szlávik (2005) a controllingot egy olyan szervezeti alrendszerként definiálja, amelynek célja, hogy növelje az irányítás hatékonyságát (Boda & Szlávik, 2005, p. 14). A controlling olyan eszközök összessége, amelyek segítik a vezetőket céljai elérésében. A hagyományos felfogást követve a szerzők kiemelik, hogy hiba lenne ezt az értelmezést értékteremtéssel felnagytítani. A controlling nem ad hozzáadott értékeket, csak a szervezeti értékteremtés határfokát növelheti.

A controllingot sokszor menedzsment alrendszerként értelmezik, ami a tervezéssel, éves tervezéssel, eltéréselemzéssel (a tervezett és a tényleges adatok összevetése) és döntéstámogató információk szolgáltatásával foglalkozik (Körmendi & Tóth, 2011; Tóth & Zéman, 2006). Minden szerző egyetért abban, hogy a controlling fő feladata a vezetői döntések támogatása. Ezzel egybecsengően Sinkovics (2012) menedzsmenttámogató funkcióként kezeli a controllingot, ami a szervezeti célok meghatározásában és elérésében támogatja a menedzsmentet. A controlling szolgáltatások az információszolgáltatásra, a döntéshozatal előkészítésére, elemzésre és ellenőrzésre fókuszálnak.

Az Anthony és Govindarajan könyv magyar fordításának előszavában Bodnár (2009) kiemeli, hogy a legnagyobb dilemma az, hogy a **controllingot vezetői funkciónak vagy a menedzsmentet támogató eszköztárnak tekintsük-e** (Bodnár, 2009). A fent bemutatott tankönyvi meghatározások inkább a második értelmezéssel vannak összhangban.

A controlling szó hazai értelmezése főként a német tradíciókat követi, s a költségszámításból ered. A német befolyás egy ékes példája, hogy a német mellett a magyar tankönyvekben is fontos szerepet játszik a funkcionális területek controllingja. Dénes és Lukács (2004) úgy határozta meg a funkcionális controllingot, mint a controlling azon részét, amely egy adott funkcionális terület kontrolljára összpontosít, így például a beszerzésre, értékesítésre, beruházásokra, termelésre, logisztikára vagy az IT-

re. Néhány mű kizárólag a funkcionális területek controlling problémáival foglalkozik (Dénes & Lukács, 2004), vagy csak egy konkrét funkcionális terület controllingjára fókuszál (Ambrus & Lengyel, 2011).

A controlling legfontosabb információforrását magyarul vezetői számvitelnek hívjuk. Ennek a szó szerinti fordítása 'management accounting', ami kissé félrevezető, mivel az angolszász 'management accounting'-ot csak részben fedi le. Bár sokszor szinonimaként kezelik őket, Körmendi és Tóth (2011) is kiemeli, hogy a 'management accounting' nemzetközi megfogalmazása gyakran lefedi a controlling teljes filozófiáját és eszköztárát, és nemcsak a vezetői számvitelét.

A vezetői számvitel a controlling rendszer részeként foglalkozik

- költség- és teljesítményszámítással és
- beruházásgazdaságossági és pénzügyi számításokkal (Horváth & Partners, 2008).

A költség- és teljesítményszámítás összegyűjti, feldolgozza és elemzi a vonatkozó információkat. Sokféle tevékenységet lefed, kezdve azzal, hogy meghatározza a költségek és bevételek gyűjtésének struktúráját: költségnemeket, költséghelyeket és költségviselőket definiál, költségfelosztási, költségszámítási és eltéréselemző módszereket dolgoz ki. A hazai megközelítés egyértelműen a német költségszámítási hagyományt követi a költségnem, költséghely és költségviselő számítás hármas rendszerével. E három alrendszerből származó adatokra épülnek a gazdaságossági számítások és értékelések.

Némileg más megközelítést képvisel a "Vezetői számvitel" című tankönyv (Bosnyák, Gyenge, Pavlik, & Székács, 2010). Ennek szélesebb pénzügyi számviteli háttérrel rendelkező szerzői az angolszász VSz gyökereire építették koncepciójukat, amely szorosan kapcsolódik a pénzügyi számvitelhez. Szerintük a vezetői számvitel célja a PSz rendszerekből szerzett adatokon alapuló vezetői döntéshozatal támogatása. Bár az információforrás itt elsősorban a pénzügyi számvitelre korlátozódik, a felsőoktatásban használt tankönyv nemcsak a költségszámítás és az eltéréselemzés problémáit tárgyalja, hanem ezeken túlmutató témákat is bemutat, úgy mint az árképzés és a teljesítménymérés.

## 2.2 Gyakorlati megközelítés

---

A menedzsmentkontroll egy olyan kutatási terület, mely a gyakorlatot követi. A kutatóknak csupán a vállalati gyakorlatban már régóta tetten érhető jelenségek megértésére, magyarázatára van lehetőségük. Néhány eset kivételt képez, mint például a Balanced Scorecard, mely erősen a kutatói, elméleti oldalról táplálkozott, s csak ezt követően terjedt el a gyakorlatban. A jellemző eset azonban inkább az, hogy a gyakorlat fejlődése megelőzi az elmélet fejlődését. Éppen ezért fontos az MK jelenségének második típusú értelmezése, azaz a gyakorló szakemberek és az őket tömörítő egyesületek, szervezetek által hirdetett megközelítések tanulmányozása.

Az előző alfejezet értelmében a menedzsmentkontroll egy vezetői tevékenység, melyet formális rendszerek támogatnak. Ezeket a formális rendszereket a szervezet tagjai működtetik, akik az itt hivatkozott gyakorló szakemberek. Mind a szakmában foglalkoztatottak megnevezése, mind a terület megnevezése regionálisan eltérő. *“Az USA-ban ... a kutatók elsősorban a ‘vezetői számvitel’ kifejezését használják, s ez magában foglalja mindazt, amit a legtöbb ... európai kutató menedzsmentkontrollnak hív”* (Strauß & Zecher, 2013, p. 242).

Az angolszász országokban a szakmabeliek általánosan elfogadott megnevezése a ‘vezetői számviteli szakember’, melyre az őket tömörítő szakmai szervezetek (CIMA, CIGMA, IMA) nevei is utalnak, Szinte minden angol nyelvterületen dolgozó gyakorlati szakember tagja e szervezetek valamelyikének. Vezetői számviteli szakemberré válni releváns felsőfokú diploma nélkül is lehet, mert a megfelelő és elfogadott képzést a szakmai szervezetek az egyetemi képzést követően biztosítják. A tagok munkával töltött első éveikben végzik tanulmányaikat. Sikeres vizsgák és legalább három év munkatapasztalat szükséges ahhoz, hogy valaki hivatalosan elismert és bejegyzett vezetői számviteli szakember legyen.

A controller kifejezés is ismert az angolszász területeken. Az egyik legismertebb és legrangosabb szervezet, a Pénzügyi Vezetők Nemzetközi Szervezete (Financial Executives International, FEI) 1931-ben Amerikai Controllerek Intézménye (Controllers Institute of America) néven alakult. 1962-ben változtatott nevet azzal a céllal, hogy a szakmabeliek széles körét tömörítse.

A vezetői számviteli szakembereket néha controllereknek is hívják az angolszász íráskor (lásd például de Loo és társai cikkét (2011)). Jobb azonban, ha az olvasó figyelmes, mert

a controller kifejezést jellemzően jóval tágabb értelemben használják, főleg az USA-ban. Sathe (1983) az ‘erős’ controllerekről szóló gyakran hivatkozott cikke egyértelműen úgy beszél a controllerekről, mint szervezeti tagokról, akiknek pénzügyi számviteli és belső kontroll feladataik is vannak.

A „The Controller’s function” című könyv (Bragg, 2011), mely „The Work of Management Accountants” alcímet viseli, azt sugallja címadásával, hogy a controllerek feladata a (tágra értelmezett) vezetői számvitel. De a szerző egyértelművé teszi, hogy a controller felelőssége túlmutat a VSz-en. A tervezés, költségszámítás, pénzügyi elemzés és kontroll feladatain kívül a controller könyvelési feladatokat is ellát, tárgyi eszközökkel kapcsolatos elszámolásokat végez, adózással, pénzügyi beszámolókkal és belső audit témákkal is foglalkozik.

Az Amerikai Számviteli Egyesület (American Accounting Association, AAA) 1958-as Vezetői Számviteli Bizottsága így összegezte a szakma lényegét:

*“Megfelelő technikák és koncepciók segítségével egy egység történeti és előrevetített gazdasági adatainak feldolgozása annak érdekében, hogy a vezetők támogatást kapjanak indokolható gazdasági céljaik tervezéséhez és ezen célok elérése irányába mutató racionális döntések meghozatalához. Ez olyan módszereket és koncepciókat foglal magába, melyek szükségesek a hatékony tervezéshez, alternatív üzleti akciók közti választáshoz, a teljesítmény értékelésén és magyarázatán keresztül megvalósuló kontrollhoz.”* (American Accounting Association, 1972, p. 1)

Az azóta eltelt időszakban a szakmai szervezetek által adott definíciók alapvetően abban változtak meg, hogy a szolgáltató jelleg hangsúlyosa nőtt, a felhasznált eszközök részletes listája viszont kikerült a meghatározásokból. A vezetői számviteli szakemberek szerepe, jelentősége, a szolgáltató jelleg a definíciók alapján folyamatosan erősödik. A fenti, 1958-as meghatározás a szakma fő szerepét az adatfeldolgozásban látta, mely adatfeldolgozás a vezetőket támogatja. 1972-ben az AAA már így fogalmazott: *“a vezetői számvitel szerepe magában foglalja a szervezet teljes formalizált információs funkcióját”* (1972, p. 2). 1982-ben a szintén USA-beli szervezet, a Vezetői Számviteli Szakemberek Intézete (Institute of Management Accountants, IMA) némi különbséget tett a pénzügyi és a vezetői számvitel között, bár a fókuszban még mindig a tranzakciók és megfelelőség biztosítása állt. Ez csak az ezredforduló után változott meg. 2008-ban az IMA álláspontja már az, hogy *“a vezetői számvitel egy olyan szakma, mely a vezetői döntéshozatalban*

*való partneri részvétellel jár ... annak érdekében, hogy támogassa a vezetőket a szervezet stratégiájának kidolgozásában és megvalósításában”* (Institute of Management Accountants, 2008, p. 5).

Az Okleveles Vezetői Számviteli Szakemberek Nemzetközi Intézete (Chartered Global Management Accountant, CGMA, mely az amerikai és az európai piacot is lefedő két, neves szervezetet egyesít) azt tette közzé honlapján 2014-ben, hogy a vezetői számvitel feladata a fenntartható üzleti siker elősegítése (CGMA, 2014). A fókusz tehát megváltozott: a vezetők támogatásáról az önálló jogon való értékteremtés felé mozdult el. A Vezetői Számviteli Szakemberek Intézete (Chartered Institute of Management Accountant, CIMA) szintén az üzleti sikert hangsúlyozza, s a vezetői számvitelt úgy határozza meg honlapján, mint ‘pénzügyi számvitel plusz hozzáadott értékkel rendelkező szolgáltatások’.

Ennél elterjedtebb azonban az a tankönyvekben is gyakran hangsúlyozott felfogás (lásd előző alfejezet), mely szerint a pénzügyi számvitel és a vezetői számvitel két különböző, bár szorosan kapcsolódó alrendszer. A különbség az információk végfelhasználójában rejlik. A pénzügyi számvitellel ellentétben a vezetői számvitel belső feleknek ad információkat rugalmas, jövőorientált módon, s kezét nem kötik meg a számviteli szabályozások (Horngren et al., 2011). A vezetői számviteli információk ugyanakkor főleg, de nem kizárólag pénzügyi számviteli adatokból táplálkoznak.

A **német nyelvterületen** a szakmabeliek megnevezése a **controller**. A controller kifejezés az amerikai controller szóból ered, s onnan vette át a német nyelv, német kiejtéssel (Ahrens & Chapman, 2000; Horváth, 2011; J. Weber & Schäffer, 2014).

A korábban említettek szerint Nagy-Britanniában a CIMA szárnyai alatt szerveződnek a szakmabeliek, tőlük kapják az oktatást. Németországban a controlling oktatás inkább az egyetemi képzés része. A német controllerek gazdálkodástudományt tanulnak és ritkán találkozunk olyan gyakorló controllerrel, akinek nem gazdasági diplomája van (Ahrens & Chapman, 2000). A német Controller Egyesület (Controller Verein, CV) is kínál különböző továbbképzéseket, workshopokat, de az aktív controllerek kisebb részét tudhatja csak tagjai között.

A német nyelvterületen elterjedt controller kifejezést a kontinentális Európán kívül is sokan használják. A megnevezések azonossága mögött azonban gyakran különböző

funkciók rejljenek. Érdeemes tehát ellenőrizni, az adott forrás mit is ért az alatt, hogy controller.

A német szerzők a 'controllership' kifejezést javasolják a controlleri feladatok halmazának megnevezésére annak érdekében, hogy áthidalják a német és az angolszász iskola közti elnevezésbeli különbségeket (Horváth, 2011; Jung, 2011; J. Weber & Schäffer, 2014). A tengerentúlon ugyanakkor sokkal tágabb értelemben használják a 'controllership' kifejezést. Az USA-központú Pénzügyi Vezetők Nemzetközi Szervezete (FEI) a 'controllership' 7 funkcióját azonosítja, melyek közül csak a következő három tartozik vezetői számvitel és a menedzsmentkontroll területei közé: tervezés, beszámolás és értelmezés, értékelés és tanácsadás. Ezen kívül a 'controllership' alá sorolja az adózás, kormányzati beszámolás, eszközgazdálkodás és egyéb számítások témáit is. Ez ismét arról tanúskodik, hogy az angolszász gyakorlatban a PSz és a VSz elhatárolása kevésbé éles, s a legtöbb esetben egy munkavállaló mindkét területtel foglalkozik. Weber és Schäffer írása részletesen tárgyalja ennek okait (2014, p. 6).

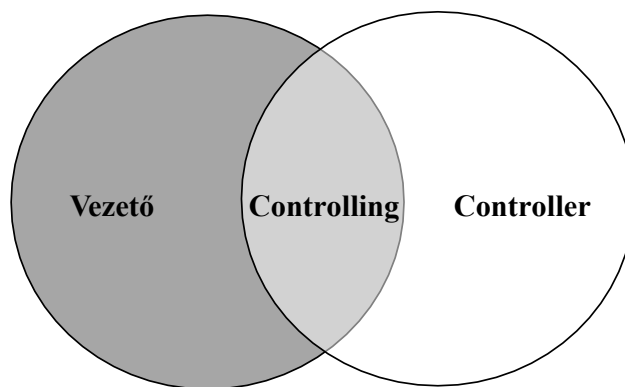
Ezzel szemben kontinentális európai felfogás a controllingot egyértelműen elhatárolja a pénzügyi számviteltől (avagy könyveléstől), a belső ellenőrzéstől és a treasury funkciótól. Ezek egy lehetséges klasszifikációs rendszerét mutatja be például Jung (2011, p. 10).

A két német szakmai szervezet, a Nemzetközi Controller Egyesület (International Controller Association, ICV) és a Nemzetközi Controlling Csoport (International Group of Controlling, IGC) legutóbbi kiadványában a controllingot olyan vezetői tevékenységként jellemezte, mely a német vállalatok egyik kulcs sikertényezője (IGC & ICV, 2012, p. 2). A controlling vezetői tevékenységként való értelmezése az angolszász menedzsmentkontroll koncepcióval vág egybe. Ezen gondolatra alapozva Deyhle nem javasolja, hogy a controllerek szervezeti egységét controlling szervezetnek hívjuk. Ez a kifejezés ugyanis arra utal, hogy a controlling kizárólag a controllerek feladata.

**Magyarországon** a németes írásmód (**controller**) és a magyarosított írásmód (kontroller) is használatos a szakmabeliek megnevezésére. Mindemellett a ma Magyarországon működő vállalatokban - főleg az angolszász anyacéggel rendelkező hazai leányokban - számos más megnevezést találhatunk: pénzügyi elemzők, pénzügyi szakértők, adatelemzők, üzleti elemzők sokasága nem mást végez, mint controlleri feladatokat.

Az oktatási és intézményi háttér tekintetében a magyar gyakorlat a németet követi. A Magyar Controlling Egyesület (MCE) 1993-ban alakult. A német IGC-hez hasonlóan az MCE is csak a hazai controllerek töredékét egyesíti, s kínál nekik különböző témájú workshopokat, kétévenkénti konferenciát. A controlling oktatás az egyetemi oktatás szerves része. Bevezető kurzusok már alapszakos hallgatók számára is elérhetők, mesterszakos hallgatók pedig controlling szakirányt is választhatnak.

A controlling jelentésének értelmezésekor az MCE a német partnerszervezet, az ICV állásfoglalására hivatkozik (IGC & ICV, 2012). Albrecht Deyhle gondolatai köszönnek vissza ebben (Deyhle & Hauser, 2010), mely gondolatok egybecsengenek Horváth (2011) 'controllership' koncepciójával. A controlling lényegét két, egymással részlegesen átfedésben lévő kör jeleníti meg (2. ábra). A controlling a két kör, a vezető és a controller metszetében helyezkedik el, azaz a vezetői tevékenységnek azon része, melyet a controller támogat.



2. ábra: Controlling, mint a vezető és a controller közti interakció

Forrás: ICV, 2012, Albrecht Deyhle nyomán

Ez az alfejezet a gyakorló szakembereket tömörítő szervezetek fogalomhasználatát és fogalomértelmezéseit mutatta be. A következő alfejezet a kutatók szemszögéből tekint a témára.

## 2.3 Kutatói megközelítés

---

A tankönyvek csak azon MKR koncepciókat tartalmazzák, melyek a kutatások során már kikristályosodtak. Éppen ezért az aktuális kutatások áttekintése érdekes, új, habár kevésbé kiforrott meglátásokkal gazdagíthatja a képet. Új elméleti alapokat adhat, melyek az oktatásban még nem jelentek meg. Jelen alfejezet célja a kutatói megközelítések feltérképezése, az MK fogalmának harmadik fajta értelmezése.

Már elhelyezni is nehéz a menedzsmentkontroll témakörét a tudományos folyóiratok térképén (29. ábra a mellékletben). A formális MK témákat az (angolszász) tudományos folyóiratok jellemzően ‘vezetői számvitel’ (management accounting) címszó alatt kezelik, így a számvittel, szerveztanulmányokkal és menedzsmenttel foglalkozó folyóiratok közös metszetében kell keresni helyüket.

Ezen folyóiratokban közölt cikkekből kétfajta publikáció kiemelkedően hasznos az MK kutatói értelmezésének megértésében: az irodalomáttekintő cikkek és azok a tanulmányok, melyek elsődleges célja az MK koncepció(k) bemutatása. Strauss és Zecher (2013) egy tanulmányban összegezték, hogy a hatvanas évektől kezdve milyen MKR felfogások, értelmezések jelentek meg a tudományos írásokban. Ezek közül a legnagyobb hatású elméletek ma már a tankönyvekben is visszaköszönnek.

A MKR átfogó megértésére törekvő egyik legújabb írás Malmi és Brown (2008) nevéhez fűződik, akik az elmúlt 40 év irodalmának szintézise alapján egy MKR tipológiát dolgoztak ki. A szerzők az MKR-t tágan értelmezve öt fő részt azonosítottak: tervezés, kibernetika, ösztönzés és javadalmazás, adminisztratív és kulturális kontroll. Az adminisztratív kontroll (szabályok, eljárások, irányítási és szervezeti struktúra) képezi a kontroll rendszerek alapját. A kulturális kontroll a kontrollmechanizmusok széles skáláját foglalja magában, értékeken, hiedelmeken, a szervezetbe rögzült normákon keresztül valósul meg.

A formális MKR a többi három kontrolltípushoz kapcsolódik: a tervezéshez, a kibernetikai kontrollhoz, a javadalmazási és ösztönzési rendszerhez. A kibernetikai kontroll a visszacsatolás hagyományos folyamatán keresztül a budgeting (éves tervezés), a pénzügyi, nem pénzügyi és hibrid mutatószámokat foglalja magába, a szerzők besorolása szerint.

Az MK értelmezéseket fókuszba állító tanulmányok mellett az irodalomáttekintő cikkek is képet adnak arról, hogy a kutatók mit tekintenek az MK részének, s mit nem. Otley és



kollégái (Berry, Coad, Harris, Otley, & Stringer, 2009) által jegyzett áttekintő cikk az MK újonnan felkapott témaköreit azonosítja: stratégiai kontrollt támogató döntéshozatal, stratégiai kontrollt támogató teljesítménymenedzsment, a teljesítménymérés és menedzsment kontroll modelljei, MK az új szervezeti formákban, a kontroll és kockázat kapcsolata, a kultúra és a kontroll kapcsolata. Ezen témakörök alatt tárgyalt témák egy része (például a mutatószámrendszerek, Balanced Scorecard) minden kétséget kizáróan a formális MK részei, de számos egyéb téma (pl. heurisztikák a döntéshozatalban) ezen kívül esik.

A MK szakirodalmi alapértelmezése a szűk értelmezés, azaz csak a formális kontrollmechanizmusokra vonatkozik. Az irodalomáttekintések is bizonyítják, hogy a formális kontroll gyakorlatok állnak a kutatói érdeklődés középpontjában. Hesford és társai (2006) a megelőző 20 év formális MK és VSz kutatásait tekintették át. Tíz vezető folyóiratban 1981 és 2000 között megjelent cikkek alapján három fő területre bontották a formális MK-t:

- költségszámítás (pl. költségallokáció, költségszámítási eljárások),
- kontroll gyakorlatok (ideértve az éves tervezést, a teljesítménymérést és értékelést) és
- egyéb kapcsolódó gyakorlatok, úgy mint a számviteli információs rendszer vagy a belső elszámolóárak képzése.

Az aktuális kutatási témák egy másik osztályozását adja egy 2008 és 2010 között, négy vezető folyóiratban megjelent cikket áttekintő tanulmány (Harris & Durden, 2012):

- menedzsmentkontroll: éves tervezés, szervezeti kontroll, teljesítménymérés és értékelés,
- költségszámítás és
- intellektuális erőforrások menedzsmentje.

Az intellektuális erőforrások menedzsmentje itt olyan egyéb témákat takar, mint a tudásmenedzsment, a számviteli információs rendszer, a vezetői információk megjelenítése és a szervezeti tanulás.

Az irodalomáttekintő cikkek ilyen típusú osztályozásait a kutatási témák megválasztása erősen befolyásolja. Bizonyos témák adott időszakokban nagyon felkapottak a kutatók körében, másokról pedig alig olvashatunk, holott a napi gyakorlatnak továbbra is (vagy már) szerves részei.

Az, hogy mi foglalkoztatja a mindennapokban a vállalatokat, az leginkább a német nyelvű controlling folyóiratokban köszön vissza. Ezen újságok a gyakorló szakembereket célozzák meg, s a való világ igazi problémáival foglalkoznak. A cikkek pragmatikusak, nem követik a tudományos tanulmányok szigorú struktúráját. A jellemzően 4-8 oldalas írások kötetlen formában vetnek fel aktuális MK témákat (pl. beszámolás felhő alapú rendszerek segítségével), illetve mutatnak be innovatív megoldásokat, melyeket egyik vagy másik cég sikeresen alkalmazott a közelmúltban. Az angol nyelvű tudományos folyóiratokból jól ismert szerzők is sokkal gyakorlatiasabb írásokkal jelennek meg, ha német lapokban publikálnak (v.ö. Goretzki és társai (2013) által a 'Management Accounting Research'-ben publikált cikket és Goretzki és társai (2014) német írását a 'Controlling & Management Review'-ban, mindkettő a a controller változó szerepéről szól).

A német controlling folyóiratok szerzői nemcsak a tudományos világból kerülnek ki, hanem gyakran gyakorló szakemberek. Az egyetemi tanárok és a vállalatvezetők által közösen jegyzett cikkek sem ritkák. A tudományos és a vállalati szféra együttműködése intenzív, tetten érhető, szemben az angol nyelvű tudományos folyóiratokkal, melyekben közölt kutatói munkák némelyikéből teljességgel hiányzik a gyakorlati relevancia.

Mivel a cikkek nem kutatás orientáltak, a meghatározások, definíciók tárgyalása nem részletes. Sok esetben egy-egy ismert kifejezés sajátos, helyi interpretációját mutatják be. Így például a BASF cégcsoport csoportszintű controlling vezetője a WHU (Otto Beisheim School of Management) egyetemi tanárával közösen értelmezi, hogy mit jelent a controlling a BASF-nél: a BASF gazdasági helyzetének vezetői megértését hivatott biztosítani (Hagen, 2014).

A tudományos jellegű német cikkek gyakran a tankönyvekhez (melléklet 26. táblázata) nyúlnak vissza. A német irodalom tanulmányozása alapján Jaroschinsky és Sekol (2014) négy controlling területet azonosított: tervezés, kontroll, a vállalat és környezetének monitoringja, valamint a vezetők felé történő információszolgáltatás és kommunikáció.

Wagenhofer (2006) 240, német szerzőségű, német és nemzetközi folyóiratokban 1998 és 2004 között megjelent cikket elemzett. A német irodalom elemzéséből a controlling témák alábbi érdekes rendszerezése adódott:

- Költségszámítási rendszerek

- Vezetői számvitel a döntéshozatal támogatására (költségszámítás a döntéshozatal támogatására, termeléstervezés, árazás)
- Költségmenedzsment és stratégia (költségmenedzsment, tevékenységalapú menedzsment, célköltség-számítás, benchmarking, Balanced Scorecard használata stratégiai döntésekhez)
- Értékalapú menedzsment
- Kockázatmenedzsment
- Menedzsmentkontroll (eltéréselemzés, vezetői ösztönzés, teljesítménymérés, tervezés, tőke tervezés, elszámolóárak képzése)
- A controllerek szerepe

A controller szerepe nem véletlenül került külön pontba, a gyakorlatorientált német szaklapok visszatérő témája ez. Wagenhofer (2006) azt is kiemelte, hogy a költségszámítási témák (az első három a felsoroltak közül) gyakoribbak a német folyóiratokban, míg a tágabb MK témák inkább az angolszász lapokban kapnak helyet. A szerző szerint ez azt bizonyítja, hogy a német controlling tradíció inkább a költségszámításon alapszik, semmint a menedzsmentkontrollon.

A magyar, MK témákat megjelentető tudományos folyóiratok közül a legmagasabb besorolású lap a Vezetéstudomány, mely a menedzsment témák széles körét befogadja. Kizárólag controllinggal a 2006-ban alapított 'A controller' című folyóirat foglalkozott, melyet aztán összevontak 'A könyvelő' című lappal. Ma 'Számviteli tanácsadó' címmel adják ki a lapot, mely elsősorban pénzügyi számviteli és könyvvizsgálati témákat tárgyal. A keletkezett űr kitöltésére elindították a 'Controller Info' című folyóiratot, mely a hazai gyakorlati és elméleti szakemberek controlling témájú cikkeinek első számú fóruma kíván lenni. Ezen túlmenően más tudományágakat gondozó folyóiratok is megjelentetnek MK vonatkozású publikációkat, melyek például egy iparág controlling sajátosságait mutatják be (lásd például Bodnár és Papik (2013) cikkét a magyar egészségügyi controllingról) vagy funkcionális területek controllingjáról szólnak (lásd például Fábíán (2013) írását a hazai vállalatok logisztikai controllingjáról).

A német publikációkhoz hasonlóan a hazai szakcikkek is jellemzően megcélazzák mind az elméleti, mind a gyakorlati szakembereket. A cikkek sok esetben valamely eszköz, megoldás hazai környezetben való alkalmazásáról szólnak és / vagy a nemzetközi szakirodalom magyar nyelvű összefoglalását, szintézisét adják. Az eredeti kutatási eredményeket bemutató tanulmányok a publikációk kisebb felét teszik csak ki. Saját

kutatási eredményeket jellemzően PhD disszertációk alapján közölnek fiatal kutatók, vagy olyan nagyobb kutatási programból kerülnek ki ezek az írások, mint például a Versenyképesség Kutatás a Budapesti Corvinus Egyetemen. Az alfejezet hátralévő részében a hazai kutatók megjelent cikkei alapján áttekintem, hogy **a magyar szakemberek mit tekintenek az MK illetve a controlling területéhez tartozónak.**

Dobák és társai (1997) egy, a magyar profitorientált szervezetek controlling eszközeit vizsgáló korai tanulmányukban a menedzsmentkontroll egy olyan definícióját adták, mely akkoriban újdonságnak számított magyar gyakorlatban. A menedzsmentkontrollt vezetői tevékenységként definiálták. A controllingot pedig vezetői tevékenységként és az azt támogató irányítási alrendszerként, melynek részei a költség- és teljesítményszámítás, az operatív tervezés és a vezetői beszámolás (Dobák et al., 1997, p. 14). A teljesítménymenedzsment ebben az értelmezésben a beszámolás része. Az árazás, a transzferárazás és a felelősségi és elszámolási egységek témáit pedig a költség- és teljesítményszámítás fedi le.

Bodnár (1999) controlling tanulmánya felelősségi és elszámolási egységekkel, stratégiai, üzleti és operatív tervezéssel, vezetői beszámolással, költség és teljesítményszámítással, valamint elemzési módszerekkel foglalkozott. A költségszámítás témájának mélyreható vizsgálata Lázár (2003) nevéhez fűződik. A költségszámítást, mint vezetői eszköztárt definiálta, mely az erőforrásfelhasználás folyamatának mérésével, értékelésével és tervezésével foglalkozik, s amely támogatja a döntéshozatalt, valamint a vállalatban belüli értékteremtés jobb koordinálását.

A hazai kutatók által leggyakrabban vizsgált alrendszer a teljesítménymérés és -értékelés (a mérés és értékelés fogalmainak elhatárolását adja Székely, 2005, p. 57). A teljesítménymérés elsődleges, bár nem kizárólagos információs bázisa a vezetői számviteli rendszer. Székely (2006) arra hívja a figyelmet, hogy további alrendszerek is szorosan kapcsolódnak a teljesítményméréshez és -értékeléshez: az emberi erőforrás és a stratégiai menedzsment. Wimmer (2000) a logisztikai és termelési alrendszerek szerepét emelte ki, mint további információs bázisok.

De vajon miért van szüksége a szervezeteknek teljesítménymérésre és -értékelésre? Milyen előnyre tehetnek szert a vállalatok, ha jó a teljesítménymenedzsmentjük? Wimmer (2000) szerint a teljesítménymérés jobb döntéshozatallalhoz vezet az értékteremtő folyamatokban. A végső cél, hogy a vállalati értékteremtést elősegítse. Értéket lehet

teremteni és maximalizálni a vevő számára, a tulajdonosok számára, a tágabb környezet érintettjei számára stb. Ezek közül a tulajdonosi értékteremtés koncepciója volt legnagyobb hatással az MKR-eket vizsgáló hazai kutatók munkáira (Fónagy-Árva, 2006; Kazainé Ónodi, 2008; Turner A., 2003; Tirnitz, 2012). A témában publikáló szerzők szerteágazó eredményeket tettek közzé arról, hogy az MKR-ek szándékolt értékorientációja miben és milyen mértékben nyilvánul meg.

## 2.4 Saját megközelítés

---

Az angolszász, a német és a magyar MK megközelítések bemutatása után az áttekintett irodalom egyfajta szintézise következik. A szintézis egyben megadja a fogalmak azon interpretációját, melyet e disszertáció hátralévő fejezeteiben követek.

**A menedzsmentkontroll a szervezeti tagok viselkedésének befolyásolásáról szól** (R. Anthony & Govindarajan, 2006; K. Merchant & Stede, 2012). Számos különböző módon lehet befolyásolni a magatartást. A menedzsmentkontroll tág értelemben mind formális, mind informális mechanizmusokat magában foglal. Ezen kontroll típusok nem egymást kizáróak, hanem egymás mellett élnek a szervezetekben, eltérő intenzitással.

A kontrolltípusok egy lehetséges osztályozását adja Merchant és Van der Stede (2012). Megközelítésük hasonló Ouchiéhoz (1980), de ők nem három, hanem négy típust azonosítottak: cselekvés, személyi, kulturális és eredménykontroll. A cselekvéskontroll a menedzsmentkontroll egyik legközvetlenebb formája, ahol a munkavállalók tettei, tevékenységei állnak a kontroll fókuszában. A cselekvéskontroll egyik legelterjedtebb formája az adminisztratív magatartáskorlátozás, mint például az alsóbb szintű vezetők hatáskörének korlátozása, csökkentése. A személyi kontroll az emberi természetre épít, mely szerint a munkavállalók hajlamosak saját magukat motiválni és kontrollálni. A munkatárs-kiválasztás, a képzések, munkakörök megfelelő alakítása a személyi kontroll tipikus eszközei. A kulturális kontroll csoportértékekre, normákra építve befolyásolja az egyén magatartását.

Merchant and Van der Stede (2012) negyedik kontrolltípusa a pénzügyi eredménykontroll, melyet 'korlátozott és taktikai' menedzsmentkontrollnak (Macintosh & Quattrone, 2010), vagy még inkább **formális menedzsmentkontrollnak** is neveznek (R. Anthony & Govindarajan, 2006). Ugyanakkor ez *„csak része, habár nagyon fontos része a kontroll mechanizmusok teljes spektrumának, mely a vezetők és alkalmazottak*

*tetteinek motiválására, ellenőrzésére, mérésére és szankcionálására szolgál*” (Macintosh & Quattrone, 2010, p. 2).

A MK kutatók, szerzők leginkább a formális kontrollal foglalkoznak. A formális menedzsmentkontroll eszközeit ugyanakkor az angolszász irodalom leginkább vezetői számvitel (management accounting) címszó alatt tárgyalja. A ‘management accounting’ tág értelemben magában foglalja mindazt, amit formális menedzsmentkontroll alatt értünk, azaz a stratégiai, üzleti és operatív tervezést, teljesítménymérés és –értékelést, vezetői beszámolást is. Éppen ezért az irodalomáttekintés során gyakran kerülnek elő olyan publikációk, melyek címe ‘management accounting’ témamegjelölést tartalmaz.

A ‘management accounting’ szűk értelemben a magyar vezetői számvitelnek felel meg, s a MK bázisát képezi. A vezetői számvitel információs bázisa pedig a költségszámítás, melynek célja és feladata a költségek (és bevételek) költséggyűjtési objektumonként való gyűjtése, mérése, úgy mint a vevők, termékek, szolgáltatások, projektek stb.



3. ábra: A menedzsmentkontroll és kapcsolódó fogalmak saját értelmezése

Forrás: saját szerkesztés

A magyar és német nyelvterületen használt controlling kifejezés egy vezetői alrendszer jelöl, melynek eszköztára a formális menedzsmentkontrollnak feleltethető meg. A 3. ábra összegzi a használt fogalmakat értelmezését, s azok egymáshoz való viszonyát.

Az informális kontrollmechanizmusok fontosságának tudatában jelen disszertáció a formális MK-ra fókuszál. A funkcionalista megközelítéssel összhangban a kutatás során az MK szisztematikus (formális) aspektusait vizsgálom. Ahogy Anthony megállapította, *“nagyon nehéz, vagy csak nagyvonalakban lehetséges rögzíteni a vezetők megfelelő lépéseit, amikor olyan helyzettel kerülnek szembe, amely nem illeszthető bele a formális rendszer kereteibe”* (R. Anthony & Govindarajan, 2006, p. 6). Az olyan informális kontroll mechanizmusok kutatása, mint a például kulturális kontroll, más elméleti alapokat kíván meg.

Habár az angolra fordított írások gyakran használják a controlling kifejezést, a ‘controlling’ alatt az eredeti angolszász irodalom mást ért. Jelen disszertáció fókuszában a formális menedzsmentkontroll rendszerek állnak, melynek – értelmezésem szerint - ekvivalens magyar megnevezése a controlling rendszer.

**A controller** kifejezés a szervezet azon munkavállalóit jelöli, akik **formális kontrollrendszerek segítségével támogatják a vezetőket menedzsmentkontroll tevékenységeik ellátásában.**

### 3 A KUTATÁSOKBAN ALKALMAZOTT ELMÉLETEK ÉS MÓDSZEREK

---

A menedzsmentkontroll tanulmányozására a kutatók különféle módszereket használnak, s az elméletalkotás nézőpontjai is változatosak. Az MK empirikus kutatása az elmúlt évtizedekben jelentősen átalakult mind a kutatás fókuszát, mind a kutatás módszereit illetően. Olyan új elméletek jelentek meg, amelyeket korábban nem alkalmaztak. Az MK új elméleti megközelítéseket és kutatási módszereket kölcsönzött más tudományágak területéről, s eközben a korábban elterjedt módszerek jelentősen veszítettek népszerűségükből.

Ez a fejezet egy rövid áttekintést ad olyan jelenkori kutatásokban használt elméletekről és módszerekről, melyek témája a controllerek szerepe és az általuk alkalmazott MK eszközök. Ez segíti a saját kutatás későbbi elhelyezését a paradigma térképén.

#### 3.1 Objektivista szemléletű hagyományos elméletek

---

Az objektivista megközelítés képviselői a szervezet struktúráját, rendszerét olyan valós létezőnek tekintik, amivel a kutató közvetlenül kapcsolatba kerülhet. Az objektivista kutatók azt feltételezik, hogy a kontroll és a számvitel gyakorlata önmagában kutatható, megismerhető és megmagyarázható. A szervezeti minták és a kapcsolatok meghatározása alapján előrejelzések készíthetők. Az MK kutatások területén a múlt században azok az elméletek voltak a meghatározóak, amelyek ezen objektivista episztemológiai feltételezésekre épültek.

Az MK kutatások főáramának tekinthető elméleteket a Burrell és Morgan (1979) által leírt 2x2 mátrix sémája funkcionalista paradigmaként összegzi. A funkcionalisták objektivista álláspontot követnek, szerintük a szervezeti jelenségek, mint például az MK rendszerek, a szervezet tagjaitól függetlenül léteznek. A funkcionalista paradigma a szabályozásra és a stabilitásra épülő társadalmi elméletekre támaszkodik, s középpontjában a meglévő rendszer hatékonyságának javítása áll. A funkcionalisták a hatalmat és a politikai rendszert adottságnak tekintik, szemben a radikálisokkal. A radikális strukturalista és humanista paradigmák részletes tárgyalása azonban túlmutatna a jelen értekezés keretein. Ez az alfejezet az MK funkcionalista kutatói által alkalmazott főbb elméletek leírására



szorítkozik, amit néhány újabban alkalmazott, szubjektivista megközelítésű elmélet bemutatása követ majd a következő alfejezetben.

A VSz és az MK kutatás eredetileg szorosan kapcsolódott a közgazdaságtanhoz. A múlt században a kutatók elsősorban matematikai modelleket alkalmaztak és fejlesztettek ki, s a kutatások elméletét főként a szervezeti gazdaságtan olyan területeiről vették, mint a tranzakciós költségek elmélete vagy az ügynökelmélet. A tranzakciós költségek gazdaságtanának első változata (Coase és Williamson) megmagyarázta, miért léteznek vállalatok. Feltételezték a racionalitást és a profit maximalizálását. A mai MK kutatásban ez a közelítés már ritka, de jelen van: tipikusan az outsourcing döntések elméleti alátámasztására használják (Sedatole, Vertos & Widener, 2012).

Az ügynök elmélet, más néven a megbízó-ügynök modell, egy olyan gazdasági modell, ami a várható haszon elemzésén alapszik. Az ügynök-elméletre épülő publikációk leginkább azt az alapvető kérdést vizsgálják, hogy miként lehet optimális ösztönzési, javadalmazási csomagokat kidolgozni. Bár ezek a közelítések olyan megkérdőjelezhető előfeltevéseken alapulnak, mint például a szereplők racionalitása, mégis máig használatosak teljesítményarányos kompenzációt tárgyaló tanulmányokban. Napjainkban a teljesítménnyel és az ösztönzéssel foglalkozó kutatások már figyelembe veszik, hogy a gyakorlatban az ösztönzésnek léteznek szubjektív, illetve nem anyagi természetű elemei is. Bár a megbízó-ügynök elméleten alapuló kutatások még mindig matematikai modellekkel dolgoznak, megkísérlik mérni a „mérhetetlen” szubjektív tényezőket. (Bol & Smith, 2011; Woods, 2012; Grabner & Moers, 2013b). S éppen a szubjektivitás bevonása miatt a jelenlegi teljesítmény-kutatások gyakran támaszkodnak a kognitív tudományok, a motivációs elméletek új felismeréseire is.

A szervezetelméletek közül a legjelentősebb hatást minden bizonnyal a kontingenciaelmélet gyakorolta a múlt századi menedzsmentkontroll kutatásokra. A kontingenciaelmélet eredeti kutatási fókuszát a szervezeti formák vizsgálata jelentette, mely szervezeti formák befolyásolják a szervezeti hatékonyságot. Nem létezik egyetlen optimális megoldás a szervezeti formára vonatkozóan; a szervezeti jellemzőknek a külső környezeti tényezőkhez és a belső adottságokhoz (kontingencia vagy kontextuális faktorokhoz, szituatív tényezőkhez) kell igazodniuk. Ezen logikát követve a menedzsmentkontrollal foglalkozó kutatók a kontingenciaelméletet alkalmazták az MK és a VSz hatásosságának vizsgálatára (D. T. Otley, 1980). Különböző környezeti tényezőkkel, a termelési és IT technológiával, a vállalatmérettel, a szervezeti felépítéssel,

a stratégiával és a kultúrával magyarázták a menedzsmentkontroll gyakorlatokat (Chenhall, 2003).

A kontingencialista kutatások lelke az illeszkedés ('fit') vizsgálata. Feltételezésük szerint a kontingencia faktorok és az MKR illeszkedése jobb szervezeti teljesítményt eredményez. Azonban a kutatások jelentős része, az ún. szelekciós illeszkedésre építő publikációk nem foglalkoznak explicit módon vállalati teljesítménnyel. Gerdin és Greve (2004) különböztette meg a szelekciós illeszkedést ('selection fit', melyet kongruenciának is neveztek) a feltételes illeszkedéstől ('contingency fit'), mely utóbbi a vállalati teljesítményt explicit módon tárgyalja. A szelekciós illeszkedést vizsgáló tanulmányok bár a teljesítménnyel konkrétan nem foglalkoznak, de feltételezik a teljesítmény optimális szintjét. A természetes kiválasztódás logikája szerint ugyanis az alulteljesítők hosszú távon kihullanak. Emiatt feltételezhető, hogy a kutatók csak olyan szervezeteket figyelnek meg, amelyeknek a menedzsmentkontroll megoldásai a kontextusnak megfelelőek (Hoque, 2006).

A kontingencialista menedzsmentkontroll kutatásokat sok kritika érte, részben a módszertani korlátoltság, részben az ellentmondó kutatási eredmények miatt. Gyakran kritizálták, hogy nem fordítanak kellő figyelmet a teljesítmény mérésére (D. T. Otley, 1980), a folyamatokra (Chapman, 1997), a teljesítményhatások mérésének problémáira (Chenhall, 2003), illetve, hogy a verbálisan megfogalmazott hipotézisek tesztelésére nem megfelelő statisztikai eszközöket használnak a kutatók (F.G.H. Hartmann & Moers, 2003). A sok kritikai észrevétel ellenére a kontingenciaelméleti megközelítés máig értékesnek és érdekesnek számít, s a publikációk meghatározó hányada ma is a kontingenciaelméletre épít. A legújabb kutatási eredmények az illeszkedés új formáit tárják fel, s ezek mérését támogató újabb statisztikai módszereket vonultatnak fel. Mindezzel bizonyítva, hogy a kontingenciaelmélet még mindig az egyik legjelentősebb az MK kutatásban alkalmazott elméletek közül (Burkert, Davila, Mehta, & Oyon, 2014).

Kontingencialista megközelítésben az MKR vizsgálható mind függő, mind független változóként. A kortárs hazai kontingencialista kutatások körében mindkét kutatási felállás megtalálható. Lázár (2002) szelekciós illeszkedésre építő kutatásában a kontextuális tényezőket független változóként vizsgálta, melyek befolyást gyakorolnak a költségszámítási rendszerre, mint függő változóra anélkül, hogy explicit módon a teljesítményre fókuszálna. Zárda (2009) és Székely (2006) az MK gyakorlatát mint független változót vizsgálták és a teljesítményt tekintették függő változónak. Zárda a

vezetői számvitel eszközeinek az üzleti hatékonyságra gyakorolt pozitív hatását bizonyította. Székely Ákos pedig azt kutatta, hogy a teljesítménymérési és értékelési rendszer kialakítása hogyan befolyásolja a teljesítményt (a kontextuális faktorokat kontrollváltozóként építve modellbe).

A menedzsmentkontroll kontingencialista modellje a legelterjedtebben használt elméleti háttére azon objektivista kutatásoknak is, amelyek a controllerek szerepét és az általuk alkalmazott eszközöket vizsgálják. A kutatók széles körűen azonosították a nem humán hatótényezőket (környezeti bizonytalanság, feladat bizonytalanság, információs technológia, stb.), amelyek meghatározzák az MKR jellemzőit és hatással vannak a controller szerepére is.

### 3.2 A szubjektivista perspektíva feltörekvő elméletei

---

A pozitivista MK kutatások dominanciáját követően a huszadik század utolsó két évtizedében a felhasznált elméletek számossága hirtelen megnőtt. Az új millennium környékén számos kutató örömmel számolt be az elméleti diverzitás rohamos növekedéséről (Baxter & Chua, 2003; Scapens, 2006; Baldvinsdottir, Mitchell, & Nørreklit, 2010). A közgazdaságtan és a szervezetelméletek mellett a társadalomtudományok széles skálája termékenyítette meg az MK kutatásokat: így pl. a szociológia, a pszichológia, a politikatudomány és a szociál-antropológia (Scapens, 2006). Az új tudományágak irányába történő nyitás kart-karba öltve haladt az új elméletek létrejöttével. Az MK kutatók szívesen fordultak az olyan alternatív elméletek irányába is, mint a strukturalizmus, az intézményi-elmélet, a szerep-elmélet, a munkafolyamat-elmélet, a politikai gazdaságtan és a Foucaultianus-elmélet (Parker, 2012).

Az új, feltörekvő elméletek által alátámasztott MK kutatások két fő csoportba sorolhatók: a kritikai megközelítések és az interpretatív kutatások csoportjába. Az **interpretatív kutatók** azt mutatják be, hogy a szubjektív megértésből hogyan lesz társadalmi realitás. Éppen ezért ők az MK folyamatok saját kontextusban történő feltárására és holisztikus megértésére törekszenek (Parker, 2012). A **kritikai kutatások** az MK-t nemcsak társadalmi kontextusában vizsgálják, hanem történetiben is, kiemelve az MKR-hez kapcsolódó hatalmi viszonyokat és konfliktusokat, miközben a fennálló rend megváltoztatását tűzik zászlajukra (D. J. Cooper & Hopper, 2006).

A kritikai és interpretatív MK és VSz kutatások legitimitását és népszerűségét bizonyítja intézményrendszeri támogatottságuk, s az utóbbi időben megjelenő publikációk nagy száma is. Az Amerikai Számviteli Egyesület (American Accounting Association) már 1974-ben kiadta az 'Accounting Review' egy mellékletét, amellyel formálisan elismerték, hogy a 'viselkedési számvitel' önálló kutatási területnek számít (Macintosh & Quattrone, 2010). A kutatási eredmények nemcsak helyet találtak a meglévő főáramú folyóiratokban, hanem megjelentették saját, magasan rangsorolt folyóirataikat is (ilyen például az 'Accounting, Organizations and Society', a 'Behavioural Research in Accounting', vagy a 'Critical Perspectives of Accounting').

Az interpretativisták tagadják, hogy létezik az egyetlen, megismerhető és leírható valóság. A szervezet minden egyes tagja a saját helyzetét önállóan értelmezi. Az ő szubjektív értelmezésük az általuk végrehajtott cselekvéseken keresztül válik valósággá, mindez eltérő előfeltevésekre épülve.

Bár a tankönyvekben még mindig az objektivista közelítések túlsúlya a jellemző, néhány mostanában megjelent könyv az MK-t társadalmi kontextusába ágyazva vizsgálja. Macintosh and Quattrone (2010) által alkalmazott szervezetelméleti és viselkedéstudományi megközelítés lassan elfogadottá válik nemcsak a tudomány világában, hanem az oktatásban is. Az olvasók első látásra felfedezhetik, hogy valami mást tartanak a kezükben. A könyv tartalomjegyzékében nem találkoznak költségszámítási vagy tervezési módszerek felsorolásával, sőt semmiféle olyan módszerrel, amelyik a korábban tárgyalt szakkönyvekben megszokott volt.

Az interpretatív paradigmán alapuló elméletek egy új, erős elméleti alapot biztosítanak a controllerek szerepének kutatásához is. Az új elméletek közül kettőt alkalmaznak széles körben a controllerekkel foglalkozó kutatók: a szerepelméleteket és az intézményi elméleteket. A szerepelméletek eltérő szinteken vizsgálják a szervezet magatartását: az egyén és a közösség szintjén (R. H. Turner, 2001). A szerepelmélet az egyike az MK kutatásban alkalmazott legfontosabb szociál-pszichológiai elméleteknek. Azt feltételezik, hogy a szerepeket a normák és az elvárások befolyásolják, melyek más személyek által létrehozott hatások következményei. A kutatások fókuszát a szerepek kétértelműsége és a szerepkonfliktusok jelentik (Birnberg, Luft, & Shields, 2006). A szerep-kétértelműség (kétarcúság) abból a bizonytalanságból ered, amit az elvárt viselkedés kapcsán az egyén tapasztal. Miután nem lehet megfelelni minden elvárásnak, a szerepkonfliktus a controllerrel szembeni elvárások konfliktusából ered.

A szociálpszichológia mellett a **szervezeti szociológia** is termékenyítőleg hatott a menedzsmentkontroll kutatásokra. A késő hetvenes évektől kezdve a szervezetelméletekben előtérbe kerültek a szociológia intézményi közelítései, s ezek jelentős hatást gyakoroltak az MK kutatókra is. Érdemes megjegyezni, hogy az új intézményi szociológián túl az intézményi közelítéseknek további két csoportja azonosítható: a régi és az új intézményi közgazdaságtan. A régi intézményi közgazdaságtan (old institutional economics, OIE) azzal foglalkozik, hogy milyen szerepet játszanak az intézmények a gazdasági viselkedésben. Az új intézményi közgazdaságtan (new institutional economics, NIE) a neoklasszikus közgazdaságtani paradigmára épít, és szoros kapcsolatban áll a funkcionalista paradigmában gyökerező tranzakciós költségek elméletével. A NIE a költség-haszon arányok alapján magyarázza az intézmények létezését vagy eltűnését (Hoque, 2006).

Az **új intézményi szociológia** (new institutional sociology, NIS) szerint a belső folyamatokat és rendszereket, mint például az MK rendszert, nem elsősorban a költségminimalizálási cél határozza meg, mint ahogy azt az új intézményi gazdaságtan feltételezi. A NIS szerint az intézmények nem mások, mint a szabályok, a viselkedési normák, a szokások, a rutinok összessége és azok érvényesítésének módjai.

Az MK kutatókra leginkább a régi intézményi közgazdaságtan (OIE) és az új intézményi szociológia (NIS) volt hatással. Ezen iskolák az MK-t nem a döntéstámogató eszközök összességének tekintik, hanem a szervezet intézményeként, amit intézményesült szabályok és rutinok alkotnak. Ez a szemlélet széles körben elfogadottá vált azt követően, hogy Burns és Scapens (2000) meghatározó jelentőségű cikke megjelent. A régi intézményi közgazdaságtanra építve feltárták, hogy a vezetői számvitel nem más, mint szabályok és rutincselekedetek formájában intézményesült tevékenységek összessége.

Napjainkban előszeretettel használják a kutatók az intézményi elméletet az MK és a szervezeti változások folyamatának megértésére és magyarázatára. Ezekben a 'változás kutatásokban' egyre nagyobb számban találhatók olyan cikkek, amelyek a controller szerepének változásával foglalkoznak (Yazdifar & Tsamenyi, 2005; Järvenpää, 2007; Baldvinsdóttir, Burns, Nørreklit, & Scapens, 2009; L. Goretzki et al., 2013). Az intézményi megközelítésű szerepkutatás nem törekszik a controllerek szervezeti szerepét befolyásoló általános tényezők feltárására. Ezen kutatások tipikusan egy-egy vállalat esetének mély, a szervezeti kontextus keretein belül történő elemzésére törekednek (Burns & Baldvinsdóttir, 2005).

### 3.3 Kutatási módszerek

---

Az új elméleti alapok lehetővé tették, hogy ne ragadjunk le a konvencionális pozitivisták módszereinek alkalmazásánál. Így ma már az alkalmazott módszereket illetően ugyanaz a sokféleség jellemző, mint ami az elméleti alapok esetében tapasztalható.

A közgazdaságtani alapokra helyezett MK kutatások közül az ügynökelméletre és a tranzakciós költségek elméletre építő publikációk a mai napig matematikai modelleket használnak. Kvantitatív módszereket használva archív adatokat is gyakran elemeznek a kutatók. A kontingencialista tanulmányokban elterjedtek a kérdőíves módszerek, melyek lehetővé teszik a kapcsolatok elemzését nagy mintán, sokváltozós statisztikai eszközökkel támogatva (W. A. Van der Stede, Young, & Chen, 2005).

A statisztikai módszerekkel vizsgált kutatási kérdések azonban vizsgálhatók más, az MK-ban kevésbé elterjedt módszerekkel is, így például a kontrollált laboratóriumi kísérletek módszereivel. A kísérleti kutatás a menedzsmentkontrollt új megvilágításba helyezi: a független változók manipulálhatók, minden változó, ami hatással van a függő változókra kontrollálható, és az emberek véletlenszerűen rendelhetők hozzá az egyes kísérletekhez (Shields, 2011). Az ellenőrzött laboratóriumi kísérlet módszerei a problémák széles körének a vizsgálatára alkalmazhatók, mint például a teljesítményértékelés és ösztönzés ügynök-megbízó problémája vagy az MK információk felhasználásának problémái.

Az esettanulmány alapú kutatások során a kutatók különböző paradigmákat alkalmaznak. A kutatás az adat-orientációtól függően lehet kvantitatív és kvalitatív. A kvantitatív esetalapú kutatások főleg numerikus adatokat és statisztikai módszereket alkalmaznak (Anderson & Widener, 2006). Az esetalapú kutatás esetén nincs kikötése a vizsgálandó szervezetek számát illetően. A kvalitatív kutatás korlátozódhat akár egyetlen szervezetre is, ha hosszabb időszakot, vagy több személyt és csoportot fog át a kutatás. Ekkor az elemzés kvalitatív (nem kvantitatív) információkat használ fel és többé vagy kevésbé szubjektív perspektívájú. Ez jelenleg a domináns módszertan az intézményi elméletre építő MK kutatásban.

A controllerek szerepeinek és eszközeinek kutatásában alkalmazott módszerek változatosak, s a kutató perspektívájától függnék. A kezdeti szerepkutatásokat a funkcionalista paradigma dominálta, a kutatók csaknem kizárólag kvantitatív módszereket alkalmaztak, tipikusan kérdőíveket (Hopper, 1980; Mouritsen, 1996). Az objektivisták kutatások még ma is általában kérdőíves lekérdezéseket tartalmaznak (Loo,

Verstegen, & Swagerman, 2011), vagy többszörös esettanulmányokat (Lambert & Sponem, 2012), tartalomelemzést (Drótos, 2013). A szubjektivista megközelítésű tanulmányok jellemzően egy vállalatra fókuszáló esettanulmányokon nyugszanak (L. Goretzki et al., 2013).

Egyre nő azoknak a kutatásoknak a száma, amelyek mind kvalitatív, mind kvantitatív technikákat alkalmaznak. A kevert módszerek a kutatás során feltárt ismeretek érvényességének alátámasztására szolgálnak (Balaton & Dobák, 1982). A többféle módszer egy kutatáson belüli kombinálását módszer triangulálásnak nevezik. Ez a megközelítés nem új az MK területén, de csak az utóbbi időben kapott nagyobb figyelmet. A kevert módszerű kutatások nagy része a funkcionalista paradigmába sorolható (Modell, 2010).

A funkcionalista MK kutatásban az esettanulmány és a kérdőívezés együttes alkalmazása a módszer trianguláció leggyakoribb formája (Modell, 2005). A módszerek használatának sorrendje a trianguláció céljának függvénye. A hipotézisek és az oksági összefüggések feltárhatók egy kis méretű mintával, egy kvalitatív pilot kutatás segítségével, amit később egy nagy mintás kvantitatív kutatás erősít meg. Sokváltozós statisztikai eszközöket használva a kapcsolatok erőssége mérhető. A nagymintás elemzést követően készített interjúk adatai a kvantitatív adatok elemzése során feltárt összefüggéseket gazdagíthatják.

Nemcsak a módszerek, de az elméletek is kombinálhatók egy kutatás keretében. Az elméletek triangulációja az eltérő elméletek kombinációját jelenti. Ha valamely jelenség tanulmányozására eltérő paradigmákhoz kapcsolódó elméleteket mobilizálnak, ezt gyakran meta-triangulációnak nevezik (Modell, 2010). Az MK kutatásban a funkcionalista és az interpretatív paradigmák elemeinek kombinálása az elterjedt. Számos elméleti kutató kedveli ezt a közelítésmódot. Így például Ahrens (2008) amellett érvel, hogy a szubjektivista-objektivista dichotómiát ideje volna feledni napjaink MK kutatásában. A paradigmákon átnyúló trianguláció érzékennyé teheti a kutatókat az összefüggések szélesebb körű értelmezésére, ahol a magyarázatok sokfélesége a többféle elméleti megközelítésből ered (Modell, 2009).

A kritikusok szerint azonban bármely két paradigma közti határvonal átlépése akadályokba ütközik (Vaivio & Sirén, 2010). A különböző gyökerű elméletek integrálása problematikus lehet, mert a kutatások érvényességével szembeni követelmények eltérhetnek. A paradigmákba ágyazott ontológiai és episztemológiai előfeltevések nem

azonosak. Következésképpen, a funkcionalisták és az interpretativisták állításai összeegyeztethetetlenek. Az összemérhetetlenség (inkommenzurabilitás) máig viták tárgya a szakemberek körében (az összemérhetetlenség körüli viták részletesebb elemzését lásd például Primecz (2008) és Gelei (2002) írásaiban).

A fenti nehézségek miatt a meta-trianguláció viszonylag ritka az MK kutatásban. A módszertani trianguláció viszont széles körben elterjedt (lásd például Ahrens és Chapman, 2000; Emsley, 2005), s az elmélet-triangulációt is gyakran alkalmazzák. Ez könnyen védhető, különösen ha a funkcionista paradigmára korlátozódik (Modell, 2005). Lásd például Byrne és Pierce (2007) kutatását a controller szerepével kapcsolatban, akik miközben alapvetően funkcionalistaként vizsgálódnak, kutatásuk eredményét a kontingencia- és a szerepelmélet nézőpontjain keresztül egyaránt ismertetik.



## 4 AZ MKR ÉS A CONTROLLER SZERVEZETI SZEREPE A KORÁBBI KUTATÁSOKBAN

---

A menedzsmentkontroll értelmezésének, a kutatásokban használt módszereknek és elméleteknek az áttekintése után ez a fejezet a releváns korábbi kutatások eredményeit összegzi. Először a formális menedzsmentkontroll rendszerek jellemzésével és azok IT rendszerekkel való kapcsolatával foglalkozó tanulmányokat tekinti át a fejezet. Ezt követően a controllerek szervezeti szerepének vitája következik, majd a két kutatási területet összekapcsolva az MKR és a controlleri szerep közti kapcsolat kerül a fókuszba.

Habár a későbbi kutatásnak nem része, röviden az MKR, a controlleri szerep és szervezeti teljesítmény közti összefüggésrendszeréről is szó esik. A fejezetet a kutatási rések azonosítása zárja.

### 4.1 A menedzsmentkontroll rendszerek jellemzése

---

Az objektivista kutatások a formális menedzsmentkontroll rendszereket két aspektusból ragadják meg: a használt eszközökön keresztül és az ezen eszközök segítségével előállított információkon keresztül. Az ‘eszköz’ kifejezés itt nem a szükséges IT támogatásra utal, hanem az elvégzett számításokra, értékelési módszertanokra. Egy vállalatban alkalmazott MK eszközök összességét ‘csomagnak’ vagy ‘rendszernek’ hívhatjuk. E két kifejezést néha egymás szinonimájaként használják, de több szerző felhívja a figyelmet arra, hogy alapvető koncepcionális különbség van a két kifejezés között. Grabner és Moers (2013a) egy teljes cikket szentelt ennek a témának. Meglátásuk szerint a ‘csomag’ (‘package’) kifejezés akkor használandó, ha az alkalmazott MK eszközök közt kölcsönös összefüggéseket nem feltételezünk, vagy nem vizsgálunk. Az eszközök közti interdependencia azt jelenti, hogy egy adott MK eszköz hasznossága függ attól, milyen más eszközöket használnak a vállalatban. Ha ilyen egymásra utaltság létezik, akkor adott MK eszköz használatáról való döntést befolyásol más eszközökről való döntés, különben a várt előnyök, eredmények elmaradnak. Mivel ilyen összefüggés jellemzően fennáll az eszközök között, ezért az MK eszközök összességét egy adott vállalatban menedzsmentkontroll rendszernek hívjuk.

Az MK 2.4.-es fejezetbeli definíciója alapján a menedzsmentkontroll rendszert jelen kutatás keretein belül egy formalizált kontroll alrendszerként értelmezem, melynek alapvető célja a vezetők információval való ellátása (D. T. Otley, 1980; Bouwens & Abernethy, 2000).

Ez a megközelítés leginkább a hagyományos objektivista megközelítéssel cseng egybe, mely az MK-t olyan passzív eszköznek tekinti, amelyik a vezetést támogatja releváns információk szolgáltatásával. A szubjektivista megközelítések ezzel szemben nem eszközfókuszúak: az MK-t eszerint sokkal inkább *“aktív, szolgáltató egyének alkotják, akiknek megvan a hatalmuk ahhoz, hogy saját céljaikat megvalósítsák”* (Chenhall, 2003, p. 129). Ezen megközelítés létjogosultságát és fontosságát nem tagadva, kutatási kérdéseim megfogalmazása objektivista megközelítésről árulkodik, s éppen ezért az irodalomáttekintés további része alapvetően az ilyen felfogású kutatások eredményeit összegzi.

#### 4.1.1 Menedzsmentkontroll eszközök

---

A pozitivista MK irodalom eszközorientált. Nemcsak a tankönyvek, de a kutatók is szívesen foglalkoznak az MK eszközökkel. Ugyanakkor nincs egyértelmű álláspont arról, hogy mi tekinthető MK eszköznek. Az ‘eszköz’ kifejezést különböző kutatások különbözőképpen értelmezték, gyakran használva a ‘technika’ vagy a ‘gyakorlat’ megjelöléseket is. Legtöbbször szinonimaként használják, míg páran a különbségekre hívják fel az olvasó figyelmét (lásd pl. Becker és Baltzer (2009) írását). A brit CIMA (2009b) szerint az eszköz kifejezést az átfogó módszertanokra (pl. Balanced Scorecard) és konkrét technikákra, eljárásokra (pl. fedezetszámítás) egyaránt lehet alkalmazni. Ennek jegyében a disszertáció további részében én sem teszek különbséget a fenti fogalmak között.

##### 4.1.1.1 Az eszközök osztályozása

---

Az MK eszközöket vizsgáló tanulmányok két tekintetben térnek el egymástól: miket tekintenek MK eszköznek és miként osztályozzák ezeket az eszközöket. Az azonosított MK eszközök száma nagymértékben függ attól, hogy a kutató a vezetői számvitel és a menedzsmentkontroll fogalmait miként, mennyire szűken vagy tágan értelmezi.

Az azonosított eszközöket különböző kritériumok segítségével osztályozzák. Az eszköz által támogatott feladat alapján készült tipológiát (tervezés, költségszámítás stb.) mind a tankönyvek, mind a kutatások előszeretettel használják. A piacvezető angolszász tankönyvek (lásd a melléklet 25. táblázatát) az eszközök folyamatosan növekvő halmazát mutatják be jellemzően az alábbi struktúrában:

- költségszámítás,
- tervezés és éves tervezés (budgeting),
- teljesítménymérés és értékelés, beszámolás és
- egyéb kontrollal kapcsolatos eszközök.

A költségszámítási eszközöket jellemzően döntéshozatali számvitel („accounting for decision making”) címszó alatt tárgyalják a könyvek, mely megnevezés az MK azon alapvető céljára utal, hogy a vezetői döntéshozatalt segítse releváns információk előállításával.

Az egyik leghosszabb eszközlista a CIMA (2009b) nevéhez fűződik. Több mint 100 vezetői számviteli, menedzsmentkontroll és egyéb kategóriába sorolt eszköz szerepel az általuk összeállított listán, mely 3 fő csoportba sorolja az eszközöket: operatív, vezetői és stratégiai eszközök.

Az **operatív eszközök** a költségszámítás, az árazás, az éves tervezés, a jövedelmezőségelemzés és a beruházásértékelés hagyományos, operatív feladatait segítik. A költségszámítási eszközök a költségfelosztási és elszámolási feladatokat támogatják, míg az árazási eszközök a termékek és szolgáltatások piaci árazásával és a belső elszámolóárak képzésével foglalkoznak. Az éves tervezés, azaz a budgeting eszközök az erőforráselosztást támogatják. A jövedelmezőségelemzés eszközei az árbevétel termelő tevékenységek eredményességét elemzik, úgy mint a termékek, szolgáltatások, vevők jövedelmezőségét. A beruházási döntéseket támogató eszközök közé a jelenértékszámítás és megtérülésszámítás tartozik.

A CIMA's (2009b) megközelítése szerint a 'vezetői eszközök' közé sorolhatók a **teljesítménymérés, teljesítménymenedzsment és az ösztönzési rendszerek**. A teljesítménymérés eszközei olyan mutatószámokat foglalnak magukba, mint a lekötött tőke megtérülése, a beruházások cash-flow alapú megtérülése vagy az adózás előtti eredmény. A teljesítménymenedzsment eszköze a Balanced Scorecard, az értékalapú vagy a tevékenységalapú menedzsment és egyéb olyan technikák, mint például a six

sigma, melyek csak lazán kapcsolódnak az MK témaköréhez. Az ösztönzési és javadalmazási rendszerek a profitelosztás módszereiről, a vezetők és a középvezetők teljesítmény alapú javadalmazásáról szólnak.

Végezetül pedig a **stratégiai eszközök** olyan technikák, melyek például a SWOT elemzés, a versenytárselemzés és a hosszú távú tervezés segítségével támogatják a döntéshozatalt.

Becker és Baltzer (2009) a német szakemberek által jellemzően controlling eszközök közé sorolt technikákat gyűjtötte össze. A listákat összevetve nem sok különbség fedezhető fel az összesített német és a fentebb bemutatott angolszász verzió között. Ugyanakkor a német controlling iskolák listái egymástól sokszor eltérnek, a kutatók mögöttes controlling koncepciójához igazodva.

A mai német tankönyvek (melléklet 26. táblázat) különböző szóhasználattal élnek az eszközök osztályozásakor. Alapvetően két fő csoportot azonosítanak:

- Információszolgáltatás ('Informationsversorgung') és
- Tervezés és kontroll ('Planung and Kontrolle').

Az információszolgáltatás alapvetően költségszámítási témákat takar, s az angolszász irodalomban a 'megfelelő információk biztosítása a döntéshozatalhoz' fejezetekkel ekvivalens. A költségszámítási témák tárgyalásakor a német tankönyvek három alrendszeret különítenek el élesen: a költségnem-, a költséghely- és a költségviselőszámítást, melyek az angolszász költségszámítási fejezetekből jellemzően hiányoznak, holott a költségallokációk logikája ugyanaz.

A hazai szerzők által jegyzett könyvek (melléklet 27. táblázata) jellemzően hármas tagolást követnek:

- költség és teljesítményszámítás, beruházás gazdaságossági és pénzügyi számítások,
- tervezés és éves tervezés, valamint
- információszolgáltatás.

A nemzetközi tankönyvekhez képest a magyar könyvekben az információszolgáltatás eszközei alatt nem költségszámítás értendő, hiszen azt külön tárgyalják, hanem jellemzően kulcs teljesítménymutatókról, beszámolási és információs rendszerekről szólnak e fejezetek.

A technikák időhorizont alapján történő osztályozása is jellemző. Stratégiai és operatív eszközök különböztethetők meg nemcsak a tervezés terén, hanem a német szerzőkhöz hasonlóan a magyar könyvek is beszélnek stratégiai és operatív controllingról, kiterjesztve azt a teljes eszköztárra (Horváth, 2009; Jung, 2011). Ezek a controlling olyan két alrendszerét képviselik, melyek időorientációja ugyan különböző, de szorosan kapcsolódnak egymáshoz, s módszertanilag egységesek. A stratégiai controlling a stratégia menedzsmentet támogatja, s a többéves tervek éves operatív tervvé fordítása révén kapcsolódik az operatív controllinghoz (Körmendi & Tóth, 2011). Az operatív controlling inkább a vállalat belső működésére fókuszál, alapvetően jövedelmezőségi és gazdaságossági kérdésekkel foglalkozik (Gyökér, Csikós, Juhász, & Kertész, 1999; Hágen & Kondorosi, 2011).

A hazai szakirodalomban használt pénzügyi controlling kifejezés a szervezetek pénzügyi tevékenységeinek kontrollját takarja (Maczó, 2007; Sinkovics, 2012). Komáromi (2013) szerint a pénzügyi controlling összekapcsolja a pénzügyi menedzsmentet a controllinggal olyan eszközök révén, mint a pénzügyi tevékenységek és pénzügyi teljesítmény tervezése, mérése és kontrollja. Az ún. operatív pénzügyi controlling alapvetően a likviditással, a cash flow tervezéssel és beszámolóval foglalkozik.

Az angolszász, német és magyar irodalomban használt fenti tipológiák jellemzően az eszközök által támogatott feladat alapján osztályoznak. Ezt a megközelítést egészíti ki az eszközök hagyományos versus új besorolása. A **hagyományos MK eszközök** a tudományág alapját képezik. Ide sorolhatók olyan régóta használatos eszközök, mint a költségeltérés elemzés, az általános költségek elszámolása vagy a pénzügyi mutatószámok számítása. Ezen hagyományos eszközök a vállalat belső működésére fókuszálnak, pénzügyi információkon nyugszanak, s nem alkalmasak egyéb, nem-pénzügyi információk nyújtására, illetve a stratégiai szemléletet se támogatják.

Számos kutató arra hívta fel a figyelmet az utóbbi évtizedekben, hogy ezen hagyományos eszközök már nem elégítik ki a 21. század szervezeteinek információigényét (Chenhall & Langfield-Smith, 1998; P. L. Joshi, 2001). A mai vállalatok egy jóval intenzívebb globális verseny részesei, gyors technológiai változásokra kell reagálniuk, s olyan új menedzsment megközelítéseket alkalmaznak, mint például a total quality management. Ezen szervezetek vezetőinek információs igénye nem elégíthető ki pusztán a hagyományos eszközök használatával. Az MK relevanciájának, hasznosságának

megőrzéséhez új eszközök alkalmazása szükséges (H. T. Johnson & Kaplan, 1987). Ezen új eszközöket **újjonnan kifejlesztett, innovatív, mai eszközöknek** is nevezik.

Az eszközök hagyományos-új megkülönböztetése kiegészíti a feladatalapú tipológiákat. Újabb, innovatív eszközöket valamennyi, a feladatalapú besorolásnál azonosított kategóriában találunk. A költségszámítás terén a hagyományos költségfelosztási és eltéréselemzési eszközök mellett elterjedtek olyan relatív újabb megoldások is, mint a tevékenységköltségszámítás vagy a célköltségszámítás. Hasonlóképpen, a tervezési eszközök skálája is a hagyományos előrejelzés készítés, a gördülő előrejelzés és az inkrementális budgeting eszközeitől az újabb beyond budgeting és tevékenység alapú budgeting technikákig terjed. A klasszikus vevő / termék jövedelmezősegelemzések mellett a mai vállalati gyakorlatban az újabb megoldásnak számító termékélelciklus elemzés, értéklánc elemzés és benchmarking eszközök is elterjedtek. A hagyományos, pénzügyi kategóriákban megadott teljesítménymérési eszközöket kiegészítik vagy éppen kiváltják olyan újabb megoldások, ahol a nem pénzügyi jellegű teljesítménymutatók szerepe nagy.

Számos kérdőíves felmérésre és az adatok sokváltozós elemzésére építő tanulmány vizsgálta a különböző MK eszközök alkalmazási gyakoriságait. A kutatók egyik fő következtetése, hogy a vállalatok az új és a hagyományos eszközök keverékét használják. Azaz a régi eszközök nem tűntek el. Az olyan, alapvetően pénzügyi információkon nyugvó elemzések, mint például a termékjövedelmezőség elemzés, a jövőben is fontos szerepet fognak játszani, de az újabb eszközök egyre nagyobb hangsúlyt kapnak nemcsak a tankönyvekben, hanem a vállalati gyakorlatban is (J. Hyvönen, 2005).

Ahogy azt a több mint 400 válaszadó megkérdezésén alapuló CIMA tanulmány megállapítja, *“a tudományág stabil alapokkal rendelkezik, a fennmaradó elvek pedig úgy finomodnak, hogy a tudástömeg folyamatosan növekszik”* (CIMA, 2009b, p. 28).

#### **4.1.1.2 A magyar vállalatok menedzsmentkontroll eszköztára**

A különböző országbeli vállalatok MK eszköztára eltérhet egymástól. A közép- és kelet-európai (KKE) régió cégeinek jellemző eszköztára is mutat egyedi jellemvonásokat. A rendszerváltás utáni évtizedben a KKE országokat alapvetően más intézményi, jogi és kulturális környezet jellemezte, mint az Amerikai Egyesült Államokat vagy éppen Nyugat-Európát (Dobák, 2006; Dobák & Steger, 2003). A kutatók meglátása szerint a

pénzügyi számvitel fejlesztése sokkal nagyobb hangsúlyt kapott a régióban, s az MKR-ek az ezredforduló tájékán sok esetben még mindig a fejlődési út elején tartottak (Haldma & Lääts, 2002).

A posztoszocialista Magyarországon az első MKR-ek örökölt rendszerekre épültek, de a vezetők mégis az új igényeknek való megfelelést várták tőlük, úgy mint például releváns információk riportolását a külföldi tulajdonosoknak (Bodnár, 1997; Lázár, 2002). Egy korábban állami tulajdonban lévő hazai termelő cég példáján vezette végig az egyik tanulmány, hogy a rendszerváltás után ugyanazon eszközöket, számítási módszereket használták a cégek, szinte változatlan formában. Az újítás nem a módszertanban, hanem az alkalmazás okában következett be. A tervutasításos rendszer piaci alapokra helyezése nem az MK eszközeit, hanem a célját változtatta meg (Vámosi, 2000, 2003).

A szocializmusban nem használt, új eszközöket a vállalatok lassan vezették be. 1997-ben a hazai vállalatok eszköztára az USA-beli cégekhez képest még mindig legalább 10-15 éves lemaradásban volt (Dobák et al., 1997). Az ezt követő időszak eszközbővülését Bodnár és társai tekintették át (2005). A szerzők arra a következtetésre jutottak, hogy 1996 és 2004 között az új, innovatív eszközök felé kismértékű elmozdulás történt, s a hagyományos eszközök dominanciája megmaradt.

Egy 301 fős mintát feldolgozó 2004-es tanulmány a vállalatok három csoportját azonosította az eszközválasztás alapján. A 'tervezők' klaszterét a stratégiai és éves tervezési eszközök intenzív használata, s az MK eszközök használatának magas átlagos gyakorisága jellemezte. E klaszterbeli cégek a minta 34,5%-át tették ki. A 'beszámolók' klaszterét a részletekbe menő, szofisztikált visszacsatolás jellemezte. A 'lemaradók' MK eszközhasználati gyakorisága minden téren alacsony. Ez a klaszter volt a legnagyobb, a cégek 42%-a tartozott ide (Dankó D. & Kiss, 2006).

Zárda (2009) szerint a hazai vállalatok lemaradásának fő oka felsővezetők régimódúsága. A szocializmus 40 éve még sokáig meghatározza a gondolkodásmódjukat, s megakadályozza az új megközelítések internalizálását. A vezetők attitűdjét és orientációját kell megváltoztatni ahhoz, hogy fejlődjön a hazai vállalatok VSz és MK eszköztára.

Wimmer (2000) ugyanakkor arra megállapításra jutott, hogy a teljesítményértékelés terén nemzetközileg elfogadott megközelítések már elterjedtek a magyar vállalatokban, csak a kapcsolódó eszközök alkalmazása késlekedik. A teljesítménymérés fókuszában még

mindig a múlt áll, a vezetői beszámolók dominánsan még mindig a pénzügyi számviteli információkra támaszkodnak. A teljesítmény nem pénzügyi aspektusaira (például a minőségre vagy a vevőelégedettségre) nem fordítanak kellő figyelmet a cégek. A külső fókuszú adatok is ritkán jelennek meg a vezetői beszámolóiban. Wimmer (2001) szerint a magyar vállalatok MK eszközei nem igazán támogatják a vezetői döntéshozatalt.

A szerző egy későbbi publikációjában már javulásról számolt be minden téren. Wimmer és Csesznák (2012) a hazai gyakorlatban elterjedt formális MK eszközöket vizsgálták (melyeket módszereknek hívnak tanulmányukban), s a teljesítménymérési és operatív elemzési módszerek használati gyakoriságait mutatták be. A hagyományos eszközök alkalmazási rátái a korábban mértékhez képest szinte változatlanok maradtak. Az új, innovatív eszközök ekkor már nemcsak ismertek, hanem már használták is azokat a hazai vállalatok (célköltségszámítás 39,3%, EVA mutató 28,0%, Balanced Scorecard 22,1%), de hagyományos eszközök vezették a listát.

#### *4.1.1.3 A menedzsmentkontroll eszköztárat befolyásoló szituatív tényezők*

A menedzsmentkontroll eszköztárat befolyásoló szituatív tényezők irodalma nagy. Mind külső környezeti jellemzőkkel (környezeti bizonytalanság, piaci verseny, nemzeti kultúra), mind belső vállalati jellemzőkkel (stratégia, struktúra, vállalati méret, különböző menedzsment technikák alkalmazása) magyarázzák a kutatók, hogy a vállalatok MK eszközei miért térnek el egymástól. Chenhall (2003) részletes áttekintést ad az MKR vonatkozású kontingencialista tanulmányokról, az újabb fejleményeket pedig Abdel-Kader és Luther (2008) tárgyalja.

Az MK eszközök alkalmazásának magyarázó tényezőjeként vizsgálják a kutatók a politikai és gazdasági háttérrel is. A feltörekvő országok (pl. India) jellemzően lassabban vezetnek be az innovatív eszközöket, s sokkal inkább kitartanak a hagyományos eszköztár mellett (P. L. Joshi, 2001).

A nemzeti kultúra az innovatív eszközök implementációjának támogatója vagy akadályozója is lehet (Hofstede & Bond, 1988; P. L. Joshi, 2001; Angelakis, Theriou, & Floropoulos, 2010). A kutatók ugyanakkor arra hívják fel a figyelmet, hogy a nemzeti kultúra hatásának jelentősége idővel csökken. A divergencia irányába ható erőknél erősebbek a konvergencia irányába ható erők, az alkalmazott eszközök 'nemzetközileg homogenizálódnak' (Granlund & Lukka, 1998a).



Az MKR-ek konvergenciája nemcsak Európára és Észak-Amerikára jellemző. Még az olyannyira eltérő kultúrája országokban is megfigyelhető, mint például az arab országok (Prem Lal Joshi, Bremser, Deshmukh, & Kumar, 2011).

A hazai és régióbeli vállalatok esetében a multinacionális vállalatok megjelenése és jelenléte az egyik legfontosabb befolyásoló tényező: a multik valamennyi leányvállalatukban azonos, standardizált eljárásokat, gyakorlatokat terjesztenek el (Rejc Buhovac & Zaman Groff, 2012). Több tanulmány igazolta, hogy a hazai vállalatok MKR-jét erősen befolyásoló tényező a külföldi tulajdonos (Bodnár, 1999; Lázár, 2002; Dankó D. & Kiss, 2006).

Az eszközök alkalmazási gyakoriságát a vállalati méret is alapvetően befolyásolja. A nagyobb vállalatok jellemzően több eszközt használnak, mely tulajdonság a szervezetelméletekből is levezethető. A nagyobb szervezetek magasabb komplexitású feladatokat látnak el, melyek hatékony elvégzése magasabb fokú specializációt és munkamegosztás követel. A specializáció a szervezeti funkciók elválasztásához vezet, mely következő lépésben a különböző tevékenységek intenzívebb koordinációját és integrációját igényli. A koordinációt és az integrációt pedig többek között az MK eszközök támogatják (Chenhall & Langfield-Smith, 1998). A másik gyakran emlegetett ok, hogy a nagyvállalatok több erőforrással rendelkeznek, s így hajlamosabbak arra, hogy újabb eszközökkel kísérletezve bővítsék eszköztárukat.

Magyar profitorientált szervezeteket vizsgálva Bodnár (1999) szignifikáns kapcsolatot igazolt a controlling eszközök használata és a szervezeti méret, illetve az eszközhasználat és a diverzifikáció foka között. A szűkebb tevékenységi körrel rendelkező és a kisebb vállalatok controlling rendszere jellemzően szegényesebb (Bodnár, 1997). A nagyobb vállalatok intenzívebben használnak stratégiai és éves tervezési eszközöket, mint kisebb társaik. Ugyanakkor a vállalati méret és költségszámítási gyakorlatok alkalmazási gyakorisága közti összefüggés kevésbé erős (Dankó D. & Kiss, 2006).

A szervezeti méret MKR-re gyakorolt hatásából kiindulva a hazai kis- és középvállalatok (KKV) sajátosságait is sokan vizsgálták. Szóka (2007) 321 KKV megkérdezésével kutatta a KKV-k MK gyakorlatát. Megállapította, hogy a KKV-k többsége nem is igazán ismeri a VSz és MK eszköztárat és / vagy azok alkalmazásának céljait. Az ezredforduló környékén a KKV-k MKR-jeinek legfőbb gyengesége az volt, hogy a tervezés nem elég részletes, s következésképpen a költségeltérés elemzés és a terv-tény összehasonlítások

lehetősége erősen korlátozott, ha volt egyáltalán (Lázár, 2002). A több szervezeti egységgel, mélyebb hierarchiával és inkább bürokratikus működéssel jellemezhető vállalatok nagyobb hangsúlyt fektetnek a tervezésre. A méreten kívül a vállalatok kora is erősen befolyásolja az alkalmazott költségtervezési módszereket: az idősebb szervezetek költségtervezési kifinomultabb. A szervezeteknek időre van szükségük ahhoz, hogy tervezési szempontból éretté váljanak (Lázár, 2002).

#### *4.1.1.4 Az MK eszközök használatából származó előnyök*

---

Chenhall (2003) arra hívta fel a figyelmet, hogy az MKR jellemzőinek, így pl. az eszközhasználatnak függő változóként való vizsgálata számos problémát vet fel. Ugyanis a szervezeti tagokat vagy akár egész szervezeteket, mint például leányvállalatokat kényszeríthetik bizonyos MK eszközök használatára még akkor is, ha ők ezt nem tartják hasznosnak.

A használati gyakoriságok mérése mellett a tervezett használatot vagy még inkább a hasznosságot, az eszközhasználatból származó előnyöket is lehet vizsgálni. A hasznosság az adott MK eszköz jövőbeli alkalmazási rátáját is előrevetítheti. Magas aktuális használati gyakoriság és az alacsony hasznosság azt jelezheti, hogy az eszköz már idejétmúlt vagy nem felel meg a felhasználók várakozásainak (P. L. Joshi, 2001; CIMA, 2009b).

Azt várhatnánk, hogy a hagyományos eszközök érzékelt hasznossága alacsonyabb, s az innovatívabb eszközök alkalmazását előnyösebbnek tartják a felhasználók. Chenhall és Langfield-Smith (1998) által kidolgozott módszert használva finn termelő cégek körében végzett felmérés arra mutat rá, hogy a három leghasznosabb eszköz még mindig a régi, hagyományos eszköztárból kerül ki (J. Hyvönen, 2005). A kutatást 5 évvel később hasonló körülmények között megismételték görög termelő cégekkel. Habár számos innovatív eszköz alkalmazási rátája magas volt, a hagyományos eszközök alkalmazása valamivel még mindig gyakoribbnak mutatkozott. A hagyományos eszközökhöz kapcsolódó hasznosság is némileg magasabbnak bizonyult az új eszközök hasznosságánál (Angelakis et al., 2010).

Hazai viszonylatban az MK eszközök átlagos érzékelt hasznossága 1996 és 2004 között csökkent, s a legnagyobb csökkenés a hagyományos eszközökhöz kapcsolódott (Dankó D. & Kiss, 2006). Az érzékelt hasznosság általános csökkenésének oka lehet a magyar

cégek eszközhasználathoz kapcsolódó tanulási folyamata. A hagyományos eszközök használatából származó előnyök csökkenését a szerzők olyan új információs igények megjelenésével magyarázzák, mely igények a hagyományos eszközökkel nem elégíthetők ki.

#### 4.1.2 Információk

---

Egy szervezet MKR-jét a használt eszközök jól jellemzik. Az eszközök listája önmagában azonban még nem sokat árul el az MKR megfelelőségéről. Következésképpen más fogalmak mentén történő leírás is szükséges.

A Számviteli Szakemberek Nemzetközi Szövetsége (International Federation of Accountants, IFAC) által kidolgozott módszer jól alkalmazható egy vállalat MKR-jének értékelésére. Az IFAC (1998) első, a vezetői számviteli gyakorlatra vonatkozó állásfoglalása a vezetői számviteli és menedzsmentkontroll gyakorlatokkal foglalkozik, s azok fejlődést magyarázza. A kontrollrendszerek négy szakaszát különböztetik meg úgy, hogy mindegyik szakasz magában rejtje a megelőző szakaszok koncepcióit, új megoldásokat ad hozzá, melyek megoldások az újabb és újabb igények kielégítését szolgálják. Ez a kronológiai modell egy adott szervezet MKR-jének fejlettségét tudja azonosítani az alapján, hogy az információk mennyire széles spektrumát képesek szolgáltatni vezetőiknek (Abdel-Kader & Luther, 2008).

Még ha az IFAC modellt nem is alkalmazzuk, a vezetőknek nyújtott információk megragadása az MKR-ek jellemzésének egy lehetséges másik, az eszközökön túlmutató módját adja. Az alfejezet a továbbiakban ezen jellemzés mikéntjét mutatja be.

A formális MKR-eket elsődlegesen a vezetőknek **nyújtott információk terjedelmével** lehet jellemezni (Chong, 1996; Gordon & Narayanan, 1984). Az információ terjedelme három fő kategória mentén írható le:

- az információk fókusz: belső vagy külső fókuszú információ,
- a számszerűsítés mikéntje: nem pénzügyi vagy pénzügyi információ, és
- az időhorizont: ex ante (jövőorientált) vagy ex post (múltorientált) információ.

A belső információk a szervezeten belüli eseményekre fókuszálnak, míg a külső információ a szervezet környezetét jellemzi. A pénzügyi információk pénzben kifejezhetők, a nem pénzügyi információk nem számszerűsíthetők ily módon. Az ex ante,

azaz jövőorientált információk a jövőbeli várható / tervezett tevékenységekkel foglalkoznak, míg az ex post, azaz múltorientált információk a már megtörtént eseményeket írják le.

Egy szűkkörű információt adó MKR-t alapvetően a múltorientált, belső fókuszú és pénzügyi információk jellemzik. Ezzel szemben egy széles körű információt adó MKR esetén a vezetők információt kapnak a külső környezetről is, becsléseket a jövőre vonatkozóan és nem pénzügyi információkkal is rendelkeznek (Chenhall & Morris, 1986). A nagy információs terjedelmű MKR-ek ezeket nem a belső pénzügyi adatok helyett, hanem mellette adják (Gordon & Narayanan, 1984).

Az információk ezen három terjedelmi jellemzőjét Chenhall és Morris (1986) további három jellemzővel egészítették ki: **időbeliség, aggregáció és integráció**. Az időbeliség a beszámolási gyakoriságot (milyen gyakran készítenek riportokat) és a beszámolókészítési sebességet (az igény felmerülése és az adatszolgáltatás közt eltelt idő) írja le. Az aggregáció legalább két szempontból értelmezhető: időbeli illetve a szervezeti egységek / működési területek szerinti aggregáció. Az aggregáció arra is vonatkozhat, hogy az igényelt adat részletezettsége megfelel-e felhasználói igényeknek, azaz például lehet-e hasznos költség- és árbevétel-eltéréseket (pl. mennyiségi hatás, összetétel hatás) számítani. Az információk integrációja arra vonatkozik, hogy a szervezeti egységek és azok tevékenységei közti koordinációt mennyire képesek támogatni az adat.

A fent felsorolt jellemzők mellett más dimenziók mentén is leírhatók az MK információk, de a szakirodalomban leggyakrabban használt információs jellemzők ezek: a terjedelem, az időbeliség, az aggregáció és az integráció (Bouwens & Abernethy, 2000). A tanulmányok sok esetben az információs jellemzők közül csak párat használnak, azokat, amelyek a kutatási kérdés szempontjából a legrelevánsabbak. Így például Gul és Chia (1994) csak a terjedelmi és aggregációs jellemzőket vizsgálta az MKR-ek értékelésekor. Gerdin (2005) a beszámolók részletezettségét és gyakoriságát vizsgálta annak érdekében, hogy értékelje az éves tervezést, a költség-számítási rendszert és az operatív információk felhasználását. Klaszterelemzés segítségével az MKR-ek három típusát különböztette meg (kezdetleges, hagyományos és széles körű), de a hagyományos és széles körű MKR-ek értelmezése itt némileg eltér Chenhall és Morris (1986) megközelítésétől.

A kezdetleges MKR-eket a kevésbé részletes és kevésbé gyakori információszolgáltatás jellemzi. A hagyományos, szűk terjedelmű MKR-ek esetén a standardköltség-számítási

rendszer fejlett, de az alapvető működésre vonatkozó nem pénzügyi információk szegényesek. A széles körű MKR-ek a hagyományos rendszerek ellentétei: gyakran adnak részletes nem pénzügyi információkat, de a költségszámítás jellemzően nem annyira szofisztikált.

Az információs jellemzőket vizsgáló objektivista MK irodalom alapvetően azon **körülmények** megértésére törekszik, **melyek bizonyos információs jellemzőkhöz vezetnek**, s rendszerint a kontingenciaelméletre építenek. A kutatók vizsgálódásának középpontjában így az áll, hogy mely szituatív tényezők hogyan hatnak az MKR-ekre, illetve az MKR-ek kialakítása miként hat a teljesítményre. Ez utóbbi esetben az MKR-t, mint független változót vizsgálják, a teljesítmény a függő változó (részletesebben lásd a 3.5-ös fejezetben). Az előbbi esetben pedig az MKR jellemzői jelentik a függő változókat. Az ilyen típusú vizsgálódások mögötti logika az, hogy a különböző környezettel szembesülő vállalatoknak különböző MKR-re van szükségük. Az MKR-t itt nem a használt eszközök jellemzik (mint a 3.1.1-es fejezetben), hanem a vezetőknek nyújtott információk.

Az érzékelt környezeti bizonytalanság és az információk terjedelme közti kapcsolatot többen vizsgálták. A vonatkozó kutatások azt bizonyították, hogy ha a vezetők által érzékelt környezeti bizonytalanság magas, több külső fókuszú, nem pénzügyi és jövőorientált adatot igényelnek (Gordon & Narayanan, 1984; Chenhall & Morris, 1986; Gul & Chia, 1994). A bizonytalanság nemcsak a külső környezetre vonatkozhat, hanem az elvégzett feladatokra is. Magas feladat-bizonytalanság esetén az MK információk széles köre szükséges, alacsony feladat-bizonytalanság esetén azonban a kapott információk széles köre inkább hátrányos, mert információ-túlterheltséghez vezet (Chong, 1996).

Bizonyos belső tényezők, úgy mint a szervezeti struktúra, illetve a stratégia, szintén kapcsolódnak az MKR-hez. A decentralizáció, mint a struktúra egyik jellemzője pozitív összefüggésben áll az aggregált és integrált információk nyújtásával. A szervezeti alrendszerek (pl. funkciók) közti erős függőség pedig pozitívan korrelál a széles körű, aggregált és integrált információkkal (Chenhall & Morris, 1986). A különböző stratégiák is más és más követelményeket támasztanak az MKR-rel szemben. Így például egyedi gyártás esetén (szemben a tömegtermeléssel) a függőségek kezelése sokkal részletesebb információkat követel meg (Bouwens & Abernethy, 2000).

A hivatkozott tanulmányok sok más kutatáshoz hasonlóan az MKR-t függő tényezőként kezelik, melyet a különböző kontingenciafaktorok befolyásolnak. Ez a megközelítés azonban az MKR értelmezését csupán egy stratégia megvalósítási rendszerre korlátozza (Henri, 2006). A stratégiát adottnak tételezi fel, s statikus látásmód jellemzi: a stratégia befolyásolja, hogy az adott vállalatban milyen az optimális MKR, de a fordított kapcsolatot nem értelmezi. A szakirodalom egy jóval kisebb hányada foglalkozik az ellentétes irányú kapcsolattal, azaz azzal, hogy az MKR is hathat a stratégiára (Bisbe & Otley, 2004a).

Habár rengeteg kutatás tárta fel az üzleti stratégia és az MKR közti lehetséges összefüggéseket, a kapcsolat jellege korántsem egyértelmű (Langfield-Smith, 1997). Inkonzisztens eredmények születtek az MKR és más kontingenciátényezők összefüggéséről is (Chenhall, 2003). Bisbe és Otley (2004b), a kontingencialista MKR irodalom elismert szerzői azzal magyarázták az ellentmondásos eredményeket, hogy a kutatások az MKR különböző használati módjait ragadták meg. Így például az MKR interaktív használata esetén az MKR az innováció facilitátorának bizonyult. A diagnosztikus rendszerhasználat esetén az MKR viszont gátolja az innovációt.

Az a gondolat, hogy a formális kontroll rendszereket különbözőképpen lehet használni, Simons (1994) nevéhez fűződik. A kontroll eszközei (levers of control) nevet viselő elméleti keret szerint a szervezetekben egymással ellentétes erők munkálkodnak, amik az egyik oldalon a szabadság, a felhatalmazás (empowerment), az alulról jövő kreatív ötletek, illetve a másik oldalon a kényszerítő erők, az elszámoltathatóság és a felülről lefelé irányuló utasítások közt feszültséget teremtenek. Ezeket a feszültségeket pozitív és negatív kontrollrendszerekkel lehet kezelni. A pozitív kontroll rendszerek motiválják, jutalmaznak az embereket, iránymutatást adnak és támogatják a tanulást. A negatív kontroll rendszerek előírnak, korlátoznak és büntetnek. Egy szervezetben mind negatív, mind pozitív kontrollra szükség van, a kettő egyidejű jelenléte biztosítja a kontroll eredményességét.

Simons (1994) a kontroll négy típusát különböztette meg: a hiedelmi rendszerek és az interaktív kontroll a pozitív kontroll rendszerek közé tartoznak, míg a korlátozó rendszerek és a diagnosztikus kontroll rendszerek a negatívak. Ezek közül kettő tekinthető formális kontrollnak: a termosztátok működéséhez hasonlítható diagnosztikus kontroll és az interaktív MKR használat.

A diagnosztikus használat esetén a hangsúly a hibákra és negatív eltérésekre helyeződik, az eltéréseket figyelik és automatikusan riportolják a vezetőknek. Ezzel szemben az interaktív használat esetén a hangsúly a fontosnak tekintett információk vezetők felé továbbításán van. Az információs szolgáltatás gyakori, kiemelt figyelmet kap és a kapott információk gyakori megbeszélések tárgyát képezik (Henri, 2006).

A kontingencialista tanulmányok gyakran az alapján értékelik egy vállalat MKR-jét, hogy a különböző információs jellemzők érzékelt hasznossága mekkora. Az ilyen kutatásokban a megkérdezettek például azt értékelik, hogy a nem pénzügyi információk (terjedelem) rendelkezésre állásának hasznossága milyen, vagy hogy a napi gyakoriságú riportok (időbeliség) mennyire hasznosak. Az MKR-ek különböző használati módjával foglalkozó tanulmányok azonban nem a hasznosságot, hanem az információ használatát kutatják. Abernethy és Brownell (1999) által kifejlesztett eszköz azt méri, hogy az információt milyen mértékben használják csupán az előre meghatározott célok elérésének figyelésére (diagnosztikus használat) vagy az információk valóban vezetői figyelemben részesülnek, azokat személyesen megvitatják és a viták eredményét beépítik a mindennapi működésbe (interaktív használat).

A diagnosztikus és az interaktív használat nem zárja ki egymást. Sokkal inkább egymás kiegészítői, egyidőben jelen lehetnek egy vállalatban, de céljaik különbözőek, ezért az egyensúlyi helyzet megtalálása különösen fontos (Henri, 2006). A két használati mód kombinálása, egyidejű jelenléte már csak azért is szükségszerű, mert az interaktív használat bevezetésének feltétele a diagnosztikus MKR megléte (de Haas & Kleingeld, 1999).

Az MKR-ek interaktív-diagnosztikus osztályozása könnyen összevethető az információs jellemzők szerinti tipológiával. Empirikusan bizonyították, hogy a széles körű információk érzékelt hasznossága pozitív összefüggésben áll az interaktív MKR használattal (Naranjo-Gil & Hartmann, 2007). A információk széles körének elérhetősége elősegíti a vezetői interakciókat.

Bodnár és társai (2005) tanulmánya a hazai MKR-ek vizsgálatához használta fel Simons elméleti keretét. A szerzők szerint a rendszerváltás után 5-10 évvel, amikor az átlagos szervezeti méret jelentősen csökkent, a külföldi tulajdonosok aránya nőtt és a gazdasági szereplők közti bizalom erősödött, lassú változás kezdődött el a hazai cégek menedzsmentkontroll rendszerében. A 90-es évek elején az MKR-ek jellemzően kontroll-

fókuszúak, eredmény- és múltorientáltak voltak. 1995 után elmozdulás kezdődött az interaktívabb használat irányába, a fókusz átkerült a döntéstámogatásra és a jövőorientációra. E megközelítés azt tükrözi, hogy az MKR-ek diagnosztikus és interaktív használata egy egyenes két végpontját jelentik, mely végpontok inkább csak elméleti kategóriák, a vállalatok jellemzően a két végpont között helyezkednek el.

A fentebb tárgyalt valamennyi objektivista tanulmány az MKR-t, mint a kontroll eszköztárát, az eszközök összességét tárgyalja. Explicite nem foglalkoznak a kontrollfolyamatokban részt vevő szervezeti szereplőkkel, akik az MKR alakításában alapvető fontosságú szerepet töltenek be. A **szubjektivista megközelítésben** alkotó kutatók arra hívják fel a figyelmet, hogy az MKR-ek ily módon történő megragadása szükségszerűen inkonzisztens kutatási eredményekhez vezet, s megakadályozza, hogy a kutatók mélyebbre ássanak a jelenség tanulmányozásakor. A kontingenciaelmélet ezen korlátjainak kiküszöbölésére a kutatók egyre inkább más elméletekhez nyúlnak.

Az ún. alternatív MK kutatásnak rengeteg ága, iránya létezik, melyek ismét csak különböző MKR értelmezésekkel állnak elő. Ezek részletes tárgyalása meghaladja e disszertáció fókuszát, ugyanakkor a controller szerepével legtöbbit foglalkozó intézményi megközelítést érdemes e ponton, az MKR jellemzése kapcsán is megemlíteni.

Az intézményi elmélet fókuszában a társas interakciók során létrejövő szabályok, mintázatok állnak, melyek a kollektív magatartást magyarázzák. A szabályok strukturálják a társadalmi és a szervezeti magatartást is (DiMaggio & Powell, 1983). Ebben a megközelítésben a menedzsmentkontroll nem más, mint *“racionális mítoszok, melyek legitimálják a szervezeti szereplőket és azok tetteit”* (Baxter & Chua, 2003, p. 100). A MKR tehát több mint eszközök, módszerek összessége. Racionalizált normáknak köszönhetően alakulnak ki, mely normák meghatározzák a megfelelő eszközöket is. Az MK ezen megközelítése lehetővé teszi, hogy az MKR egy-egy szervezetbeli fejlődését, átalakulását elméleti alapokra támaszkodva vizsgálják, s részletekbe menően értelmezzék.



### 4.1.3 IT rendszerek

---

Az információ-technológiai (IT) rendszerek nem képezik az MKR részét, de manapság semelyik MKR nem működhet intenzív IT támogatás nélkül. Az IT rendszerek támogatják az MK eszközök hatékony használatát és a felhasználóbarát információszolgáltatást. Az első, IT rendszerek által támogatott MK-val kapcsolatos feladat az adatfeldolgozás volt. Ma már azonban a controller szinte valamennyi feladata támogatható valamilyen alkalmazással (Drótos, 2010), s az MK rendszerek egyre inkább összefonódnak az IT rendszerekkel. Éppen ezért ha egy vállalat MKR-jét szeretnénk jellemezni, az MK eszközök és a szolgáltatott információk mellett a támogató IT rendszereket is jellemezni kell.

Az IT és az MK közti kapcsolat kutatásának a vállalatirányítási rendszerek (enterprise resource planning, ERP) széles körű elterjedése adott lendületet az 1990-es években. Az ERP használatának VSz-re és MK-ra gyakorolt hatását ekkortól vizsgálták a kutatók, de az első tanulmányok csak nagyon gyenge kapcsolatot mutattak ki. Így például Granlund és Malmi (2002a) tanulmányában az ERP implementáció MK gyakorlatra kifejtett hatása csak mérsékelt, holott a szerzők jóval erősebb kapcsolatot vártak. Ennek lehetséges oka, hogy az MK eszközöket nem integrálták a bevezetett ERP-kbe, s nemcsak az újabbakat, de a hagyományos eszközöket sem. Következésképpen egy SAP rendszer bevezetése alapvetően nem változtatta meg a vezetők számára nyújtott MK információk körét, s jellegét sem (Scapens & Jazayeri, 2003).

10 évvel később a kutatók még mindig csak gyenge összefüggést igazoltak az ERP, az MK eszközök és információk között. Egy, a KKV-k körében végzett esetalapú kutatás eredményei azt mutatják, hogy az ERP képes támogatni *“a standardizált pénzügyi számvitel által teremtett átláthatóságot, de semmit többet”* (Teittinen, Pellinen, & Järvenpää, 2013, p. 294). Az MK-ra gyakorolt hatás hiányát az intézményi megközelítésű tanulmányok a változásokkal szembeni ellenállással magyarázták: a régi VSz rendszereket, illetve azok információs bázisát az új IT infrastruktúrába illesztették anélkül, hogy tartalmuk változott volna (T. Hyvönen, Järvinen, Pellinen, & Rahko, 2009).

A VSz-hez és az MK-hoz kapcsolódó tevékenységeket leginkább az ERP-n kívüli (illetve arra épülő) megoldások támogatják, úgy mint például az adattárházak, a vezetői információs portálok vagy a különböző BSC szoftvercsomagok (Rom & Rohde, 2007). Éppen ezért az IT MK-ra gyakorolt hatása inkább ezen megoldások kapcsán valószínűsíthető. Ennek ellenére kevés kutatás vizsgálta a nem ERP-megoldások és az

MK kapcsolatát. Egy korai kivétel ez alól az ERP rendszerekre épülő SEM modulok (Strategic Enterprise Management) vizsgálata, habár a vonatkozó kutatás inkább az implementáció sikerességét tárgyalta, semmint az MK-specifikus következményeket (Brignall & Ballantine, 2004). Manapság már a nemzetközi tudományos folyóiratokban is helyet kaptak olyan kutatások, melyek az internetalapú technológiák, például a felhő alapú szolgáltatások használatát vizsgálják. Az MK-val való direkt kapcsolat azonban jellemzően ezen cikkekből is hiányzik. A tanulmányok vagy a pénzügyi számviteli konzekvenciákra helyezik a hangsúlyt, s könyvvizsgálói szempontból fogalmazznak meg előnyöket és kockázatokat (Yigitbasiglu, 2015), vagy az üzleti teljesítménnyel való közvetlen kapcsolatot keresik (Prasad & Green, 2015).

Felmerül a kérdés, hogy az IT és az MK közti kapcsolat egy- vagy kétirányú? Az IT és a menedzsmentkontroll rendszerek együtt élnek, léteznek a szervezetekben, s egymással karta karta öltve fejlődnek. Ez kétirányú kapcsolatra, oda- és visszahatások létezésére utal. A témával foglalkozó tanulmányok nagy része mégis egyirányú kapcsolatot tételez fel, s vizsgál, miszerint az IT hat az MK gyakorlataira. Habár a kutatók nagy része elismeri a kapcsolat kétirányú jellegét, azzal érvelnek, hogy azért valószínűbb, hogy az IT hat inkább az MK-ra és nem fordítva, mert ha már bevezettek egy IT rendszert, azt nehéz és költséges megváltoztatni (Rom & Rohde, 2007). Például egy ERP bevezetés esetén a konfigurációs folyamat során egyértelműen meghatározzák, hogy később mit lehet csinálni a rendszerben és mit nem.

Ezt a logikát követve kutatásomban az IT rendszereket jellemző változót majd független változóként definiálom, mely a hipotézisek szerint hat az MKR különböző jellemzőire: az innovatív IT megoldások intenzív használata az MK eszközök hatékony használatát támogatja, s ezen MK és IT eszközök összessége támogatja a vezetői információszolgáltatást. Ezen kapcsolatokat vizsgáló korábbi tanulmányok jellemzően egyedi esettanulmányokon keresztül egy-egy konkrét IT megoldás hatását elemzik, így például azt, hogy egy ERP alapú tevékenységköltségszámítási rendszer hogyan járul hozzá az információszolgáltatáshoz (T. Hyvönen, Järvinen, & Pellinen, 2006). De kevés irodalom található arról, hogy az IT támogatás fejlettsége miként változtatja meg az MK információk jellemzőit (pl. terjedelem, gyakoriság)

## 4.2 A controller szervezeti szerepe

---

A szerepnek számos különböző értelmezése létezik. Az értelmezésbeli különbségek a kutató ontológiai és episztemológiai előfeltevéseiben gyökereznek. Kováts (2013) számos szerepkoncepciót hasonlított össze mind a strukturalista-funkcionalista, mind a szimbolikus-interakcionista megközelítés értelmezéseiből válogatva. A funkcionalista szerepkoncepció lényegét így összegzi: a szerep *“státuszhoz kötődő, társadalmi konszenzuson alapuló normatív elvárás, attitűd, azaz viselkedési forгатókönyv”* (Kováts, 2013, p. 20).

A szerep ebben a megközelítésben már a pozíció betöltése előtt adott és a szerep tartalma szervezeti konszenzuson alapszik. A szerep nem az egyén, hanem a pozíció által meghatározott. A funkcionalista szerepmodell azt feltételezi, hogy az egyén elfogadja az előre meghatározott szerepeket és a pozitív visszacsatolás érdekében követi a szervezeti normákat. Nem törekszik azok megváltoztatására (R. H. Turner, 2001; Kováts, 2013). Ennek megfelelően a funkcionalista tanulmányok a controllerek szerepeit sokszor az elvégzendő feladatok alapján azonosítják.

Az interpretatív szerepfelfogás szerint a szerep egy társas konstrukció, a szervezeti tagok interakciói során létrejövő közös megértésen alapszik. Az interpretatív szerepelméletek éppen ezért jól magyarázzák a szerepek kialakulását és a szerepváltozások folyamatát.

Az MK irodalomban a szerepváltozásokat vizsgáló tanulmányok leginkább intézményi elméleti alapon nyugszanak. A kutató megközelítésétől függően e kutatások az objektivista-szubjektivista határon mozognak (Ahrens, 2008). Az inkább objektivista intézményi kutatások azt vizsgálják, hogy az ismétlődő minták és az aktorok közös megértései révén hogyan születik konszenzus egy pozíció céljairól és tevékenységeiről (Scott, 2013). A szerep ebben a felfogásban egy normatív jelenség, ami befolyásolja az egyént, s ami vizsgálható szervezeti és társadalmi kontextusban. Ezen elméleti alapokkal az magyarázható jól, hogy a szerep miként hat az egyénre, de az ellentétes irány (az aktorok is befolyásolhatják az intézményeket, így a szerepeket is) már kevésbé. A szubjektivista intézményi kutatások azok, amelyek aktor-központúak és a szerepek, mint intézmények változását vizsgálják (L. Goretzki et al., 2013).

Az intézményi elméleti alapokon nyugvó szerepkutatásokban arra hívják fel az olvasó figyelmét, hogy különbséget kell tenni a controllerek szerepei és gyakorlatai között. Az

intézmény (a szerep) egy absztrakt struktúra, egy koherens szimbolikus kód, mely irányítja, informálja a konkrét cselekvéseket, a gyakorlatot (azaz kódok használatát) (K. Weber & Glynn, 2006). Feldman és Pentland (2003) megkülönböztette a szervezeti rutinok osztenzív (látható, rámutatásos) és performatív részét annak érdekében, hogy magyarázni tudja a szervezeti rutinok változását. Ezt felhasználva Goretzki és társai (2013) arra következtetésre jutottak, hogy a controlleri szerep a szakma osztenzív része (controlleri szakma elméletben), míg a controlleri gyakorlat a performatív részt takarja.

A controllerek szerepeit vizsgáló első tanulmányok objektivista (funkcionalista) megközelítésűek, a mai szerepkutatások azonban egyre inkább interpretatív (s néha kritikai) jellegűek. A különböző paradigmákban gyökerező kutatások a controlleri szerepek különböző aspektusait vizsgálják. Az alfejezet hátralévő részei sokféle szerepkutatás eredményeit áttekintik, de az irodalomfeldolgozás fókuszában az objektivista kutatások eredményei állnak. Áttekintem a controlleri szerepek megnevezésére használt kifejezéseket, a szerepek megragadásának különböző módjait, azok lehetséges értelmezéseit és vizsgálatok referenciapontját (azaz jellemzően kinek a véleményét tükrözik ezek a kutatások). Végezetül az alfejezet a szerepek egyéni versus szervezeti egység szintű szintű tárgyalásának lehetőségeivel zárul.

Az angolszász tanulmányok gyakran hivatkoznak Simon és társai (1954) írására, amely az elsők között számolt be a controllerek szervezetben betöltött többes szerepéről. Simon és társai három szerepet különböztettek meg: számrögzítő (scorekeeping), figyelemirányító (attention-directing) és problémamegoldó (problem-solving). A német controlling irodalom egyik korai szereptanulmánya Zünd (1978) nevéhez fűződik, aki szintén három szereptípust azonosított: rögzítő, navigátor és innovátor. Henzler (1974) által jegyzett másik korai szereposztályozásban az alábbi három szerep különül el: a hagyományos számvitelorientált controller, a jövő- és cselekvés-orientált controller és a vezetés- és rendszerorientált controller. A controlleri szerepek ezen kategóriái a magyar nyelvű szakirodalomban is gyakran visszaköszönnek (Körmendi & Tóth, 1996, p. 40; Halmos & Körmendi, 2000, p. 34; IFUA Horváth & Partners, 2014).

A szerzők gyakran hangsúlyozzák, hogy az azonosított szerepeket nem lehet egyértelműen körülhatárolni. A lehetséges szerepek inkább egy spektrumot képeznek. Ahogy azt Anthony fél évszázaddal ezelőtt megfogalmazta: *“a gyakorlatban az egyik*

*véglet az, hogy a controllerek alig csinálnak többet a könyvelésnél, míg a másik esetben általános menedzseri feladatokat látnak el” (R. N. Anthony, 1965, p. 28).*

Ezt a spektrum-megközelítést követve a jelenkori irodalom az egyenes két végpólusát azonosítja, s a szerepek kettősségéről számol be. A két végpóluson lévő szerepet nagyon különböző nevekkal illették. A hagyományosabb, funkcióorientált (számvitelorientált) szerepet nevezték könyvelőnek (Hopper, 1980), babszámlálónak (Friedman & Lyne, 2001), házőrző kutyának (Granlund & Lukka, 1998b), számrögzítőnek (Loo et al., 2011) vagy szervezeti csendőrnak (Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011). A vezetés- illetve üzletorientált szerep azonosítására használt megnevezések a szolgáltató-segéd (Hopper, 1980), az üzleti támogató (Jablonsky, Keating, & Heian, 1993) és a leggyakoribb az üzleti partner megnevezés (Granlund & Lukka, 1998b; Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011; Järvenpää, 2007).

A szerepeket nem lehet közvetlenül megfigyelni. A kutatók a controlleri szerepeket – az alkalmazott szerepkoncepció függvényében – nagyon különböző képpen ragadták meg. A klasszikus eljárás a controllerek által ellátott feladatok számba vétele. Mouritsen (1996) 18 különböző feladatot írt le, míg Siegel és Sorensen (1999) 30 tevékenységfajtát különböztetett meg. Ezt a **tevékenységalapú szerepkoncepciót** a mai napig alkalmazzák a funkcionalista kutatók. Így például De Loo és társai (2011) kérdőívek segítségével mérték fel, hogy az irodalomban korábban felsorolt tevékenységeket mennyire intenzíven végzik a mai controllerek. 37 tevékenységfajtát 5 tevékenységcsoportba soroltak, majd a controllereket csoportosították az alapján, hogy milyen tevékenységekben vesznek részt. A szerepeket az így kapott controlleri csoportokból vezették le.

A tevékenységalapú szerepkoncepciót követnek azok a tanulmányok is, melyekben különböző tevékenységlistákat használnak a különböző szerepek jelentőségének mérésére (Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011). A helyi vezetőknek nyújtott controlleri döntéstámogatáshoz (az üzleti partner szerephez) az alábbi öt feladatot azonosították: termék / vevő jövedelmezőség elemzés, beruházási lehetőségek értékelése, helyi üzleti stratégiák kidolgozása és a célelérés támogatása, valamint a költségcsökkentés és az árbevétel növelés támogatása. A szervezeti csendőr szerephez kapcsolódó öt tevékenység ezzel szemben a belső kontrollok és eljárások fejlesztése, a pénzügyi számviteli beszámolók megfelelőségének biztosítása, teljesítménybeszámolók készítése a felsővezetés számára, annak értékelése, hogy az üzleti egységek betartják e központtal kötött egyezményeiket és a központi előírásokat, illetve annak biztosítása, hogy az üzleti

egységek ne költsenek többet, mint amennyi összvállalati szempontból indokolt (Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011, p. 450).

A tevékenységalapú szerepkonceptió arra is alkalmas lehet, hogy a controlleri szerepekben bekövetkezett változásokat azonosítsa. Így például az 1949 és 1994 között feladott controlleri álláshirdetések elemzése arra mutatott rá, hogy a controllerek tevékenységi területei jelentősen megváltoztak a vizsgált időszakban (J. Weber & Schäffer, 2014, p. 8).

Az elvégzendő tevékenységek változása módosítja a gyakorló szakemberekkel szemben támasztott követelményeket is. Éppen ezért Byrne és Pierce (2007) vizsgálata nemcsak az elvégzett feladatokra, hanem a szükséges egyéni készségekre és képességekre is kiterjedt: az üzleti ismeretekre, az interperszonális és kommunikációs készségekre, az IT és technikai tudásra, rugalmasságra és egyéb személyes jellemzőkre. A **szükséges készségek és képességek** megértése a controlleri szerepek magyarázatában is segít. Ennek megfelelően Yazdifar és Tsamenyi (2005) a controlleri készségeket és képességeket mérte fel, kiegészítve arról szóló adatokkal, hogy a vezetők miként értékelik a controllereket (a controllerek szerint). A tevékenységalapú szerepkonceptió kiegészítése a szükséges készségekkel és képességekkel a mai angol (Marchant, 2013), német (Steinhübel, 2014) és magyar (Radó, 2013) irodalomban is népszerű.

Nemcsak a szerepek megragadásának mikéntjében különböznek a kutatások, hanem abban is, hogy miként **interpretálják az azonosított szerepeket**. Miként értelmezhető, mit jelent a controller hagyományos szerepe, mely az egyik végpontot képezi? S mit takar pontosan a másik végponton elhelyezkedő, az egyre többet hangsúlyozott szerep?

A controllerek hagyományos szerepét funkcióorientátnak, számvitelorientátnak nevezik. Ez a funkcionális felelősség a szervezeti egység vagy vállalat gazdasági helyzetének fair, objektív bemutatására vonatkozik (Maas & Matějka, 2009). Drótos (2013) egy kétdimenziós ábrában helyezte el a controllerek lehetséges szerepeit. Mindegyik szerepet jellemez egy bizonyos szintű proaktivitás és egy bizonyos szintű üzletorientáció. A controller hagyományos szerepeiben kevésbé üzletorientált és nem proaktív, míg a másik végpólust jelentő szerep mindkét jellemző tekintetében magas értékekkel rendelkezik.

Egy 296 magyar szakembert megszólaltató felmérés szerint a controllerek üzleti orientációja fontosabb, mint az MK módszertani tudás (Radó, 2013). Az üzletorientáció

lényege pedig, hogy a controllerek releváns információkat adjanak a vezetőknek, melyeket a döntéshozatal során fel tudnak használni (Hopper, 1980). Ha ezt a releváns információt már nem csak a 'partvonalról' adják a controllerek, hanem a vezetőkkel szorosan együttműködve, akkor válnak igazi üzleti partnerekké (Quinn, 2014).

Az üzletorientáció és üzleti partner kifejezések gyakran megjelennek az utóbbi évek írásaiban, a fogalmak kapcsán azonban Graham Colbert, az AstraZeneca pénzügyi vezérhelyettese így nyilatkozott: *“Az üzleti partner kifejezés .... egyik kicsit olyan, mint a fekete lyuk. Senki sem igazán tudja, mit is jelent a gyakorlatban”* (CIMA, 2009a, p. 16).

A kutatók számos kísérletet tettek arra, hogy az üzleti partnerséget definiálják. *“Az üzleti partner szerepmódel általában arra utal, hogy a stratégiai, előregondolkodó, együttműködő szerepre nagyobb hangsúly kerül”* (Byrne & Pierce, 2007, p. 472), és *“az üzleti partner controller erős, szoros és támogató kapcsolatot ápol az üzleti vezetőkkel, s az üzleti kihívásokkal kapcsolatos meglátásait megosztja velük”* (Quinn, 2014, p. 25). A meglátások többet jelentenek pusztán információnál. Az információk, adatok halmazának és a köztük lévő kapcsolatok átlátását is jelenti.

Jablonsky és társai (1993) szerint az üzleti támogató (business advocate) szerep három fő értékkel rendelkezik: az üzlet ismerete, a belső vevők szolgálata és a bevonás. A partnerség pedig azt jelenti, hogy a *“funkcionális határok mindkét oldalon lebomlanak és a vezetői számviteli szakemberek egyre inkább bevonódnak a funkcionális területek működésébe”* (Pierce & O'Dea, 2003, p. 279).

Az üzletorientáció definíciójának visszatérő, közös eleme a **bevonás**. A controllerek függetlenségét versus bevonását először Sathe (1983) elemezte, a controlleri feladatok, készségek és képesség felmérésére támaszkodva. Négy szereptípust azonosított: a bevont, a független, az osztott és az erős controllert. A független controllerek leginkább pénzügyi beszámolókkal és belső kontroll feladatokkal vannak elfoglalva. Az objektivitás és a vezetéstől való függetlenség fenntartására törekednek, a hangsúly az ellenőrzésen van. A bevont controllerek fókuszában a vezetők szolgálata áll, mely akkor valósul meg igazán, ha a controllereket aktívan bevonják az üzleti döntéshozatalba. Az erős controllerek mindkét tevékenységcsoportban aktívak. Ha a vállalat controllerei mindkét szerepet ellátják, de egyének szintén ez elválik (a controllerek egy részét a függetlenség, a többieket a bevonás jellemzi), akkor osztott controllerekről beszélhetünk.

Sathe (1983) szerint a vezetők szolgálata kétfajta követelményt támaszt. Egyrészt a controllereknek képesnek kell lenniük jó minőségű információt nyújtani a vezetőknek. De az információszolgáltatás önmagában még nem elég, mert lehet hogy a vezetőknek nincs meg a mély értelmezéshez szükséges tudása (vagy ideje). Az információk rendelkezésre bocsátása tehát nem garantálja, hogy azokat a vezetők használni is fogják. Ehhez a controllerek üzleti folyamatokba, a döntéshozatalba történő bevonása szükséges. A Sathe-féle függetlenség-bevonás kettősségét számos későbbi kutatás használta fel, fejlesztette tovább. Így például Lambert és Sponem (2012), akik szerint elégséges szintű bevonás mellett tekintély is szükséges az üzletorientációhoz.

A bevonás jellemzőiről szóló korábbi tanulmányok alapján Emsley (2005) javaslatot tett arra, hogy miként lehetne mérni a controllerek bevonását az üzleti egységek mindennapi életébe. A bevonás mértékét 6 jellemzővel mérte: kinek az igényei (a vezetőé vagy a controlling szervezeté) határozza meg a controller napi munkáját, kivel tölti a controller a munkaidejét, kinek riportol közvetlenül, ki értékeli a controller teljesítményét, kinek a kérése élvez elsőbbséget a controller munkájában és a controller miként értékeli saját szerepét.

A hivatkozott kutatás - sok másikhöz hasonlóan – a controllerek önértékelésén alapszik, azaz ők bevonva érzik e magukat vagy sem. A **referenciapont**, azaz hogy kinek a véleményét tükrözik a kutatások, fontos módszertani kérdés. A szerepkutatások többsége controlleri önértékelést használ: kérdőívek segítségével vagy interjúk keretében kérdezik meg őket anélkül, hogy vevőik, azaz a vállalati vezetők véleményét becsatornáznák (Yazdifar & Tsamenyi, 2005; Emsley, 2005; Emsley & Chung, 2010; Maas & Matějka, 2009; Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011). Habár a controlleri önkép fontos, szervezetben betöltött szerepüket nem lehet csupán saját önértékelésükre alapozni.

Jobb, többszemponútú eredményt adnak azok a tanulmányok, melyek a vezetők véleményét is becsatornázzák. Ez azért is fontos, mert a controlleri szerepeket másként értékelik a vezetők és a controllerek. A megítélésbeli különbségek a hagyományos tevékenységek esetén kisebbek. Byrne és Pierce (2007) arról számolt be, hogy a controllerek fontosnak tartották a kontrollal kapcsolatos tevékenységeiket, s a vizsgált szervezetek középvezetői is úgy értékelték, hogy jól teljesítenek a controllerek e tekintetben. Sokkal nagyobb különbség volt tapasztalható az üzletorientált szerep megítélésében. A megkérdezett vezetők szerint kívánatos lenne, hogy a controllerek még



jobban értsék az üzletet és az ő információs igényeiket. Legyenek *“üzleti menedzserek, akiknek egyben speciális számviteli és üzleti tudások is van”* (Pierce & O’Dea, 2003, p. 280).

A tanulmányok egyre nagyobb számban arról számolnak be, hogy **elmozdulás** figyelhető meg a funkcióorientált szerep felől az üzletorientáció felé, s hogy a controller üzleti partnerre válik. A szerepváltozás mellett érvelő kutatások azonosítják a szerepeket befolyásoló tényezőket is. Számos külső környezeti tényező hat a controlleri szerepekre, úgy mint a magas környezeti bizonytalanság (Burns, Ezzamel, & Scapens, 1999; Baines & Langfield-Smith, 2003; Emsley, 2005; Byrne & Pierce, 2007) vagy a szabályozási környezet változása (Loo et al., 2011). Számos belső vállalati jellemző is befolyásoló faktor lehet, úgy mint egy új menedzsment információs rendszer bevezetése (Granlund & Malmi, 2002a; Scapens & Jazayeri, 2003), új tervezési rendszer (Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011) vagy új MK eszközök alkalmazása (Yazdifar, Zaman, Tsamenyi, & Askarany, 2008).

Habár a controlleri szerepváltozás irodalma nagyon kiterjedt, kevés empirikus kutatási eredmény támasztja alá, hogy valóban alapvető elmozdulás történt a domináns szerepekben (Burns & Baldvinsdottir, 2005). Több tanulmány inkább egy statikus képet fest, s megállapítja, hogy a funkcióorientált szerep, *“a kontrollal kapcsolatos és egyéb befelé orientált tevékenységek még mindig a vezetői számviteli szakemberek mindennapi munkájának nagy részét teszik ki”* (Loo et al., 2011, p. 302).

Az irodalom nemcsak a szerepek közti elmozdulás jelentőségét tekintve nem egyértelmű, hanem annak tekintetében sem, hogy milyen **a szerepek egymáshoz való viszonya** az egyén szintjén. Nem tisztázott, hogy a funkcióorientáció és az üzletorientáció között trade-off van, azaz **egymást kizáróak vagy kiegészítő jellegűek**. 30 évvel ezelőtt Sathe (1983) azt jósolta, hogy az erős controllerek elterjednek, azaz a controllerek aktívak lesznek mint a hagyományos kontroll tevékenységek, mind pedig vezetőknek tett javaslatok, tanácsok terén. Ezt támasztja alá a később kidolgozott hibrid controller koncepció. A hibrid controller kontrollal kapcsolatos és üzlettámogató tevékenységeket is végez (Burns & Baldvinsdottir, 2005).

Granlund és Lukka (1998b) etnográfiai tanulmányának fő következtetése az, hogy a controlleri feladatok természete kettős. *“Még akkor is...ha részt vesz az üzleti döntéshozatalban, s ezt tovább szeretné erősíteni, úgy tűnik, hogy nem képes lemondani*

*a pénzügyi ellenőrzés szerepéről sem. A szervezeti 'házőrző' hagyományos szerepe még mindig jelen van"* (Granlund & Lukka, 1998b, p. 198). Nehezen elképzelhetőnek tartják, hogy a controller egyszerre tud üzletorientált és felügyelő lenni, azaz a két szerep nem egészítheti ki egymást. Egy személy nem vállalhatja fel mindkét szerepet. Ezzel egybecseng De Loo és társai (2011) kutatási eredménye, mely szerint egy adott controller vagy 'beszámoló üzleti elemző' vagy 'üzleti rendszer elemző'.

Ezzel összefüggésben Maas és Matejka (2009) azt vizsgálta, hogy az üzletági controllerek hogyan birkóznak meg kettős felelősségükkel. Arra a következtetésre jutottak, hogy *" a controllerek funkcionális felelősségének hangsúlyozása negatív összefüggésben áll azzal a képességgel, hogy helyi vezetők döntéshozatalához támogatást tudjanak nyújtani"* (Maas & Matějka, 2009, p. 1249).

Pszichológiai kutatások arra is rámutattak, hogy a controllerek kettős felelőssége gyakran **szerepkonfliktushoz és szerepzavarhoz** vezet (Birnberg et al., 2006). Mivel az üzletági controllerek alapvetően az üzletágvezetőhöz lojálisak, ha a funkcionális felelősségükre nagyobb hangsúly kerül, az szerepkonfliktust és szerepzavart okozhat (Maas & Matějka, 2009).

Az egyéni szinten tapasztalható szerepkonfliktuson felülemelkedve néhány kutató a **szervezeti egység szintjén vizsgálta a szerepeket**. A controlleri funkcióhoz tartozó pozíciók összességét jelenti ez, ahol az egyének csoportja által ellátott funkció a vizsgálat tárgya (R. N. Anthony, 1988). A controlleri funkció nyilvánvalóan szorosan kapcsolódik az egyéni controller szerepéhez. Egyrészt az egyén önképét befolyásolja a csoportkép, másrészt pedig a controllerek általános szervezeti szerepe az egyéni szinten tapasztalt szerepek absztrakciója (Lambert & Sponem, 2012).

Mégis, a controlleri funkció általános szerepe különbözik az egyéni szerepektől, legalább két okból: egyéni és funkcionális különbségek miatt. Pierce és O'Dea (2003) a funkcionális különbségekre hívták fel a figyelmet, s azt mutatták ki, hogy az értékesítési és a termelési funkciók nagyon különbözőképpen ítélték meg a controlleri szerepeket. Jó pár tanulmány pedig a controllerek közti egyéni különbségek jelentőségére hívta fel a figyelmet, s azt értelmezték, hogy ezek a különbségek miként hatnak a szervezeti egység szintjére (Naranjo-Gil, Maas, & Hartmann, 2009; Frank G.H. Hartmann & Maas, 2011; Ge, Matsumoto, & Zhang, 2011).

A szerepek szervezeti egység szintű vizsgálata számos értékes eredménnyel gazdagította a szakirodalmat. Így például Hartmann és Maas (2011) azt mutatta ki, hogy mindkét szerep tud szervezeti szinten egyidőben erősödni még pedig úgy, hogy az nem szükségszerűen vezet szerepkonfliktushoz, hiszen a különböző szerepeket különböző egyének láthatják el.

Lambert és Sponem (2012) szervezeti egység szintű szerepvizsgálata során az egyéni controllerek tevékenységei mellett elemezték azt is, hogy a controllerek milyen mértékű befolyással bírnak a döntéshozatalra, s azonosították azon szervezeti szereplők körét, akiknek a controller szolgáltat. Mindezek alapján a controlleri funkció jelentőségét, azaz a controllerek általános szervezeti szerepét vizsgálták. Négy stílust azonosítottak: a diszkrét, a biztonsági őr, a partner és a 'mindenható' controlleri funkciót. Mindegyik stílus rendelkezik előnyökkel és kockázatokkal is mind egyéni, mind szervezeti szinten. Érdekes észrevétel, hogy a szerzők szerint nem minden szervezet számára ideális az üzletorientált controlling, azaz a partner vagy 'mindenható' controlleri funkció.

### Controlleri szerepkutatások

	a funkcionalista paradigmában	az interpretatív paradigmában
<b>Módszertan</b>	Kérdőív / esettanulmány	Esettanulmány
<b>Támogató elméletek</b>	Kontingencia elmélet, Szerepelméletek	Intézményi megközelítések, szerepelméletek, motivációs és kapcsolódó pszichológiai elméletek
<b>Elemzés szintje</b>	Egyén / szervezet(i egység)	Egyén
<b>A kutatás fókusz</b>	A szerep mint <ul style="list-style-type: none"> <li>• elvégzett tevékenységek köre</li> <li>• szükséges képességek</li> <li>• nyújtott információk köre</li> <li>• a bevonás mértéke</li> </ul> A különböző szerepek mint egymást kiegészítő vagy kizáró szerepek	A szerep mint <ul style="list-style-type: none"> <li>• norma</li> <li>• érték</li> <li>• elvárás</li> </ul> A szerepváltozás folyamata Bizonytalanság és konfliktusok az egyéni szerepek megélésében

4. ábra: Szerepkutatások a menedzsmentkontroll területén

Forrás: Saját szerkesztés

Az áttekintett MK szakirodalomban megjelenő két kutatási irány jellemzőit a 4. ábra összegzi.

A controlleri szerepek szervezeti szintű vizsgálata esetén egy további aspektus elemzése is hasznos lehet: annak vizsgálata, hogy a **controlling szervezet miként tagozódik be az összvállalati hierarchiába**. Ez a logikusan felmerülő kérdés ritkán elemzett téma, főleg az angolszász irodalomban esik kevés szó róla.

Horváth (2011) szerint a controlling tárgyalásakor három alapvető kérdésre kell válaszolni:

1. Mik a controlling alapjai?
2. Milyen feladatokat látnak el a controllerek és milyen eszközöket használnak?
3. Hol helyezkednek el a controllerek a szervezetben?

A német controlling könyvek utolsó fejezetei foglalkoznak a controlling szervezettel, s arra keresik a választ, hogy hol helyezkednek el a szervezeti hierarchiában a controllerek és mik a controlling szervezeti egység rendező elvei?

Gleich és Michel (2007) által szerkesztett, "Organisation des Controlling" címet viselő könyv azt célozza, hogy egyrészt bemutassa mennyire elhanyagolt területe ez a controlling kutatásoknak, másrészt pedig közvetítse az aktuális tudást, a gyakorlati megoldásokat. Kizárólag német szerzők tollából származó írások jelentek meg a könyvben. Egyikük, Horváth (2007) jó áttekintést ad arról, hogy a controlling szervezeti kérdéseit miként tárgyalják a német tankönyvek, s mely szervezetelméleteket lehet segítségül hívni a téma kutatásakor.

A controlling szervezet, mint külön kutatási terület létezését a pénzügyi számvitel és a controlling hagyományos szervezeti különállása indokolja a német nyelvterületen. Az angolszász irodalomból ez hiányzik, hiszen a pénzügyi és vezetői számvitel szervezetileg is összefonódik, a pénzügyi terület alatt. Meglepő módon ezen összevont funkció szervezeti-strukturális aspektusai sem állnak az angolszász kutatók érdeklődésének középpontjában.

A német hagyományokra építve a hazai közepes és nagy méretű vállalatokban is jellemzően elkülönül a számviteltől a controlling funkció. 50 fő alatti kisvállalatokban nem találunk önálló controlleri funkciót, habár a menedzsmentkontroll megközelítés internalizálása már mikroszervezetek esetében is fontos (Hágen, 2008). Benchmark értéknek tekinthető, hogy a controlling szervezet mérete ideális esetben az össz munkavállalók 1%-át teszi ki (Hagen, 2014). Az ilyen típusú összehasonlítás esetén azonban tudatában kell lenni annak, hogy nem feltétlenül csak controllerek foglalkoznak

az MK-hoz kapcsolódó tevékenységekkel. Az egyes vállalatok gyakorlata e tekintetben is különbözik. Nagyon különböző címet viselő szervezeti tagok végezhetnek MK feladatokat.

A controlleri munka szervezeti strukturális aspektusának tárgyalása segítheti a controlleri szerepek azonosítását és megértését. Ahogy azt Quinn is kiemelte a *“szervezeti struktúra hatással van arra, hogy a controllerek valóban be tudnak e tölteni szervezetükben egy támogató, saját meglátásokkal rendelkező szerepet”* (Quinn, 2014, p. 25). Elégséges mértékű hatáskör a partneri szerep gyakorlásának szükséges előfeltétele.

A controlleri munka szervezeti aspektusainak vizsgálata több dologra is kiterjedhet: a controlling szervezeten belüli munkamegosztásra, a pénzügyi és vezetői számviteli feladatok ellátásának szervezeti elhatárolására, a controlling és az üzleti területek közti munka- és hatáskörmegosztásra, illetve a controlling szervezeti egység hierarchiában elfoglalt helyére. A controlleri szerepek szempontjából ez utóbbi igazán fontos kérdés.

A kérdés tudományos célú tárgyalása jellemzően a centralizáció versus decentralizáció vitájában merül ki (Horváth, 2007). A kutatók arra mutattak rá, hogy a decentralizált egységekben dolgozó controllerek jellemzően más szerepeket töltenek be, mint a centralizált egységekben működő társaik. A fizikai távolság fontos befolyásoló tényező: a decentralizált controllereknek sokkal inkább lehetőségük van az üzlet információs igényeinek megértésére. Éppen ezért az üzleti területi vezetők mellett dolgozó controllerek gyakrabban kerülhetnek partneri szerepbe (Hopper, 1980; Pierce & O’Dea, 2003). Ugyanakkor a nagy hatékonysággal és innovatív eszközökkel dolgozó központi egységekből sem feltétlenül hiányzik az üzletorientáció.

A szervezeti teljesítmény növelése érdekében valamennyi funkció újabb és újabb szervezeti megoldásokra törekszik (Szintay, 2010). Az egyik ilyen, relatív új megoldás a szolgáltató központok kialakítása, mely sikeresen működik számos tevékenység esetében, úgy mint a számvitel, a pénzügyek, az IT, a létesítménygazdálkodás vagy az emberi erőforrás gazdálkodás. A belső üzleti szolgáltatások nyújtásának új területe a controlleri munka. A bevezetések és a sikeresen működő központi controlling szolgáltató egységek növekvő száma jelzi e megoldás jelentőségét (Lindvall & Iveroth, 2011).

A controlling, mint szolgáltató központ működtetése miatt a centralizáció-decentralizáció korábbi vitája úgy tűnik, hogy idejét múlttá válik. Ez az új szervezeti megoldás a centralizáció előnyeit egyesíti az üzletközeli és üzletorientált MK szolgáltatások

előnyeivel, mely eddig csupán a decentralizált megoldások sajátja volt (Michel, 2007). E szervezeti megoldás jelentőségét a CIMA (2009b) beszámolója is kiemeli, hiszen a válaszadó szervezetek 50%-ában a pénzügyi terület már szolgáltató központként működik.

A controllerek szervezeti elhelyezkedésének vizsgálatát nehezíti, hogy a nagyobb szervezetekben a controllerek több helyen, s több szervezeti szinten tevékenykedhetnek. A vállalatcsoport központja mellett az üzleti egységekben is dolgozhatnak önálló controllerek. Bár ez a szétszórtság nehezíti a vizsgálatot, a controlleri funkció szervezeti helyének/helyeinek tisztázása mégis fontos a szerepek megértéséhez, értelmezéséhez (Lambert & Sponem, 2012).

### 4.3 Az MKR kapcsolata a controlleri szerepekkel

---

Az olyan újabb MK eszközöket, mint a tevékenységköltség-számítást, a balanced scorecard-ot vagy az értékvezérelt irányítást gyakran összekapcsolja a szakirodalom a controlleri szerepek változásával. Korábbi tanulmányok szerint a különböző eszközök alkalmazása vagy nem-alkalmazása szerepváltozáshoz vezethet (Järvinen, 2009). Ezen kutatások jellemzően egyirányú ok-okozati kapcsolatot tételeznek fel, mely kapcsolatban az MK eszközök innovativitása a magyarázó változó. Ezzel szemben Emsley (2005) a controlleri bevonás mértékével magyarázta a szervezetek MK gyakorlatának innovativitását. De ahogy ő is kiemelte kutatómunkája korlátjaként, az oksági összefüggés iránya közel sem egyértelmű, csupán a változók közti kapcsolat azonosítható minden kétséget kizáróan. A szerepek befolyásolják a MK gyakorlatot, s ezzel egyidőben az eszközök is befolyásolják a szerepeket.

Az eszközök és a szerepek kapcsolatának vizsgálata Johnson és Kaplan (1987) híres könyvének megjelenése után kapott egyre nagyobb figyelmet. A 'Relevance Lost', azaz az 'Elvesztett relevancia' című könyv fő állítása, hogy a MKR-ek már nem tudnak a vezetőknek releváns információkat nyújtani. Új, fejlettebb eszközök szükségesek, melyek újra megteremtik annak a lehetőségét, hogy a controllerek jobb, a döntéshozatalban és a kontroll tevékenységek során is alkalmazható információkat tudjanak szolgáltatni. A releváns információk szolgáltatása pedig ismét relevánssá teszi a controlleri munkát is.

Johnson és Kaplan által követett logika arra is rámutat, hogy **az alkalmazott eszközök és a szervezeti szerep közti kapcsolat nem közvetlen**. Először az új technikák megteremtik releváns információk előállításának lehetőségét, majd a megváltozott információszolgáltatás a következő lépésben befolyásolhatja a controllerek által betöltött szervezeti szerepet. E közvetett hatást a kutatások egy vagy esetleg több új eszköz bevezetésének a példáján vizsgálták. Így kimutatták, hogy a tevékenységalapú költség-számítás közvetlenül befolyásolja az MK információk hasznosságát (Mansor, Tayles, & Pike, 2012), s az érzékelt hasznosság növekedése a 'babszámláló' szerepkör gyengülését okozza (Friedman & Lyne, 2001).

A stratégiai vezetői számvitel (SVSz) irodalom gyakran számol be arról, hogy a különböző SVSz technikák alkalmazása révén a controllerek miként kerülnek közelebb az üzleti folyamatokhoz, s miként erősödik az üzletorientációjuk (Roslender & Hart, 2003; Tillmann & Goddard, 2008). Ezen innovatív eszközök népszerűsége ellenére a

szervezetek jelentős része még mindig a hagyományos megoldások mellett teszi le a voksát. Ez nem jelenti azt, hogy ezen vállalatok ne akarnának reagálni a növekvő bizonytalanságból és a komplexitásból származó kihívásokra. Stratégiájuk azonban az, hogy az egyszerű eszközök megtartása mellett az információk forrásának körét bővítik (pl. nem pénzügyi információkkal), s azokat különböző módon használják (Burns et al., 1999).

Az MKR-ek különböző használati módjait az üzletági controllerek szerepével Hartmann és Maas (2011) kapcsolta össze. Kutatásukban arra a következtetésre jutottak, hogy az üzletági controllerek szerepe attól függ, hogy az éves tervezési (budgeting) rendszert miként használják. A budgeting ‘megengedő’ használata a controller üzleti partner szerepével áll pozitív összefüggésben, míg a korlátozó használat a szervezeti csendőr szereppel. A budgeting ‘megengedő’ használata azt jelenti, hogy az éves tervezési folyamat elsősorban az üzletági döntéshozatalt támogatja, elősegíti az üzletági szintű rugalmasságot. A korlátozó budgeting nem használja fel a lokális tudást, s korlátozza az alsóbb hierarchia szinten lévők szabadságát, s minden erőfeszítés az összvállalati célok elérésére irányul. Érdekes módon a megengedő tervezés és a szervezeti csendőr szerep közti összefüggés is pozitívnak bizonyult. Ezt azzal magyarázták a szerzők, hogy a lazább tervezést a controllerek által gyakorolt erősebb kontroll kompenzálhatja.

Míg az MK eszközök és rendszerek vizsgálata jellemzően kontingenciaelméleti alapokon nyugszik, a controllerek szerepét kutató tanulmányok egyre nagyobb számban fordulnak más elméletekhez. Az egyre népszerűbb intézményi elméleteket nemcsak a szerepek, hanem az MKR és a szerepek közti kapcsolatok megértésére is használják a kutatókat, mert kiváló elméleti alapot nyújtanak a változások magyarázatára. Longitudinális esettanulmányokon keresztül mutatják be, hogy az MKR változása (pl. egy új eszköz bevezetése) miként érinti a controlleri szerepeket, miként fogadják el a szervezeti tagok az új eszközöket, s ezek miként váltják fel a korábbi normákat, azaz miként intézményesülnek.

Egy többféle intézményi elméleti irányt (intézményi szociológiát, régi intézményi és hatalomelméletet) egyaránt felhasználó interpretatív esettanulmány azt vizsgálta, hogy két anyavállalat által a leányra kényszerített MKR miként vált a leányvállalat rutinjainak részévé. Az MKR-ben bekövetkezett változás pedig a controlleri szerepeket is érintette, hiszen az MK információk széles körű elterjedése és a napi döntéshozatalban való



felhasználása jelentősen befolyásolta a leányvállalatban dolgozó controllerek szervezeti szerepét (Yazdifar et al., 2008).

Új intézményi elméletre támaszkodva egy nagy brit gyógyszervállalat esete világít rá az SVSz eszközök alkalmazása és a controlleri szerepek közti kapcsolatra (Ma & Tayles, 2009). A szerzők arra hivatkoznak, hogy a szervezetek akkor vezetnek be új SVSz eszközt, ha az a stratégiai irányokhoz illeszkedik és fontos a célok eléréséhez. Az SVSz eszközök bevezetése erősíti a versenytárs-fókuszot, a hosszú távú gondolkodást, s következőképpen erősíti a controller stratégia döntéshozatalhoz való hozzájárulását is (Ma & Tayles, 2009).

Egy másik, érdekes ága a kutatásoknak az, mely az IT rendszereket, mint az MKR támogató rendszereit hozza közvetlen összefüggésbe a controlleri szerepekkel. Habár az ERP rendszerek és az MKR közti kapcsolat gyengének bizonyult (lásd 4.1.3-as fejezet), a tranzakcióorientált ERP rendszerek képesek a controlleri munka megváltoztatására. A vonatkozó tanulmányok egyértelműen igazolják, hogy az ERP rendszerek bevezetésével több idő maradt az elemzésre, a rutintevékenységeket segítette vagy éppen teljesen kiváltotta a bevezetett rendszer (Granlund & Malmi, 2002b; Scapens & Jazayeri, 2003).

A controllerek és más szervezeti tagok számára elérhető, s alkalmazott modern IT megoldások leginkább az adatok elérhetőségét befolyásolják: a felhasználóbarát, internetalapú technológiák az MK információkat a szervezeti tagok széles köre számára elérhetővé teszik, időtől és tértől függetlenül (azaz bármikor és bárhol). Az **innovatív IT megoldások ‘hibridizálják’ a szakmát**: a nem controlleri pozícióban dolgozó, de immár az összes szükséges adattal rendelkező szervezeti tagok képessé válnak olyan elemzések elkészítésére, melyek korábban a controllerek privilégiumai voltak. Egyúttal a controllerek is hibridekké válnak, hiszen egyre növekvő IT ismeret szükséges munkájuk elvégzéséhez (Granlund, 2011). Azaz az IT egyszerre szélesíti és korlátozza a controlleri munkát, s ezáltal a controlleri szerepeket.

#### 4.4 Kísérletek a teljesítményhatás igazolására

---

A controlleri szerepeket és az azt befolyásoló faktorokat számos tanulmány vizsgálta, de csak nagyon kevés kutatás foglalkozott a szerepek következményeivel. Mit befolyásol a szerep? S mire hatnak a külső és belső tényezők által is befolyásolt MKR-ek (a controlleri szerepeken kívül)?

Ezen alfejezet célja a fenti kérdések megválaszolása. Azon kutatásokat tekintem át, melyek az MKR-t és / vagy a controlleri szerepeket független változóként tekintve azok teljesítményre és / vagy más függő változóra gyakorolt hatását vizsgálták. Az irodalomáttekintés célja, hogy felhívja a figyelmet arra, miért is problémás az MKR, s még inkább a szerepek teljesítményre gyakorolt hatását kutatni.

A teljesítményre gyakorolt hatás a kontingencialista logika fontos része annak ellenére, hogy számos kontingencialista tanulmány explicit módon nem tárgyalja azt. A teljesítményhatást mérő tanulmányok vagy vezetői teljesítményként, vagy szervezeti teljesítményt vizsgálnak. A teljesítménymérési módszerek irodalma kiterjedt, de alapvetően objektív és szubjektív értékelési módszereket lehet megkülönböztetni.

Merchant (1984) az elsők egyike volt, aki szubjektív teljesítménymérést javasolt. Érvelése szerint bizonyos esetekben a kutatási modellnek megfelelő objektív adatok gyűjtése lehetetlen. Tanulmányában a szervezeti egységek vezetői egy ötfokozatú Likert skálán értékelték egységük teljesítményét (1- jóval átlag alatti, 5- jóval átlag feletti). Govindarajan (1984) szintén a szubjektív teljesítményértékelés mellett tette le a voksát, s az üzletági teljesítmény 12 dimenzióját határozta meg. Mivel a dimenziók belső konzisztenciája magas volt, a változókat egy globális teljesítményindexbe összegezte. Ezt a megoldást később számos MK kutatásban alkalmazták (Govindarajan & Gupta, 1985; Abernethy & Guthrie, 1994; Chong & Kar Ming Chong, 1997). A teljesítmény önértékelésének másik módja a saját szervezeti teljesítmény összehasonlítása a versenytársakéval (Hoque & James, 2000).

A vezetői (egyéni) teljesítmény szubjektív értékelési módszere Mahoney (1963) nevéhez kötődik, melyet aztán számos kutató alkalmazott a későbbiekben (Gul & Chia, 1994; Chong, 1996; Chong & Eggleton, 2003). A vezetői teljesítményt nyolc dimenzióban értékelte: tervezés, vizsgálódás, koordinálás, értékelés, ellenőrzés, munkatársak alkalmazása, tárgyalás és képviselés. A dimenziók várt magas belső konzisztenciája miatt ezeket is egy átfogó személyes teljesítményt mérő indexbe összegezte a szerző. A

középvezetők teljesítményének mérése kínálkozó jóval egyszerűbb módszer a felettesek általi egyszempontú értékelés (Mia & Chenhall, 1994).

A fentebb hivatkozott tanulmányok érdekes eredményeket közölnek arról, hogy az MKR miként hat a szubjektíven értékelt vezetői teljesítményre, különböző körülmények, azaz a kontingenciátényezők különbözősége esetén.

Az utóbbi időben több publikáció az objektív teljesítménykritériumokat kapcsolta össze a az MKR különböző jellemzőivel (Jermias & Gani, 2004; Macinati & Anessi-Pessina, 2014). Macinati és Anessi-Pessina (2014) nemrég megjelent tanulmánya az MKR jellemzőinek és használatának pénzügyi teljesítményre gyakorolt hatását vizsgálta. Az MKR információs jellemzői és a teljesítmény kapcsolata statisztikailag nem volt szignifikáns, az MK használata és teljesítmény összefüggése már igen. A publikáció fő következtetése szerint nem önmagában az MKR jellemzői, hanem annak használata befolyásolja a teljesítményt.

Az MKR teljesítményhatásának vizsgálata a magyar kutatók körében is elterjedt. Hágen (2008) szerint a controlling gyakorlattal rendelkező KKV-k jobban teljesítenek. A szerző sokváltozós statisztikai eszközökkel igazolta, hogy a controlling rendszer bevezetése után a KKV-k hatékonyabban működnek, mint előtte. A teljesítménymenedzsmenthez kapcsolódó tevékenységek bevezetése pedig önmagában is növelheti a KKV-k hatékonyságát (Kurucz, 2011). Hasonlóképpen, a vezetői számviteli gyakorlattal rendelkező mezőgazdasági vállalatok hatékonysági indexe magasabbnak bizonyult, mint a VSz gyakorlattal nem rendelkezőké (Zárda, 2009).

Székely (2006) a szervezeti teljesítményt operatív pénzügyi teljesítménymutatókkal ragadta meg, s vízművek körében vizsgálta. A kutatás egy iparágra való korlátozása lehetővé tette, hogy úgy vizsgálja a külső és belső tényezők teljesítményre gyakorolt hatását, hogy az ipárgspecifikus faktorokat kontrollálja. A szerző több külső és belső tényező teljesítményhatását igazolta, s a teljesítménymérés gyakorlatát önmagában is teljesítménynövelő hatásúnak találta. A teljesítménymérési gyakorlat és a szervezet pénzügyi teljesítménye közti pozitív kapcsolatot egy, a tulajdonosi értéket maximalizáló vállalatok körében végzett kutatás is igazolta, ami rámutatott a teljesítménymérés és az operatív működési kiválóság, valamint a teljesítménymérés és a jövedelmezőség javulása közti összefüggésekre is (Kazainé Ónodi, 2008).

Az MKR különböző aspektusainak teljesítménnyel való összekapcsolása egy standard logikát követ, mely szerint az MKR-t döntéshozataluk során használó egyének egyéni, vezetői teljesítménye jobb. Ezen összefüggés mögött azonban nagy logikai ugrások vannak. Feltételezett, hogy a hasznosnak vélt MK eszközöket használják is (1. következmény) és ez több, jobb információhoz, valamint a felhasználó megelégedéséhez vezet (2. következmény). Következésképpen ezen felhasználók jobb döntéseket hoznak és jobban teljesítenek, mint egyén (3. következmény). Chenhall (2003) érvelése szerint nincs arra bizonyíték, hogy az egyes következmények közti kapcsolatok valóban léteznek.

Még ha így is lenne, az egyéni teljesítmény szervezeti teljesítménnyel való összekapcsolása, mint következő lépés, szintén problémás. Az egyéni teljesítmény szervezeti teljesítményre gyakorolt hatását kevesen kutatták, az oksági kapcsolatot inkább magától értetődőnek tartották. Ha a vezető jobban teljesít, az üzletág vagy akár az egész szervezet teljesítménye javul: az MKR *“segít vezetőknek a teljesítményük fokozásában és az egész szervezet teljesítményének növelésében is”* (Chenhall & Morris, 1986, p. 31).

Minden nehézség ellenére a kutatók folyamatosan igazolni próbálják az MKR teljesítményhatását. A controlleri szerepek teljesítménnyel való kapcsolata azonban már ritkább kutatási téma. Leginkább csak a cikkek utolsó, további kutatási irányokat bemutató bekezdéseiben említik. Ilyen például Byrne és Pierce cikke (2007), mely a controlleri szerepek előzményeit, jellemzőit és szervezeti hatásait vizsgálta: a szerep interface-t, az információs hatást és a teljesítményre gyakorolt hatást. Ez utóbbit, a teljesítményhatást azonban nem mérte meg statisztikai eszközökkel, csupán oksági következtetést von le, mely szerint a controllerek bevonása *“azt jelentheti, hogy a vezetők ténylegesen jobb eredményt érnek el”* (Byrne & Pierce, 2007, p. 492).

A controlleri szerep és a szervezeti teljesítmény közvetlen kapcsolatának mérését Zoni és Merchant (2007) kísérte meg egy kismintás, nagy olasz iparvállalatok körében végzett kérdőíves felmérés keretében. A controllerek vezetői döntéshozatalba történő bevonása pozitívan korrelált a vállalatok hosszú távú szervezeti teljesítményével. A teljesítményt itt objektívan mérték két mérőszám segítségével: az elmúlt két lezárt üzleti év haszonkulcsával, mint rövid távú mérőszámmal és az elmúlt öt üzleti év működési eredményhányadának növekedésével, mint hosszú távú mérőszámmal.

Habár Zoni és Merchant (2007) a controlleri szerepet csupán a vezető döntéshozatalba történő bevonás mértékével mérte, a kutatás eredményei érdekesek. Arra enged következtetni, hogy controllerek a manapság hangsúlyozott üzletorientációja pozitív összefüggésben áll a szervezeti teljesítménnyel. A kutatás az oksági kapcsolat irányára vonatkozóan semmilyen feltételezéssel nem él, s nem is vizsgálja azt. Az üzletorientáció vezethet jobb szervezeti teljesítményhez, de ugyanakkor az is lehet, hogy a jobban teljesítő vállalatok hajlamosabbak arra, hogy a controllerek üzletorientációjára nagyobb hangsúlyt fektessenek.

A controllerek által betöltött szervezeti szerepeket Szukits (2015) is összekötötte a vállalati teljesítménnyel. A szervezeti teljesítmény mérése itt szubjektív módon valósult meg. 220 magyar vállalat felsővezetője értékelte saját cége teljesítményét a fő versenytárshoz és az iparági átlaghoz képest. A controlleri szerepek alapján azonosított három vállalati klaszter teljesítményének összehasonlításával gyenge, de szignifikáns kapcsolatot sikerült igazolni: az üzletorientált controllinggal rendelkező vállalatok jobban teljesítenek.

A controlleri szerepek teljesítményhatását vizsgáló irodalom szegényes volta annak köszönhető, hogy az összefüggések indoklása mögötti logikai ugrások talán még nagyobbak, mint az MKR teljesítményhatása esetén. A mögöttes logika szerint a controlleri szerepeket leíró kategóriák, például a bevonás nagyobb mértéke jobb egyéni vezetői teljesítményhez vezethet, mely következő lépésben növeli a szervezeti teljesítményt. Ugyanakkor kevés empirikus bizonyíték van, vagy egyáltalán nincs arra nézve, hogy a controlleri bevonás pontosan miként befolyásolja a döntéshozatali folyamatot, hogy a miként születnek ekkor a döntések és ezek a döntések miként befolyásolják a teljesítményt. Valójában a controllerek bevonásának hangsúlyozása inkább egy normatív tanácsnak tűnik, mintsem a teljesítményhatással alátámasztott érvnek.

## 4.5 Kutatási rések

A MK szakirodalom számos érdekes és értékes eredményt mutat fel mind az MKR-ek jellemzése, mind a controllerek szervezeti szerepe kapcsán. A kontingencialista tanulmányok bemutatják, hogy milyen környezeti tényezők és vállalati jellemzők befolyásolják az alkalmazott eszköztárat, illetve az MK információkat. Azt is magyarázzák, hogy miért különbözőek az egyes vállalatok MKR-jei és ez miként hat a teljesítményre. A környezeti tényezők és vállalati jellemzők a controllerek által betöltött szerepek magyarázatául is szolgálnak. A szerepek és a szituatív tényezők kapcsolata lehet közvetlen, de az MK gyakorlat, mint mediátor is segítheti a kapcsolat vizsgálatát. Ezen összefüggésekkel az MK kutatók már 30-40 éve intenzíven foglalkoznak, a kontingenciaelméletre építő kutatások eredményei mégsem teljesen konzisztensek egymással.

Az MKR természetének és változásának magyarázatára egyre növekvő számban vállalkoznak az intézményi elméletekre építő tanulmányok, melyek többé-kevésbé szubjektivistá nézőpontból közelítik a témát. Az MKR-ek változását, mint szervezeti folyamatot vizsgálják, mely folyamatot számos külső faktor befolyásol, gyakran ugyanazok a faktorok, melyeket már jól ismerünk a korábbi kontingencialista kutatásokból. A szerepekre, mint intézményekre tekintenek ezek a kutatások, s az üzletorientáció felé való elmozdulás folyamatát kívánják magyarázni.



5. ábra: Az áttekintett MK irodalom fő témái és azok kapcsolatai

Forrás: Saját szerkesztés

Az 5. ábra összegzi az áttekintett MK irodalom fő témáit és azok kapcsolatait. A kontingencialista tanulmányokra *nem* jellemző témákat dőlt betű jelöli.

Az interpretatív esettanulmányok az MKR szerepe és a controlleri szerepek egybefonódásáról számolnak be. Az MKR-t és a controlleri szerepeket összekötő funkcionalista tanulmányok jellemzően egy-egy konkrét eszköz információszolgáltatásra gyakorolt hatását mutatják be, melynek a következménye lehet a controlleri szerepváltozás. Jellemzően egy konkrét eszköz bevezetésének hatását mérik. Hiányzik azonban annak a vizsgálata, hogy a **controller szerepei milyen kapcsolatban állnak az MKR egészével, anélkül, hogy a vizsgálatot egy konkrét eszközre korlátoznánk le.** Tudomásom szerint nincs olyan kvantitatív vizsgálat, mely az eszköztár, az MK információk és controlleri szerepek közti bonyolult összefüggésrendszert számszerűsíti.

Hiányos a szakirodalma annak a témának is, mely **a modern IT megoldások MK információkra gyakorolt hatását** méri. Az intenzív IT használat és az MKR információs jellemzői közti közvetlen kapcsolat megteremtése fontos lenne.

Az 5. ábrában szereplő nyilak az oksági kapcsolatok irodalomban dominánsan megjelenő irányát mutatják. A funkcionalista kutatók jellemzően azt a logikát követik, hogy ‘x hat y-ra’, s mérik a hatás, a befolyás erősségét. Ez a logika az alábbi oksági kapcsolato(ka)t feltételezi. Az új külső vagy belső szituáció új MK eszközök bevezetését igényli, mely az információszolgáltatás megváltoztatásának lehetőségét rejti magában. Következő lépésben, a jobb (megváltozott) információszolgáltatás annak a lehetőségét rejti, hogy a controller szervezeten belüli elfogadottsága, az üzleti folyamatokba történő bevonásának mértéke javul.

Fontos kiemelni, hogy az ellentétes irányú összefüggésnek is van létjogosultsága, azaz a controlleri szerep újradefiniálása az MKR megváltoztatásához vezethet, illetve az összefüggés hiánya is elképzelhető. Goretzki és társai (2013) egy német termelő cég példáján keresztül mutatták be, hogy miként változhat a controlleri szerep az MKR változása nélkül. Az új üzletorientált szerep itt az újonnan érkező CFO hatására és támogatásával erősödött, MKR-beli előzménye nem volt. Az ilyen típusú szerepváltozások azonban ‘normál üzletmenet’, a felsővezetői szint változatlansága esetében nem jellemzők.

További kutatási részként azonosítható, hogy a szerepkutatásokból hiányzik a **szervezeti-strukturális aspektusok vizsgálata**. Habár a controlling egység szervezeti

elhelyezkedése a német és a magyar kutatásokban is megjelenő téma, a controlleri szerepekkel jellemzően nem hozzák összefüggésbe. Holott a controlling egység szervezeti pozicionálása a controlleri bevonást segítheti vagy éppen akadályozhatja is.

Kevés van azon kutatásokból is, melyek **vezetői szempontból** mutatják be a témát. A publikált kutatások többségében interjúk vagy kérdőívek segítségével a controllereket és a CFO szervezet egyéb tagjait kérdezték meg, mint válaszadókat. Habár ezen munkák érdekes és hasznos eredményekkel szolgáltak, az önértékelés számos problémát rejt magában. A controllerek a saját maguk által előállított információkat többre értékelik, sokszor nem ismerve a vezetők valódi információínyét. Pierce és O'Dea (2003) vizsgálta az érzékelésbeli különbségeket. Arra a következtetésre jutottak, hogy a controllerek és a vezetők nagyon is különbözőképpen látják a szükséges információk körét, s másképp értékelik az alkalmazott MK eszközöket. Bizonyos esetekben a controllerek alulértékelik, míg más esetekben túlértékelik az információk felhasználásának gyakoriságát. Következésképpen a vezetői nézőpont megjelenítése fontos a téma vizsgálatakor.

Ezen négy kutatási hiátusból levezetett kutatási modellt a következő fejezet mutatja be.



## 5 A KUTATÁSRÓL

---

A releváns MK irodalom áttekintése után ez a fejezet a kutatás felépítését mutatja be. A kutatást elhelyezi a paradigma térképen, majd a kutatási részekből levezetett kutatási modellt és annak operacionalizálását részletezi.

A munka célja kettős. Egyrészt a menedzsmentkontroll jelenség aktuális állapotát, helyzetét írja le (1. kutatási kérdés), másrészt pedig azt célozza, hogy magyarázatokat adjon (ok-okozati) kapcsolatok feltárása révén (2.-5. kutatási kérdések).

### 5.1 Kutatási modell és hipotézisek

---

A korábban bemutatott szakirodalmi háttér főként a kontingenciaelméleten, kisebb részt pedig az intézményi megközelítéseken keresztül értelmezte az MK jelenségeit, jellemzőit. Jelen kutatás ezen elméleteket, mint keretet használja. Nem cél az elméletek helyességének tesztelése, sokkal inkább szolgálnak azok *“olyan érzékenyítő mechanizmusként, melyek az értelmezést segítik”* (Burns & Baldvinsdottir, 2005, p. 727; Byrne & Pierce, 2007, p. 470).

Ennek megfelelően a kontingenciaelmélet itt nem a befolyásoló faktorok és a szervezeti jellemzők közti megfelelés tesztelését szolgálja. A kutatás fókuszában controllerek szervezeti szerepei állnak, s annak vizsgálata, hogy mely szerepeket befolyásolnak az alkalmazott MK és IT eszközök, a nyújtott információk köre és a controllerek szervezeti elhelyezkedése.

A controllerek szerepét nem mint az egyén szerepét értelmezem és vizsgálom (R. N. Anthony, 1988). Az elemzés egysége tehát nem az egyén, hanem a controllerek csoportja, szervezeti egysége. A betöltött szerep azt mutatja meg, hogy miként tekintenek rájuk általában a szervezetükben. Lambert és Sponem (2012) szerint a controlleri funkció általános szervezeti megítélése nagyban befolyásolja az egyes controllerek által betöltött egyéni szerepeket.

Az MK kutatók szerepfelfogásai nagyban eltérnek egymástól episztemológiai és ontológiai előfeltevéseik különbségei miatt, mely előfeltevések mélyen gyökereznek a szerepek magyarázatára használt elméletekben. Jelen kutatás **funkcionalista megközelítést** alkalmaz: a controlleri szerep nem az egyénből, hanem a pozícióból ered.

A controlleri szerepeket tárgyaló funkcionalista szakirodalom a szerepek tartalmát jellemzően a nyújtott információk relevanciája és a controllerek döntéshozatalba történő bevonásának mértéke alapján értékeli. Kutatásomban én mindkét területet megcélzom, de az információs jellemzőket nem a controlleri szerep részeként, hanem előzményeként értelmezem. A controlleri szerep ebben a felfogásban az üzleti bevonás mértékével azonosítható. A bevonás mind az operatív döntéshozatal, mind pedig a stratégiaalkotás és megvalósítás folyamatai kapcsán értelmezhető. Mindebből az alábbi kutatási kérdések és kapcsolódó hipotézisek következnek:

***K1: Milyen mértékben vonják be a vezetők a controllereket az üzleti folyamatokba a felsővezetők megítélése szerint?***

*K1a: Milyen mértékben vonják be a vezetők a controllereket az operatív döntéshozatalba a felsővezetők megítélése szerint?*

*K1b: Milyen mértékben vonják be a vezetők a controllereket a stratégiaalkotás és megvalósítás folyamataiba a felsővezetők megítélése szerint?*

Számos hazai szakmai rendezvényen elhangzott a közelmúltban, hogy a controllerek hazai vállalatokban betöltött szerepe változik, a controlling funkció a korábbinál több vezetői figyelmet kap, hasonlóan a nemzetközi trendekhez. Ez a megnövekedett vezetői figyelem azonban valóban azt jelenti, hogy a controllerek operatív és stratégiai döntésekbe való bevonása erősödött? Vagy csupán arról van szó, hogy egyre több és több információs igényt kell kielégíteniük?

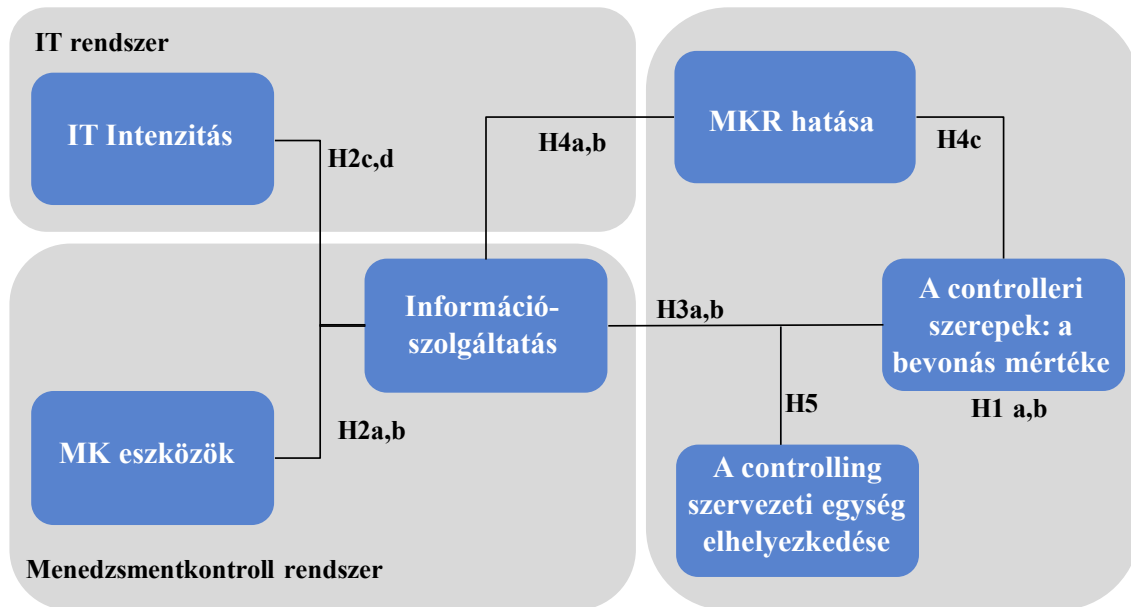
Előzetes feltételezésem szerint a bevonás egyre inkább jellemző a mai szervezetekben, de a felsővezetők nagy része még mindig inkább az inputok adójaként tekint a controllerekre.

*H1a: Habár a controllerek döntéshozatalba történő bevonása megfigyelhető, a controllerekre továbbra is inkább a számok előállítójaként tekintenek a felsővezetők.*

*H1b: Habár a controllerek aktív szerepet játszhatnak a stratégiaalkotásban és annak megvalósításában, a felsővezetők megítélése szerint ez a controllerek kisebbségére jellemző.*

A bevonás mértékének jellemzésén túl a kutatás a controlleri szereptípusokat egyéb jellemzőkkel összefüggésben vizsgálja. A kutatási modell (6. ábra) többszörös és

szimultán kapcsolatokat feltételez az MKR rendszer kiválasztott jellemzői és a controllerek szerepe (bevonás mértéke) között.



6. ábra: Kutatási modell

Forrás: Saját szerkesztés

A menedzsmentkontroll rendszereket az alkalmazott eszközök és a nyújtott információk jellemzik. A vezetők információs igényének kielégítése arra készíti a controllereket, hogy szélesebb eszköztárat alkalmazzanak. Egy szervezet MKR-je pedig nem más, mint a különböző információelőállító eszközök összessége. Korábbi kutatások rámutattak, hogy az újonnan felmerülő információs igények kielégítéséhez innovatív eszközökre van szükség. Ugyanakkor az újnak és innovatívnak tekintett eszközök (úgy mint a Balanced Scorecard vagy a célköltségszámítás) már 20-40 éves gyakorlatok.

Az MK eszközöket aszerint jellemzem, hogy eredeti céljuk szerint alkalmasak e széles körű információ nyújtására vagy sem. A széles körű MK eszközök külső fókuszú és / vagy nem pénzügyi és / vagy jövőorientált információkkal jellemezhetők, melyek túlmutatnak a hagyományos belső fókuszú pénzügyi adatokon. A vállalatok által használt eszköztár és az információszolgáltatás gyakorisága és fókusza közti kapcsolatra irányul a 2. kutatási kérdés.

**K2: Támogatja az MK és IT eszközök intenzív használata a (vezetők számára) releváns információk előállítását?**

A pénzügyi és gazdasági válságból eredő növekvő környezeti bizonytalanság megváltoztatta az információs követelményeket. Sok szervezetben szorosabbá vált a kontroll és több, szélesebb körből merített adatra van szüksége a vezetésnek. De vajon igaz e, hogy a széles körű MK eszközöket alkalmazó vállalatok jobbak az információs szolgáltatás terén?

Az MK információkat két aspektusból ragadom meg: gyakoriság és terjedelem. Feltételezem, hogy gyakoribb és kiterjedtebb információs szolgáltatáshoz vezet, ha a hagyományos eszköztárat meghaladóan széles körű MK eszközöket alkalmaz egy vállalat.

*H2a: Az innovatív MK eszközök alkalmazása elősegíti a széles körű információk biztosítását.*

*H2b: Az innovatív MK eszközök alkalmazása elősegíti a gyakori információs szolgáltatást.*

Hasonlóképpen, az innovatív IT eszközök használata feltételezésem szerint támogatja a gyakoribb és kiterjedtebb információs szolgáltatást.

*H2c: Az IT eszközök intenzív alkalmazása támogatja a széles körű információk biztosítását.*

*H2d: Az IT eszközök intenzív alkalmazása támogatja a gyakori információs szolgáltatást.*

Az MKR-ek ezen jellemzőit a következő lépésben a controlleri szerepekkel kötöm össze, feltételezve, hogy az MKR bizonyos jellemzői egyes controlleri szerepeket támogatnak, míg más szerepeket nem támogatnak.

***K3: Az MKR rendszerek kialakítása miként függ össze a controllerek bevonásával?***

Hipotézisem szerint a controllerek bevonásának feltétele, hogy képesek legyen gyakran széles körű információt nyújtani vezetőiknek.

*H3a: A széles körű információk biztosítása pozitív összefüggésben áll a controllerek bevonásának mértékével.*

*H3b: Az információs szolgáltatás gyakorisága pozitív összefüggésben áll a controllerek bevonásának mértékével.*

A korábbi kutatások eredményei alapján feltételezem, hogy az MKR és a controlleri bevonás közti kapcsolatot két másik jellemző is befolyásolja: a controlling szervezet

elhelyezkedése a vállalatban és az MKR vezetőkre gyakorolt hatása. Az MKR hatása nem más, mint az MK információk tényleges felhasználása a vezetői tevékenységek során.

***K4: Az MKR vezetőkre gyakorolt hatása miként módosítja az MKR és a controlleri szerep közti kapcsolatot?***

Hipotézisem szerint a széles körű információk gyakori riportálása erősíti az MKR vezetőkre gyakorolt hatását, ami következő lépésben támogatja a controlleri bevonást. Az MKR hatása tehát az MKR jellemzői és a szerepek közti **mediátor** változó.

*H4a: A széles körű információk nyújtása pozitív összefüggésben áll az MKR vezetőkre gyakorolt hatásával.*

*H4b: Az információszolgáltatás gyakorisága pozitív összefüggésben áll az MKR vezetőkre gyakorolt hatásával.*

*H4c: Az MKR vezetőkre gyakorolt hatása pozitív összefüggésben áll a controllerek bevonásának mértékével.*

A controlling szervezeti egység elhelyezkedése a terület összvállalati hierarchiában elfoglalt helyét jelöli, amely támogathatja vagy éppen akadályozhatja azt, hogy a controllerek aktívak legyenek a szervezetben.

***K5: A controlling egység szervezeti hierarchiában elfoglalt helye miként módosítja az MKR és a controlleri szerep közti kapcsolatot?***

*H5: A controllerek bevonását hátráltatja a controlling egység alsó szervezeti szintekre történő pozicionálása.*

A controllerek szervezeti szerepét a bevonás mértékével mérem. A szerepek megragadásának egyéb módjait (tevékenységlisták összeállítása, kompetenciák feltérképezése) tudatosan nem alkalmazom. Hasonlóképpen nem cél a szerepeket befolyásoló valamennyi faktor azonosítása és mérése. A kutatás fókusza az MK és IT eszközhasználat intenzitása, az MK információk és szerepek kapcsolatrendszerének feltérképezése.

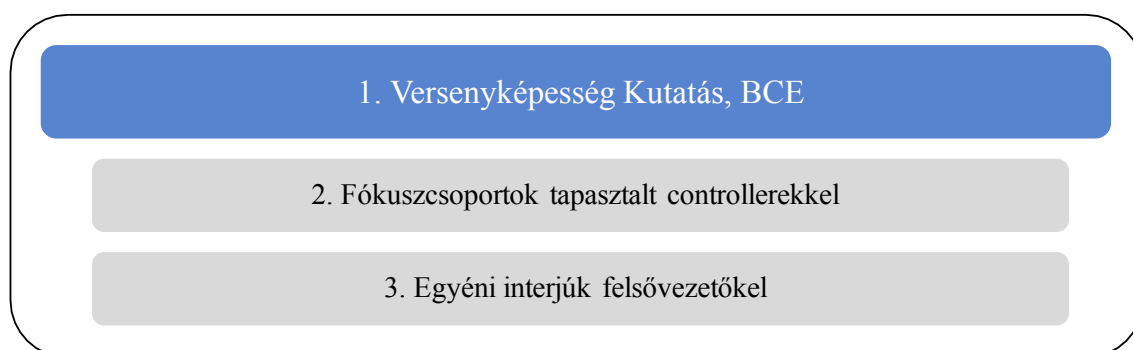
## 5.2 Kutatási módszerek

A módszertani trianguláció jegyében a megfogalmazott kutatási kérdéseket mind kvantitatív, mind kvalitatív technikákkal vizsgáltam (Balaton & Dobák, 1982). A funkcionalista MK kutatásokban a kevert módszer alkalmazásának célja a kutatás érvényességének növelése. Éppen ezért a statisztikai eljárásokat gyakran egészítik ki kvalitatív technikákkal. (Modell, 2005, 2009).

A kutatás első fázisát egy kérdőíves felmérés sokváltozós statisztikai elemzése jelentette, mely módszer az MK kutatásokban is elterjedt (W. A. Van der Stede et al., 2005). A kérdőíves felmérést 2013-ban készítette a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja. A hipotézisek tesztelését ezen adatbázis elemzése alapján végeztem.

Ezt követően a kvantitatív elemzés eredményeit gyakorlati szakembereknek mutattam be és velük együtt értelmeztem fókuszcsoportos megbeszélések keretében. Végül pedig felsővezetőkkel egyéni interjúkat készítettem. Mind a fókuszcsoportos, mind pedig az egyéni interjúk célja az volt, hogy a kutatási eredmények interpretációját elősegítse.

A 7. ábra időrendi sorrendben nyújt áttekintést a kvantitatív és a kvalitatív kutatási szakaszok adatforrásairól.



7. ábra: A kutatás adatforrásai

Forrás: saját szerkesztés

### 5.2.1 Kérdőíves felmérés adatbázisának statisztikai elemzése

A több iparágat lefedő kérdőíves felmérés egy nagyobb kutatási projekt része. Az ún. Versenyképesség Kutatás programsorozatot a mai Budapesti Corvinus Egyetem Vállalatgazdaságtan Intézetének munkatársai indították azzal a céllal, hogy a hazai vállalatok versenyképességét vizsgálják. Az első, 1996-os felmérést (Chikán, Czakó, &

Demeter, 1996) egy 1999-es (Czakó, Wimmer, & Zoltayné Paprika, 1999), 2004-es (Lesi, 2004), 2009-es (Chikán, Czakó, & Zoltayné Paprika, 2010) és 2013-as felmérés követte (Chikán, Czakó, & Wimmer, 2014).

Minden felmérés négy kérdőívből áll, melyeket a felsővezetők (CEO), a gazdasági vezetők (CFO), a marketing vezetők és az operációs vezetők (COO) töltöttek ki. A kérdőívek önkitöltősek. A 2013-as felmérés kérdései a korábbiakhoz képest jelentősen megváltoztak. A felsővezetőket célzó vezérkérdőív össz kérdéseinek száma jelentősen csökkent, s ezzel egy időben egy új, menedzsmentkontrollt érintő kérdésblokkal bővült. Vezetéstudományi Intézetben dolgozó kollégáimmal együtt aktívan részt vettem a kérdőívek alakításában: mindenekelőtt a vezérkérdőív MK kérdéseinek kidolgozásában és a pénzügyi kérdőív MKR-rel kapcsolatos kérdéseinek átdolgozásában.

A kutatás megbízhatósága érdekében a kérdőíveket előzetesen tesztelték. A mérési eszközöket először szakértői viták keretében vizsgálták a Budapesti Corvinus Egyetem különböző intézetekben dolgozó kollégái. Ezt követően próbakitöltésekkel tesztelték, hogy a kérdőív nyelvezete könnyen értelmezhető e gyakorló szakemberek számára is.

Az előzetes tesztet követően az adatfelvételre 2013 májusa és novembere között került sor. 300 Magyarországon működő, a Központi Statisztikai Hivatal jegyzékében szereplő vállalatot kérdeztek meg. A teljes mintát a program vezetői kutatói részletesen jellemezték (Chikán et al., 2014; Matyusz, 2014; Csesznák & Wimmer, 2014).

A statisztikai elemzés során az IBM SPSS Statistics 22.0 programcsomagot használtam, kivéve az útelemzést, melyet egy célszoftver támogatott (részletekért lásd a 6.3-as fejezetet).

#### *5.2.1.1 Az adatbázis és mintajellemzők*

Jelen kutatás kizárólag a 2013-as felmérésre épül. Az eredeti adatbázist mind a változók, mind pedig az esetek számát tekintve csökkenteni kellett.

A teljes, 300 vállalatra vonatkozó mintát a kutatás céljainak megfelelően szűkítettem:

- A) A kutatás csak közepes és nagyméretű vállalatokra vonatkozik és kizárja a mikro- és kisméretű vállalatokat.
- B) Az elemzés érvényessége érdekében a függő változókat tekintve nagyon hiányos válaszokat adó vállalatok válaszait nem vettem figyelembe.

C) A kutatás célja, hogy az első számú vezetők véleménye alapján ítélje meg a controlleri szerepeket. Azon eseteket, ahol a vezérkérdőív kitöltője valamely funkcionális vezető volt (így például a pénzügyi, informatikai vagy marketing vezető), szintén mellőzni kényszerültem az elemzésből.

(A) A mintát először a **vállalati méret változó** (átlagos statisztikai létszám) alapján csökkentettem. Habár menedzsmentkontroll jellegű tevékenység a mikro- és kisméretű vállalatok esetében is tetten érhető, formális MK eszközöket inkább a **közepes méretű**, s még inkább a **nagyvállalatok** használnak.

A VSz és MK megjelenése a mikro vállalatokban (< 10 fő) jellemzően a menedzsmentkontroll filozófiájának megjelenését jelenti. Annak felismerését, hogy a hagyományos pénzügyi számvitelen túl kell tekinteni. A 10 és 49 fő közötti kisvállalatokban már előfordulhat, hogy a controlleri tevékenységet valóban megkülönböztetik a könyveléstől, az MK információs háttere is adott lehet, de önálló controlleri funkció még nincs (Hágen, 2008). Éppen ezért az eredeti adatbázist a közepes méretű (50+ munkavállaló) és nagyvállalatokra (250+ munkavállaló) korlátoztam. A szűrés a pénzügyi kérdőív statisztikai létszám változója (*P9atsleb*) alapján történt, mely a vállalatok teljes munkaidőben foglalkoztatott munkatársainak átlagos, 2012. évi értékét mutatja. Az így redukált adatbázis 268 vállalatot foglal magában.

(B) A méret szerint szűrést a **hiányzó értékek elemzése** követte. A hiányzó adatok a válaszadók válaszainak hiányából / érvénytelenségéből fakadnak. A kutatási modell központi részét operacionalizáló változókat (27 változó) elemeztem az SPSS 'hiányzó értékek elemzése' modul segítségével. A függelékben bemutatott 28. táblázat a változónkénti hiányzó értékeket összegzi. A controlling szervezeti egység elhelyezkedését mérő változó az esetek 42,5%-ban hiányzik, a többi változóérték esetében a hiányzó adatok aránya nem haladja meg a 16%-ot.

Az esetenkénti hiányzó érték elemzés (lásd a melléklet 29. táblázatát) a 268 esetből 131 teljes esetet azonosított és azt jelezte, hogy az **adathiány mintázata nem véletlenszerű**. Ennek két oka lehet: a válaszadók elfáradnak és a kérdőív végén szereplő kérdésekre már nem válaszolnak, illetve bizonyos témakörbe tartozó kérdéseket átugranak. Sajnos az MK kérdésblokk a vezérkérdőív végén szerepel (103-106-os kérdések), s néhány esetben a válaszadó nem fejezte be a kérdőív kitöltését. Más esetekben a menedzsmentkontrollra vonatkozó kérdéseket irrelevánsnak érezhették saját magukra, szervezetükre nézve, ezért



nem töltötték ki. Elsősorban ez azon közepes méretű vállalatokra lehet igaz, ahol nincs jelentős formális MK tevékenység. Mindez azt jelenti, hogy ha egy vállalat vezetője nem töltötte ki az MKR hatására és / vagy a controller szerepére vonatkozó egy-egy kérdést a vezérkérdőív végén, akkor jellemzően a többi, MK-val kapcsolatos változóérték is hiányzik.

Az adathiány nem random jellege a jelentős adathiánnyal rendelkező esetek törlését sugallta megoldásként. Hüvelykujjszabály, hogy a függő változók (v103a-d és v104 a-e) tekintetében erősen hiányos eseteket érdemes kihagyni az elemzésből (Hair, Black, Babin, & Anderson, 2014). Ezt a szabályt követve a 268 megfigyelés 221-re csökkent. E 221 esetben a hiányzó értékek mértéke már kielégítően alacsony (lásd a 30. táblázatot a függelékben). Ez alól csak a v63k jelű változó a kivétel, mely a controlling egység szervezeti helyét méri. Néhány vállalat a teljes kérdésblokkot kihagyta, így semelyik funkcionális egység szervezeti helyét nem értékelte. Az esetek 81%-ában azonban arról van szó, hogy – a p3-as változó alapján – nincs önálló controlling szervezeti egysége ezeknek a vállalatoknak, tehát azért nem válaszoltak, mert a kérdés számukra irreleváns. A controller(ek) szervezeti elkülönítése azonban nem előfeltétele az MKR működésének, továbbá a v63k változót kizárólag az 5. kutatási kérdés használja, ezért az e tekintetben hiányos eseteket benne hagytam a redukált mintában.

(C) A kutatás célja, hogy a controllerek vállalatban betöltött szerepét a szervezet első számú vezetőjének megítélése alapján értékelje. Habár a vezérkérdőív az első számú vezetőt célozta, néhány esetben a valódi kitöltő más volt. A 221-ből 17 esetben a gazdasági, 8 esetben a számviteli, 1 esetben a controlling vezető, 14 esetben pedig más területek vezetői (HR, IT, termelés, marketing, értékesítés, minőségbiztosítás stb.) töltötték ki a vezérkérdőívet. Az ő válaszainak bevonása aláásta volna a kutatás eredeti célját, ezért kizártam ezen eseteket a további elemzésből.

**A végső redukált minta 181 vállalatot** foglal magában. Habár az eredeti mintanagyság jelentősen csökkent, hiszem, hogy a figyelmen kívül hagyott esetek nem járultak volna hozzá a kutatáshoz. Vagy azért, mert nem adtak magukról a téma szempontjából releváns adatokat, vagy azért mert a válaszadók személye torzította volna a válaszokat.

A redukált mintáról reprezentativitás tekintetében a következők mondhatók el. A vállalatok többsége (85,1%) közepes méretű, s 27 vállalat (14,9%) tekinthető nagyvállalatnak a munkavállalók száma alapján. A Központi Statisztikai Hivatal (KSH)

adatai szerint ekkor 5449 közepes és nagyméretű vállalat volt aktív Magyarországon, melyek közül 871 (15,98%) nagy. A nagyvállalatok mintabeli aránya így közel áll a teljes populációéhoz.

A 2012-es üzleti év árbevételeit tekintve (P9netto változó) a mintából 48 vállalat (26,5%) tekinthető nagynak, azaz van több mint 4000 millió forint árbevétele. A mérlegfőösszeg alapján (P9merfo változó) 51 vállalat (28,2%) tekinthető nagynak, azaz 2700 millió forintnál magasabb össz eszközértékkel rendelkezik. Mérlegfőösszeg és árbevétel adatok alapján készített vállalati méret besorolás a KSH honlapján nem áll rendelkezésre.

A mintabeli cégek 78,5%-a magyar tulajdonban van, melyek közül 7,7% állami. 21,5% a külföldi tulajdonú vállalat. A vállalatok iparági megoszlását tekintve elmondható, hogy a feldolgozóipar jelentősen felülreprezentált (45,9%; v.ö. 7,59% a teljes populációban). A felmérés nem fed le számos olyan – sok kisvállalatot foglalkoztató – szolgáltató iparágakat, mint pl. az információ és kommunikáció (J), ingatlanügynökségek (L), szociális és egészségügyi szolgáltatók (Q), művészeti, szórakoztató és szabadidőipar (R).

A mintabeli vállalatok területi megoszlása közel van a teljes populáció arányszámaihoz. A vizsgált vállalatok 44,8%-a Budapesten vagy Pest megyében található (v.ö. 41% a teljes populációban), 21,1%-uk a Dunántúlon (v.ö. 27,8%), míg a többi az Alföldön és a keleti régiókban.

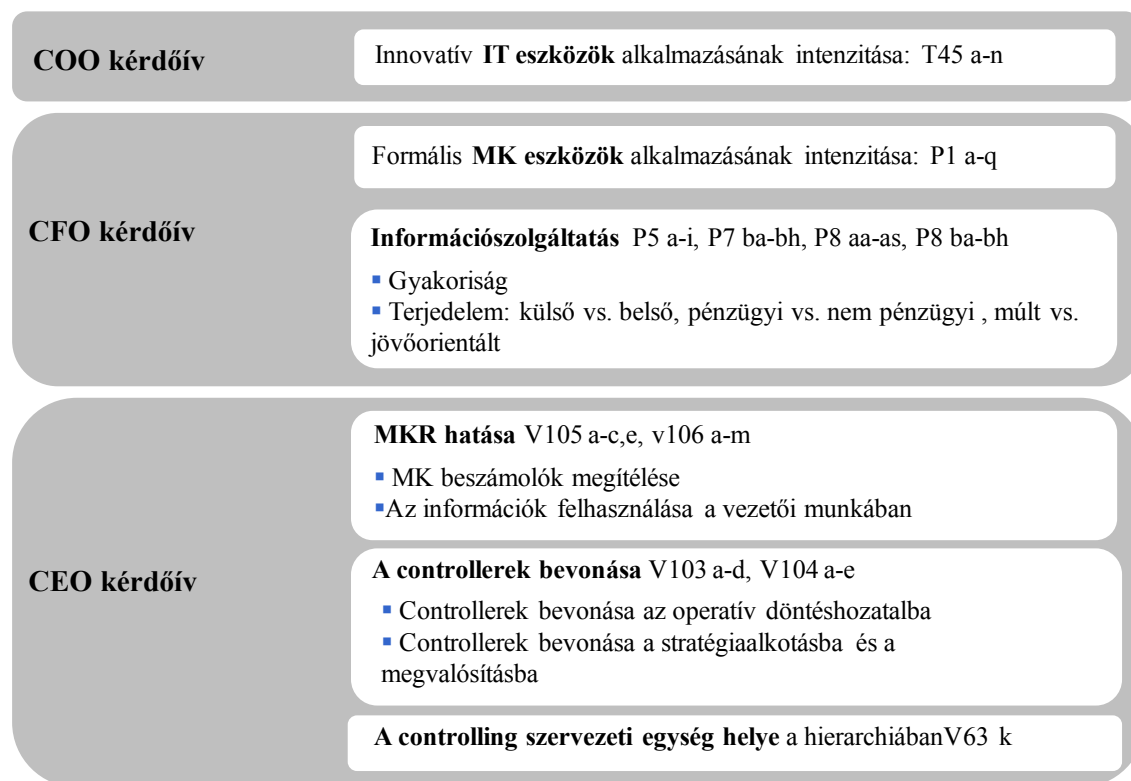
A minta reprezentativitásának kérdéskörén túl a kutatás érvényességét még számos, az 5.2.1.3.-as fejezetben tárgyalt kérdés érinti.

#### *5.2.1.2 Változók és alkalmazott statisztikai módszerek*

A 6. ábrán bemutatott kutatási modell olyan átfogó fogalmakra épül, mely fogalmakat több, a korábbi MK kutatásokban is használt változóval lehet mérni (Bisbe, Batista-Foguet, & Chenhall, 2007). A fogalmak operacionalizálására használt mérési eszközök nem csak a nemzetközi irodalomból ismertek, de egy részük hazai kontextusban, a Versenyképesség Kutatás korábbi felméréseiben is kiállta az idő próbáját. A vezérkérdőív új kérdései (v103, v104 és v105), melyek a korábbi felmérésekben nem szerepeltek, szintén nemzetközileg elfogadott mérőszámokat takarnak.

A kutatás **vezetői érzékelésre**, megítélésre épül. A kérdések forrása három kérdőív: a CEO, azaz vezérkérdőív (jele 'v', kitöltőik a szervezet első számú vezetői), a CFO, azaz

pénzügyi kérdőív (jele ‘p’, kitöltőik a gazdasági / pénzügyi vezetők) és a COO, azaz termelési kérdőív (jele ‘t’, kitöltőik az operációs vezetők). A felhasznált kérdések kódszámait a 8. ábra, a kérdéseket eredeti formában a melléklet tartalmazza.



8. ábra: A kutatási modell mérésére használt változók

Forrás: saját szerkesztés

Ahogy a 2. és a 4. fejezetek rámutattak, az MK eszközöknek nincs egy standard, mindenki által elfogadott listája. Időben és térben (régióként) változik ez a lista. Nem célom, hogy a controllerek által alkalmazott eszközök összességét feltérképezzem, sokkal inkább az eszközhasználat általános intenzitásának kapcsolata érdekes az információs jellemzőkkel, s a szerepekkel. Kutatás 17 MK eszközt vizsgál: olyan eszközöket, melyek hazai környezetben ismertek, elismertek. Ezen eszközök használati gyakoriságát a P1-es kérdés méri. Hasonlóképpen 14 IT eszköz használati gyakorisága képezi az IT intenzitási mutatószám alapját (T45-ös kérdés).

Az információk mérésére, megragadására is számos lehetőség kínálkozik. A kutatás két olyan dimenzióban (gyakoriság és terjedelem) jellemzi az MK információkat, melyeket egyrészt az MK kutatók is előszeretettel használnak, s melyek a controlleri szerepek szempontjából érdekesek lehetnek (P5, P7, P8-as kérdések). Az MK eszközök és információk mérése a gazdasági/pénzügyi vezetők válaszain alapszik. A CFO értékelése

a legrelevánsabb e tekintetben, hiszen ő rendelkezik a legfrissebb és legpontosabb információkkal arról, hogy saját szervezetében milyen technikákat használnak, s milyen adatokat szolgáltatnak. Számos tanulmány is bizonyította, hogy CFO-k befolyásolják leginkább a formális MKR-re vonatkozó döntéseket (Naranjo-Gil et al., 2009), sokkal inkább mint a CEO-k (Burkert & Lueg, 2013).

A korábbi funkcionalista kutatásokban a szerepeket a controllerek által betöltött feladatokból vezették le. A kérdőívek és interjúk válaszadói a controllerek voltak. Ugyanakkor arra is rámutattak a kutatók, hogy a controllerek önképe más, mint ami a vezetők fejében róluk él. Byrne és Pierce (2007) 18 vállalat középvezetőit és controllereit interjúvolta meg. Számos esetben kiderült, hogy míg a controller saját megítélése szerint döntéshozói szerepet töltött be, addig a középvezetők a controller munkáját úgy ítélték meg, hogy javaslatokat tesz és befolyásolja a döntéshozást.

Jelen kutatás a controlleri szerepet az üzleti folyamatokba való bevonás mértékével méri, a felsővezetők megítélése alapján (V103, V104-es kérdések). A CEO-k véleményére alapozott mérést egyrészt a fent említett érzékelésbeli különbségek, hibák indokolják. Másrészt pedig a bevonás mértékéről a vezetők (a controller belső ügyfelei) döntenek. S valamennyi menedzser közül az első számú vezető a legbefolyásosabb, a vállalati gyakorlatot leginkább ő alakítja. Ahogy Lambert és Sponem (2012) is megállapította, hogy ha a felsővezetés nem hatalmazza fel a controllereket arra, hogy aktívan részt vegyenek a szervezet mindennapjaiban, akkor a középvezetői réteg a controllerek nélkül szervezi meg a beszámolást, az információk szolgáltatását a saját területén.

A vizsgálódás középpontjában nem az egyén, hanem a controllerek, mint szervezeti csoport áll, azaz a funkció, amelyet betöltenek. Ezt a megközelítést hivatott közvetíteni a vezérkérdőív MK kérdéseinek megfogalmazása: a felsővezetőket arról kérdeztük, hogy miként ítélik meg a 'controlling' által nyújtott támogatást.

Az MKR és a szerepek közti közvetlen kapcsolat mérésén túl az MKR hatásán, mint mediátor változón keresztüli kapcsolat is a vizsgálat tárgya. Az MKR hatását egyrészt a beszámolás vezetők általi megítélése számszerűsíti (V105 a,b,c,e kérdések), másrészt pedig a szolgáltatott információk használhatósága méri (V106 a-m kérdések). Mindkét változócsoporthoz a CEO-k megítélését tükrözi.

A kutatás figyelmet szentel a controlleri munka szervezeti, strukturális aspektusainak is (V63k kérdés). A controllerek és könyvelők Magyarországon jellemző szervezeti

elkülönülése ad lehetőséget ennek vizsgálatára. Azt elemzem, hogy a controlling terület hierarchiában elfoglalt helye miként változtatja meg az MKR és a controlleri szerep közti kapcsolatot.

A statisztikában külön eljárások léteznek a különböző (nominális, ordinális, intervallum és arány) mérési skálájú **adatok elemzésére**. Ugyanakkor a kutatók nagyon gyakran használnak magasabb mérési skálájú (arány- és intervallumskálán mért) adatok elemzésére kitalált módszereket Likert skálán mért változóhalmaz esetén is. Már több évtizeddel ezelőtt arról számolt be Johnson és Creech (1983, p. 398), hogy *“a kutatók körében egyre inkább elterjedt, hogy az ordinális skálán mért adatokat úgy kezelik, mintha intervallumskálán mértek lennének, s intervallum skálát feltételező statisztikai eszközöket használnak”*.

Ennek oka, hogy az ordinális típusú változók a magasabb mérési skálájú változók közelítő értékének tekinthetők (Rencher, 2002). Ha például egy arányskálán mért változót csak pár kategóriába, csoportba sorolva mérünk, kategorizálási hiba lép fel, ami torzítja majd az eredményt. Ugyanakkor kutatók arra is rámutattak, hogy *“a torzító hatás nem volt olyan nagy, hogy módosítsa az értelmezés lényegét és a becslések jók voltak”* (D. R. Johnson & Creech, 1983, p. 398). A torzítás mértéke akkor lett elfogadhatatlanul nagy, ha az ordinális skálánál csupán két, három vagy négy kategóriát használtak és a mintanagyság kicsi volt.

A fentiekre és hasonló kutatási eredményekre támaszkodva számos társadalomtudós használ ordinális típusú adatainak elemzésére ‘legálisan’ olyan sokváltozós módszereket, melyek eredetileg legalább intervallum skálás mérést és a változóértékek multinormális eloszlását feltételezik. Ezzel egybecsengően kutatásomban számos különböző statisztikai eljárást használok az alapvetően ordinális mérési skálájú változók elemzésére. Az eredmények megbízhatóságának növelése érdekében egy-egy kutatási kérdés megválaszolása során **több különböző eljárást** használok. A hipotéziseket csak többféle teszt elvégzése után vetem el vagy fogadom el.

A kutatási modell (lásd 6. ábra) számos, egymással kapcsolatban lévő ‘dobozt’ tartalmaz, mely dobozok olyan tág fogalmakat fednek le, mint pl. az IT intenzitás, információszolgáltatás vagy a controllerek szerepe. Ezeket, az MK különböző aspektusait lefedő a fogalmakat nem lehet egy-egy változóval mérni, nincs közvetlen mércéjük, sokkal inkább változók csoportjaival jellemezhetők.

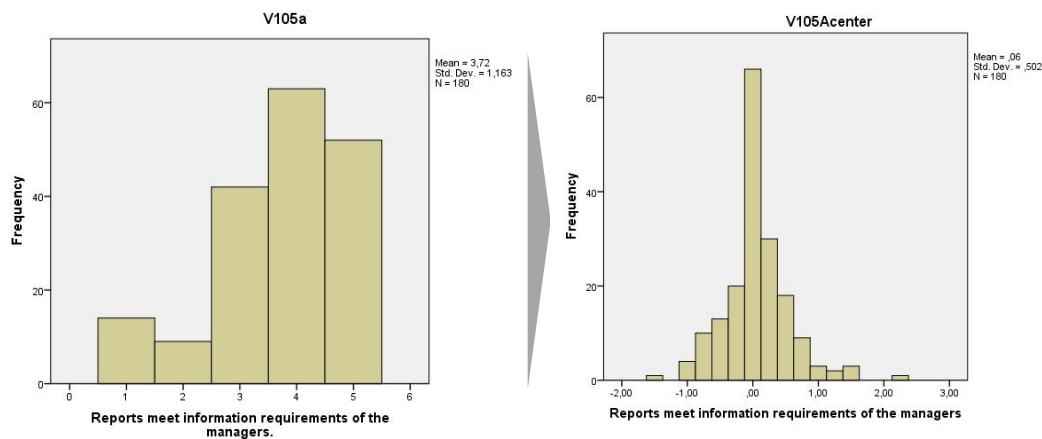
Ezen változócsoporthoz azonosítása előtt az elemzés első lépéseként az egyedi manifeszt változókat vizsgáltam és ahol szükséges volt, különböző módszerekkel **transzformáltam** a változókat:

- A Likert skálán mért változók szisztematikus hibájának (az egyéni értékelések különbségeiből adódó torzító hatás) kiküszöbölésére és az ordinális mérési skála metrikussá transzformálása végett jobboldali centrírozást alkalmaztam.
- A különböző statisztikai eljárások előfeltevéseinek teljesítése miatt ahol szükséges volt, szintén transzformáltam a változókat, így a k-középpontú klaszterezésbe bevont változókat előzetesen standardizáltam.

A CEO kérdőív változói 5 fokozatú Likert skálán mért változók (1- egyáltalán nem jellemző / nem hasznos, 5- nagyon jellemző / hasznos). A Likert skálás változóértékek jellemzően szisztematikus hibát rejtenek, mely a válaszadók egyéni beállítódásából származó torzító hatásból adódik: következetesen hajlanak a jobb vagy éppen rosszabb értékelésre. Egy adattranszformációs módszer, a jobboldali centrírozás (vagy centrálás) ezen torzítás kiküszöbölésére alkalmas. **Jobb oldali középre igazítás** esetén valamely változócsoporthoz egy esetre vonatkozó átlagát vesszük (sorátlag), s ezen átlagtól való eltérés számítható (Bro & Smilde, 2003). A standardizált változók is centráltak (átlagtól való eltéréssel megadott) változók, de ekkor az adott változó teljes mintán vett átlagától számítható az eltérés (bal oldali centrírozás).

A centrírozás tehát lineáris transzformáció, s az eredményül kapott változó metrikus változónak tekinthető. Az így transzformált változó átlaga a teljes mintában (oszlopátlag) nem nulla, de az adatmátrix ezen részének sorátlaga nulla. A centrírozott változók értéke azt mutatja, hogy az értékelők valamely változót jobbra (pozitív változóérték) vagy rosszabbra értékelték (negatív változóérték) a saját átlagos értékelésükhöz képest.

A 9. ábra a v105a változó példáján keresztül mutatja, hogy az eredeti Likert skálás változó hisztogramja az adattranszformáció során hogyan változik meg. Az erősen jobbra nyúló hisztogram a centrírozás után egy közel normális eloszlás képét mutatja.



9. ábra: Egy Likert skálás változó és a centrírozott változó hisztogramja

A változók transzformálása után indikátorokat képeztem. Különböző adatredukciós eljárásokkal vizsgáltam, hogy a változók adott köre egy vagy több indikátorba tömöríthető-e. A manifeszt változók mintázatáról előzetes feltevessel nem éltem, így az **exploratív faktorelemzés** segített a változók struktúrájának megértésében és az azonos látens dimenziót képező változók azonosításában. Azon esetekben, ahol a faktorelemzés egy faktor kivonását javasolta, a manifeszt változók egy látens változóba (indikátor) összegződtek. Ilyen volt például az IT intenzitás vagy a jövő-orientáltság az információnyújtásban. Ezen látens változók egy az egyben megfelelnek a kutatási modellben feltüntetett fogalmaknak. Azon esetekben, ahol a faktorelemzés több faktort azonosított, a manifeszt változók több látens változót képeztek. Ilyen volt például a controllerek szerepe (négy szerepre vonatkozó látens változók) vagy például az MKR vezetőkre gyakorolt hatása.

Az elemzéshez 'Principal Component Analysis'-t (PCA) használtam Varimax rotációval. A Varimax rotáció alkalmazásának indoka a faktormátrix egyszerűsítése volt (Füstös, Kovács, Meszéna, & Simonné Mosolygó, 2004), mely mátrix értékeit a későbbiekben a változók súlyozására használtam. Az indikátorok a manifeszt változók súlyozott átlagaiként adódtak. A súlyok a rotált faktormátrix értékei, azaz a faktorok és az eredeti változók korrelációs együtthatói.

A PCA nem érzékeny arra, ha a statisztikai előfeltevések nem teljesülnek. Alkalmazhatóságának korlátja sokkal inkább koncepcionális jellegű: bizonyos mértékű multikollinearitás szükséges. Ahol lehetséges volt, a faktorelemzést megelőzően elvégeztem az adatok megfelelőségének vizsgálatát, azaz hogy az adatbázis egyáltalán alkalmas-e a PCA elvégzésére (MSA, Bartlett-féle gömbölyűség próbák). A centrírozott

változók esetén azonban ilyen próbát nem lehetett végezni, mert a centrírozott változók korrelációs mátrixa szinguláris, determinánsa nulla.

A további statisztikai eljárások, mint a sokdimenziós skálázás, az ANOVA és a különböző klaszterképzési eljárások kiegészítették a faktorelemzés eredményeit és tovább segítették a változók közti kapcsolat megértését.

A statisztikai elemzést **útelemzés** zárja. A korábban képzett indikátorokat felhasználva a látens változós legkisebb négyzetek módszerével (**latent variable partial least square - LVPLS**) dolgoztam. Míg más kapcsolaterősséget mérő mutatók (korrelációs együttható, éta-négyzet mutató) csak kétváltozós kapcsolatok elemzésére alkalmasak, ez a módszer szimultán tud értékelni többes összefüggéseket és szignifikáns utakat tud meghatározni a felvázolt kutatási modellben. Az LVPLS módszert mélyebben tárgyalja a 6.3.3-as fejezet.

#### 5.2.1.3 A kérdőíves felmérés érvényessége

---

Van der Stede és társai (2005) a kérdőíves felmérésekre alapozott menedzsmentkontroll kutatások 20 évnyi irodalmát tekintették át. 130, vezető folyóiratokban publikált tanulmány alapján vontak le következtetéseket arra vonatkozólag, hogy mik egy magas színvonalú kérdőíves kutatás szükséges feltételei. A szerzők arra jutottak, hogy *“a vezetői számvitelre vonatkozó kérdőíves adatok minőségét a kérdőíves adatgyűjtés folyamatának leggyengébb láncszem határozza meg”* (W. A. Van der Stede et al., 2005, p. 678).

A kvantitatív kutatások során levont következtetések jóságát jellemzően négy szempont mentén lehet értékelni: statisztikai, belső, fogalmi és külső érvényesség (Shadish, Cook, & Campbell, 2002). A használt statisztikai módszereket és azok megfelelőségét (a **statisztikai érvényességet** célozva) a következő, eredményeket bemutató fejezet részletesen tárgyalja.

A kutatási modell fogalmainak operacionalizálására az MK irodalomban bevett mérési eszközöket és /vagy a Versenyképesség Kutatás korábbi felméréseiben bevált mérési eszközöket használtam, csökkentendő a mérésből eredő hibák lehetőségét (**fogalmi érvényesség**). A felmérésbe újonnan bevezetett változók megbízhatóságát statisztikai eszközökkel mértem (pl. Chronbach alfa).

A mérés kapcsán Diamond (2000) arra hívja fel a kutatók figyelmét, hogy egy adott kérdőív ideális esetben csak egy konkrét kutatási célt szolgál. Az itt felhasznált kérdőívek



egy nagyobb kutatási projekt részét képezik, így szükségszerűen többes kutatási célt szolgálnak. A vezérkérdőívbe újonnan beemelt, a modell függő változóit képező változócsoportok (v103, v104, v105) azonban már a jelen kutatási célt szem előtt tartva lettek kidolgozva.

A bemutatott elemzés szintje a szervezeti szint. Egy szervezeti jelenség tanulmányozása során ha egy szervezetből csak egy válaszadót kérdezünk meg, az nagy valószínűséggel a változók közti természetes korrelációhoz vezet (W. A. Van der Stede et al., 2005). Éppen ezért a kutatási modell fogalmait mérő változók szervezetenként több válaszadó értékeléseit takarják: a CEO, a CFO és a COO meglátásait.

A meglátásokra alapozott válaszadás, az önértékelés mindig szubjektív. Mégis gyakran alkalmazzák a kutatásokban, hiszen sok esetben a kutatási témáról nem lehet objektív adatokat gyűjteni. Így a controlleri szerepek vezetői megítélését is csupán a vezetők szubjektív értékelése alapján lehet mérni. Ezekben az esetekben azonban a szubjektív meglátások képezik a valóságot, legalábbis a válaszadó szemében (Link & Oldendick, 2000). Ezen értékelések őszinteségének valószínűségét növeli a válaszadók anonimitására tett ígéret.

**A külső érvényesség** kapcsán - mely az eredmények általánosíthatóságának mértékét írja le - elsősorban a mintavételről kell szót ejteni. A minta és mintavétel milyensége közvetlenül befolyásolja, hogy a következtetések a tágabb populációban is érvényesnek tekinthetők-e vagy sem. Itt a minta nem tekinthető teljesen véletlenszerűnek, sokkal inkább 'kényelmi' mintának (convenience sample), azonban a minta nagysága és jellemzői a külső érvényesség elégséges szintjét biztosíthatják. A statisztikai összefüggések így alapvetően érvényesnek tekinthetők a hazai közepes és nagyvállalatok körében. Ugyanakkor további általánosítások már nem egyértelműen tehetők meg más országokra vonatkozóan, különösen ha az adott régióban az MK fejlődéstörténete eltérő sajátosságokat mutat.

Jelen kutatás az MK különböző jellemzői és a szerepek közti oksági kapcsolat feltárását célozza. A függő és független változók közti oksági kapcsolat hihetősége (**belső érvényesség**) kiemelt jelentőségű a kutatások jósága szempontjából. A belső érvényesség kapcsán a válaszadásból, s a válaszok hiányából eredő hibákról, valamint az ún. harmadik változó problémájáról kell szót ejteni.

**A válaszadási hibák** (a válaszolók hibásan válaszolnak) minimalizálását a kérdőív előtesztelése szolgálta, mely azt volt hivatott ellenőrizni, hogy a kérdések egyértelműek, könnyen értelmezhetőek e, s így az értelmezési problémák várhatóan nem torzítják e a válaszokat.

**A válaszok hiányából eredő hibáknak** két fajtája van. Egyrészt hiba származhat abból, ha a megkeresett vállalatok megtagadják a felmérésben való részvételt. Másrészt eredhet abból, hogy bizonyos kérdésekre nem adnak választ a kitöltők, s így a válaszok hiánya miatt az effektív mintanagyság csökken. Míg ez utóbbi hibát és annak kezelését az 5.2.1.1-es fejezet részletesen tárgyalta, addig az első típusú hiba valódi kockázatot jelent a kutatás érvényességére nézve. Ugyanis a válaszadást visszautasító vállalatok jellemzői és indokai nem ismertek. A kérdőíves kutatás ezen problémájának ellensúlyozására jó eszköz az alkalmazott módszertani trianguláció.

A változók közti kapcsolat vizsgálata felvet egy újabb, a **harmadik változó problémájának** nevezett kockázatot, legyen szó akár korrelációs, akár okozati kapcsolatról. Az ún. harmadik változó jelenléte (kontrollváltozó, tesztváltozó, rejtett faktor vagy zavaró tényező néven is ismert) hamis korrelációhoz vezet. A korreláció akkor hamis, ha pusztán statisztikai természetű, azaz a való életben nem fennálló összefüggésről van szó. A hamisnak tekinthető összefüggést ekkor a vizsgált változókat befolyásoló harmadik változó okozza.

A 4. fejezetben bemutatott tanulmányok szerint a magyar vállalatok MKR-eit erősen befolyásolja a vállalati méret (statisztikai létszámban kifejezve) és a tulajdonosi kör. A hamis összefüggések kizárása érdekében a **vállalati méret és a tulajdonosi kör kontrollváltozóként** szerepel az elemzésben. Az ilyen típusú kontrollváltozók Babbie elaborációs, azaz kidolgozási paradigmája alapján előzmény jellegű tesztváltozóknak tekinthetők (Babbie, 2009). A előzmény tesztváltozók, mint pl. a vállalati méret, időben megelőzik a vizsgált változókat, itt az MKR jellemzőit.

A változók eloszlását tehát vállalati méret és a tulajdonosi kör szerint vizsgálom. Ahol lehetséges, parciális korrelációs együtthatókat számolok a két kontrollváltozó bevezetésével. A változók közti korreláció akkor tekinthető hamisnak, ha a parciális korrelációs együttható értéke nulla vagy szignifikánsan alacsonyabb, mint a változók közti sima korreláció.

A kontrollváltozók másik típusa az ún. **közbeeső teszt változó**, egy **mediátor faktor**, melyen keresztül a független változó hat a függő változóra (Babbie, 2009). Jelen kutatási modellben a H4a, a H4b és a H4c hipotézisek ilyen mediátor faktor meglétét feltételezik: az MKR jellemzői (független változók) befolyásolják az MKR hatását (mediátor), ami pedig hat a controllerek szervezeti szerepére (függő változók).

Míg az előzmény tesztváltozó hatását mind ok-okozati, mind asszociációs kapcsolatok esetén érdemes vizsgálni, addig a közbeeső tesztváltozó minden esetben oksági kapcsolatot feltételez, ahol a változók egy csoportja független (magyarázó), a másik csoportja függő (magyarázott).

Eredeti feltételezéseim csupán asszociációs kapcsolatokra vonatkoztak. Ugyanakkor mind a gyakorlat, mind a korábbi kutatási eredmények azt sugallják, hogy joggal feltételezhető oksági kapcsolat az MKR jellemzői és a controlleri szerepek között. Továbbá egy oksági kapcsolat feltárása mindig érdekesebb egy sima korrelációs kapcsolatnál. Éppen ezért a változók közti kapcsolatok erősségén túlmenően az összefüggések irányát, azaz ok-okozati viszonyok feltárását is megcélzom.

A fogalmazásbeli óvatosság (avagy konzervativizmus) oka módszertani. Ugyanis számos kutató véleménye szerint oksági következtetést csak kísérleti kutatásból (kontrollált és random) lehet levonni, mely kísérleti kutatások az MK területén is egyre nagyobb teret nyernek (lásd 3. fejezet). Mások kevésbé rigorózusak e tekintetben és más módszereket is alkalmasnak tartanak az ok-okozati viszonyok vizsgálatára (Holland, 1986). Az oksági következtetések érvényességének ilyenkor azonban számos előfeltétele van.

Van der Stede (2014) vizsgálta, hogy kérdőívekre építő MK tanulmányok oksági következtetései mikor tekinthetők érvényesnek. Az okság négy feltételét azonosította:

- (1) elméleti koherencia,
- (2) empirikus kovariancia,
- (3) időbeli vagy fizikai elkülönülés és
- (4) harmadik változók kontrollja.

A harmadik változók problémáját (4) a korábbi oldalak részletesen tárgyalták. Az **elméleti koherencia** (1) követelménye egy jól megalapozott elméleti keretet jelent, mely korábbi kutatásokon alapszik. Jelen kutatásban vizsgált oksági kapcsolatokat korábbi, elsősorban a kontingenciaelméletre építő tanulmányok is nagyrészt tárgyalják. A feltételezett összefüggések elméletileg megalapozottnak tekinthetők.

A változók együtt mozgását (**empirikus kovariancia** (2)) számos statisztikai eredmény bizonyítja a 6. fejezetben. Első lépésben mindig a változók közti asszociációs kapcsolatok hiányát tesztelem. Ha a vizsgált kapcsolatok nem szignifikánsak, akkor a hipotézis elvethető, további elemzés nem szükséges, hiszen oksági kapcsolat sem állhat fent. Ha a változók kapcsolata szignifikáns (pl. szignifikánsan korrelálnak egymással), az összefüggés ok-okozati jellegét tovább vizsgálom.

A korrelációból nem mindig lehet következtetni arra, hogy a feltételezett irányú oksági kapcsolat fennáll. Ellenkező irányú összefüggést is takarhat, melyet ki kell zárni. Az ellentétes okság kizárható a változók időbeli elkülönítésével, ahol a független változó (ok) időben megelőzi a függő változót (okozat). Longitudinális felmérés ad erre lehetőséget. A Versenyképesség Kutatás korábbi felméréseiből több időpontban mért adatok léteznek az MKR jellemzőire, de a controlleri szerepekre vonatkozóan korábbi adatok nincsenek, így ez az út itt nem járható. A szeparációs követelmény (3) azonban teljesíthető a **változók fizikai elkülönítésével** is, mely azt jelenti, hogy egy szervezetből több válaszadó értékel. Ennek megfelelően jelen kutatásban a COO-k és CFO-k értékelése adta a független, a CEO-k értékelése a függő változók értékeit.

Míg van der Stede (2014) a kutatás elméleti koherenciájának fontosságát hangsúlyozza, addig Modell (2005, p. 236) arra hívja fel a figyelmet, hogy az elméleti keretek egyben korlátozzák is a kutatót abban, hogy további oksági kapcsolatokat fedezzen fel és alternatív magyarázatokat adjon.

A **módszertani trianguláció** nemcsak a feltételezett oksági kapcsolatok megerősítését segíti, de segítheti az alternatív összefüggések feltárását is. A szervezetkutatásokban különbözőképpen alkalmazzák a módszertani triangulációt az érvényességet aláásó veszélyek csökkentésére. Jelen kutatásban a kérdőíves felmérés megelőzte a csoportos és az egyéni interjúkat. A kvalitatív technikák alkalmazása, az interjúadatok elemzése önmagában nem növeli az azt megelőző kérdőíves kutatás érvényességét, a teljes kutatási projekt belső érvényességét azonban erősítheti (Modell, 2005).

## 5.2.2 Egyéni és csoportos interjúk

---

A kvantitatív elemzést követően tapasztalt gyakorló controllerekkel végzett fókuszcsoporthoz tartozó interjúk és a felsővezetőkkel készített egyéni interjúk gazdagították a kutatásban felhasználható adatok körét.

### 5.2.2.1 Fókuszcsoporthoz tartozó

---

A fókuszcsoporthoz tartozó módszertanát először 1926-ban alkalmazták a szociálpszichológiai kutatásokban (Liamputtong, 2011). Ma már a társadalomtudományi kutatásokban széles körben alkalmazott kvalitatív eszköz. A fókuszcsoporthoz tartozó interjúk egy típusának tekinthetők, ahol több embertől szimultán lehet adatot gyűjteni. Sokkal többet adhat, mint az egyéni interjúadatok egyszerű összegzése, hiszen a fókuszcsoporthoz tartozó interjúkban a csoporttagok között is van interakció. Nemcsak az interjú készítője és az interjúalany kommunikál egymással, hanem a csoporttagok is, akik kérdezhetnek egymástól, válaszolhatnak a másik felvetéseire (Vicsek, 2006).

A fókuszcsoporthoz tartozó megbeszélésekkel elsődlegesen az volt a célom, hogy bizonyos kérdéseket alaposan körbejárjunk. A résztvevők alacsony száma (6-8 fő fókuszcsoporthoz tartozóként) lehetővé tette, hogy kétórás megbeszéléseken minden tagot bevonva vitassuk meg a statisztikai elemzés által nyitva hagyott témákat. A csoporttagok egymást közti interakciói a résztvevőket is segítették abban, hogy saját álláspontjukat finomítsák, kiérleljék.

A fókuszcsoporthoz tartozó interjúknak nem volt célja, hogy konszenzus szülessen a csoportban. Sokkal inkább arra törekedtem, hogy értékes hozzászólásokat gyűjtsék a résztvevőktől arról, hogy a változócsoporthoz tartozó feltárt összefüggések érvényesek e vagy sem, s miért. A viták a téma olyan aspektusaira mutattak rá, melyek a csoporttagok közti interakció nélkül valószínűleg nem kerültek volna napvilágra.

A résztvevők körülményekéntő kiválasztása biztosította, hogy számos különböző vélemény és tapasztalat ütközhetett ezeken az alkalmakon. A véletlenszerű mintaválasztás ritka a fókuszcsoporthoz tartozó technika esetében, sokkal inkább a téma által célzottan megválasztott mintával dolgoznak a kutatók. Így jelen esetben minimum 5 éves munkatapasztalattal rendelkező aktív controllerek kerültek a meghívottak közé.

A mintavétel torzító hatásának minimalizálása érdekében különböző iparágakat és különböző szervezeteket képviselő controllerekkel dolgoztam. A kérdőíves felméréshez hasonlóan itt is közepes és nagyvállalatok munkatársairól van szó.

A kutatók gyakran figyelmeztetnek, hogy *“intézményi környezetben (mint a munkahely vagy iskola) az emberek kevésbé hajlamosak elmondani valódi véleményüket vagy beszélni személyes tapasztalataikról a kollégáik előtt”* (Liamputtong, 2011, p. 8). A fókuszcsoportok résztvevői ezért jellemzően ‘homogén idegenek’ (Morgan, 1997). A nyitott és őszinte beszélgetés érdekében minden csoport esetében a résztvevők különböző vállalatoktól érkeztek és a fókuszcsoportos megbeszélések munkahelyükön kívül kerültek megrendezésre.

A fókuszcsoport módszertan lehet strukturált vagy kevésbé strukturált. Tekintve, hogy itt a módszertan alkalmazásának célja a statisztikai elemzés eredményeinek jobb megértése volt, ezért strukturált megközelítést alkalmaztam. A strukturált fókuszcsoportok jellemzője, hogy a moderátor aktív, s minden egyes csoportban ugyanazon kérdéseket teszi fel (Morgan, 1997). A standard felépítés biztosítja, hogy az egyes fókuszcsoportok eredményei könnyen összevethetők.

A fókuszcsoportok moderátoraként a megbeszélések elején bemutattam a kutatási munkát, a kutatási kérdéseket és részleteztem a kvantitatív kutatási szakasz eredményeit. Minden csoportban ugyanazon témák és kérdések hangzottak el (lásd a 9.4.1-es mellékletet, mely a fókuszcsoportok forgatókönyvét részletezi). A bevezető után a résztvevők reagáltak a felvetett témákra és egymás hozzászólásaira.

A fókuszcsoportok szükséges számát jellemzően a szaturáció, telítődés révén határozzák meg (Krueger, 1997). Ha a következő fókuszcsoport már nem szolgál értékes, új meglátásokkal, az adatgyűjtést be lehet fejezni. Hüvelyujjszabályként Morgan (1997) a fókuszcsoportos megbeszélések szükséges számát 3 és 5 közé teszi. A strukturált megközelítés esetén jellemzően kevesebb fókuszcsoportra van szükség.

A harmadik fókuszcsoport után fejeztem be az adatgyűjtést. Összesen 20 controller vett részt ezeken megbeszéléseken, akik 7-25 év munkatapasztalattal rendelkeznek. Az első két fókuszcsoportos interjú szervezésében segítségemre volt a Magyar Controlling Egyesület (MCE). Ezeket a 2016 februárjában tartott alkalmakat követte a harmadik fókuszcsoport 2016 márciusában. A 90-120 perc időtartamú megbeszélések hanganyagát rögzítettem, mely hangfelvételek a későbbi elemzést nagyban segítették.

#### 5.2.2.2 Egyéni interjúk

---

A statisztikai elemzés és a fókuszcsoporthoz megbeszélések eredményeit végül egyéni interjúk keretében vitattam meg. Míg a fókuszcsoporthoz a controlleri nézőpontot képviselték, az egyéni interjúk alanyai felsővezetők voltak. A félig strukturált interjúk során a felsővezetők arról fejtették ki a véleményüket, hogy ők hogyan látják a controllereik szervezetben betöltött szerepét és ezt mi magyarázza. Az interjúk 2016 márciusában és áprilisában zajlottak. Mindegyik, 60-90 perces beszélgetés hanganyaga rögzítésre került. Az interjúkérdéseket a 9.4.2.-es melléklet tartalmazza.

A meginterjúvott felsővezetők különböző iparágakból és különböző méretű szervezetekből érkeztek. Volt, aki controlleri háttérrel rendelkezett, karrierjét controllerként kezdte, de jellemzően nem volt ilyen jellegű tapasztalatuk. Az interjúalanyok és a fókuszcsoporthoz résztvevőinek listáját a melléklet 43. táblázata tartalmazza.

## 6 KUTATÁSI EREDMÉNYEK

---

Ez a fejezet a kutatási kérdések logikáját követve mutatja be az eredményeket. A fejezet a kérdőíves felmérés adatainak statisztikai elemzésével kezdődik. A fogalmak mérésére használt változók leíró statisztikáján túl sokváltozós eszközökkel vizsgálom a megfogalmazott kérdéseket. A hipotézisek elfogadása vagy elvetése a statisztikai elemzésen alapszik.

Az utolsó alfejezet a kvantitatív elemzési eredmények értelmezését, vitáját mutatja be, felhasználva a fókuszcsoportos és egyéni interjúk adatait.

### 6.1 A controlleri szerepek

---

#### 6.1.1 Szereptípusok

---

Jelen kutatás a controllerek szervezeti szerepét a felsővezetők megítélése alapján méri. A felsővezetők arra kérdésre válaszoltak, hogy milyen mértékű támogatást nyújtanak a controllerek a vezetői döntéshozatalhoz (4 változó: v103 a, b, c, d), illetve a stratégiaalkotáshoz és megvalósításhoz (5 változó: v104 a, b, c, d, e). Válaszaikat egy öt fokozatú Likert skálán adták meg (1- nem jellemző; 5- nagyon jellemző). A változók belső érvényessége magas (Chronbach alfa értékek: 0,84 a v103a-d változókra; 0,92 a v104a-e változókra és 0,938 a 9 változóra együtt).

A könnyebb értelmezhetőség kedvéért az 1. táblázat a centrírozott változók átlagértékeit tartalmazza. A centrírozott változók számítása során minden válaszadó esetében a fenti változóhalmazra számított teljes (sor)átlagot levonjuk az adott változó értékéből. Az így kapott centrírozott változó pozitív értéke arra utal, hogy jelenléte / támogatottsága átlag feletti, a válaszadó saját átlagos értékeléséhez képest. A negatív változóérték pedig arra utal, hogy átlag alatti mértékben jellemző.

A kapott középértékek alapján a változók három csoportját lehet megkülönböztetni. A pozitív átlagértékű változók (v103a, V104a) a controllerek hagyományos szerepeihez kapcsolódnak. Azaz a felsővezetők a controllerek ezen klasszikus funkcióját igenis élő gyakorlatnak tekintik: a controllerek adatok gyűjtenek és megbízható, pontos adatokat szolgáltatnak mind az operatív döntéshozatal, mint pedig a stratégiai folyamatok



támogatására. A nulla közeli középértékkel rendelkező változók (v103b, v104b, c, d) a controllerek tágabb tevékenységéhez kapcsolódnak, úgy mint az elemzések és magyarázatok készítése, eltérésjelentés. A negatív középértékű változók (v103c, v103d, v104e) a controlleri tevékenység újabb aspektusaihoz kapcsolódnak: részvétel a döntéshozatalban javaslatok megfogalmazása és tanácsadás révén.

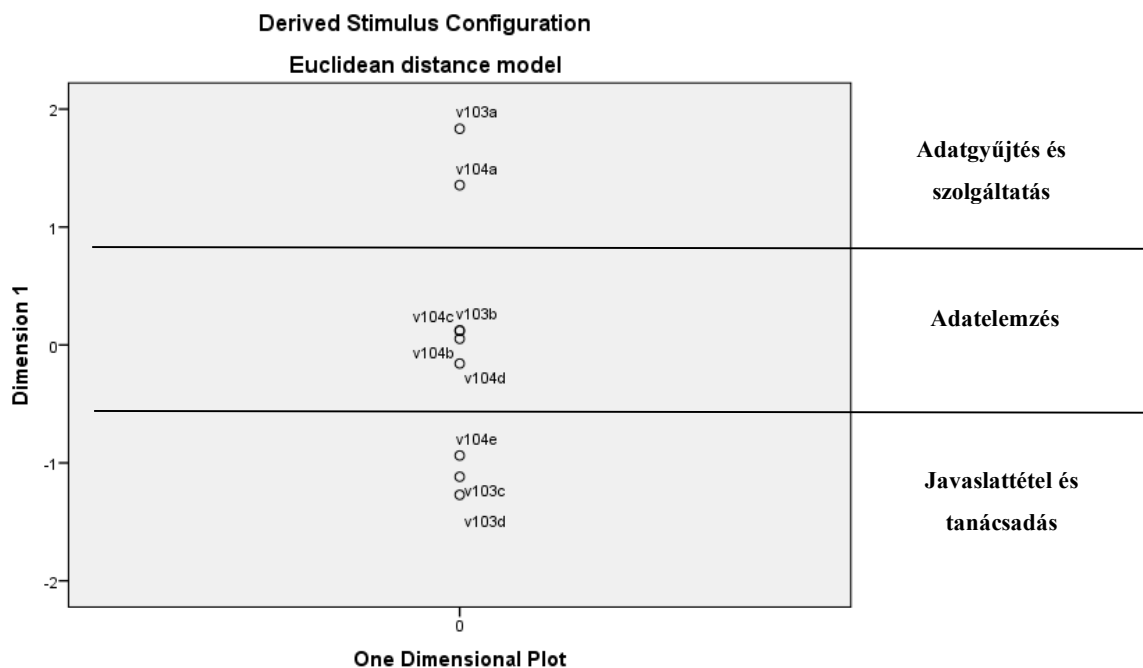
	A controller...	Változó kódja	Centrírozott változók középértékei
A controller döntéshozatalhoz nyújtott támogatása	tényadatokat biztosít inputként a stratégiaalkotáshoz.	V103a	,3386
	elemzéseket készít a stratégia finanszírozhatóságáról, megvalósíthatóságáról.	V103b	,0181
	méri a kitűzött stratégiai célok teljesülését.	V103c	-,1847
	jelzőrendszerei révén figyelmeztet a kitűzött céloktól való eltérésre.	V103d	-,3069
A controller stratégiai folyamatokhoz nyújtott támogatása	tényadatokat biztosít inputként a stratégiaalkotáshoz.	V104a	,3662
	elemzéseket készít a stratégia finanszírozhatóságáról, megvalósíthatóságáról.	V104b	,0126
	méri a kitűzött stratégiai célok teljesülését.	V104c	-,0095
	jelzőrendszerei révén figyelmeztet a kitűzött céloktól való eltérésre.	V104d	-,0040
	javaslatokkal él a stratégia felülvizsgálatához.	V104e	-,2360

1. táblázat: A controlleri szerepeket mérő centrírozott változók középértékei

A v103d változó kiugróan negatív értéke azt sugallja, hogy a másik két, szintén negatív középértékű változótól (v103c és v104e) érdemes lehet megkülönböztetni. A további elemzések azonban ezt nem támasztották alá.

Az összetartozó változók azonosítására többek között a sokdimenziós skálázás (multidimensional scaling, MDS) szolgál. Az eredeti Likert-skálán mért változókra futtatott nem-metrikus MDS (ALSCAL, ordinális skála, euklideszi távolság) egydimenziós modelljéből a fentebb azonosított három változócsoport rajzolódik ki. A modell illeszkedésének jósága elfogadható (a stressz-érték 0,13676). A centrírozott változókra futtatott metrikus MDS (ALSCAL, intervallum skála) szinte azonos outputot adott, 0,17235 stressz-értékkel.

A modell egydimenziós ábrája a 9 változó fent körbeírt mintázatát adja: az egyes változók relatív helyzetének ábrázolásából három változócsoport rajzolódik ki (lásd 10. ábra).



10. ábra: A szerepváltozók egydimenziós MDS ábrája

A változók első csoportja az adatgyűjtést és adatszolgáltatást tartalmazza, a második csoport az adatelemzési feladatokat, míg a harmadik csoport a legmagasabb controlleri hozzájárulást jelentő javaslattevési és tanácsadói szerepekre irányul.

**Igaz e, hogy e három változócsoporthierarchikusan egymásra épül?** A változók 1. táblázatban bemutatott középértékei egyértelműen csökkennek, ahogy ez 1. változócsoporthoz távolodunk a 3. felé. Mindez a **controlleri szerepélettség** koncepciójával egybeesik. A szerepélettség azt jelenti, hogy a három változócsoporthierarchia három szintjét takarja. Kiválóság az adatszolgáltatásban (1. szint) az adatelemzés előfeltétele (2. szint), mely pedig ahhoz kell, hogy valaki sikeresen tudjon javaslatokat megfogalmazni (3. szint).

A magasabb szintű bevonás tehát az alacsonyabb szinteken elért jó teljesítményt feltételezi. Az adatszolgáltatásban és elemzésben gyenge controller nem lehet tanácsadó partnere a vezetésnek. Természetesen az előfordulhat, hogy a controllerek az 1. szinten erősek, ennek ellenére nem lépnek feljebb (magas értékek az 1. változócsoporthoz, alacsony értékek a 2. és 3. csoportban). Ennek a fordítottja azonban szerepélettség koncepciójával ellentétes lenne (legmagasabb változóérték a 3. csoportban).

A szerepélettségi koncepció érvényességének ellenőrzésére további adatredukciós módszereket használtam. A 9 centrírozott változó közti korrelációs együtthatók mátrixa (lásd a melléklet 31. táblázatát) adta a főkomponens elemzés (Principal Component

Analysis, PCA) inputját, mely elemzésben Varimax rotációt alkalmaztam. A PCA exploratív célt szolgált: azaz a szerepváltozók struktúrájának megismerését célozta anélkül, hogy a struktúráról előzetes feltételezésekkel éltem volna.

A 2. táblázat a kétfaktoros megoldás rotált faktormátrixát tartalmazza. A mátrix értékei a faktorok és a változók közti korrelációs együtthatók, melyek a faktor és a változó által osztott közös információ nagyságát mérik.

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
V103Acenter	-,731	-,296
V103Bcenter	-,050	-,487
V103Ccenter	,707	-,236
V103Dcenter	,653	-,394
V104Acenter	-,828	-,055
V104Bcenter	-,011	,146
V104Ccenter	-,316	,584
V104Dcenter	,249	,693
V104Ecenter	,604	,412

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.

a. Rotation converged in 3 iterations.

## 2. táblázat: A szerepváltozók rotált faktormátrixa

A 2. táblázat együtthatói rávilágítanak a faktorok bipoláris természetére. A bipolaritás abban érhető tetten, hogy a változók egy köre erős pozitív korrelációt mutat a faktorok valamelyikével (zölddel kiemelve), míg a változók másik csoportja erős negatív korrelációit mutat (szürkével kiemelve). Ez az azonos faktorhoz tartozó változók közti szembenállásra utal.

Az 1. faktor az adatszolgáltatáshoz kapcsolódó változókkal (v103a, v104a) erős pozitív összefüggésben áll, s erősen, de negatívan korrelál a javaslattevésre, tanácsadásra vonatkozó változókkal (v103c, v103d, v104e). Az 1. faktorhoz tartozó változók tehát nem egy irányba mozognak: ha egy felsővezető az adatszolgáltatást magasra értékelte, a javaslattevést és tanácsadást nem feltétlenül. S még érdekesebb, hogy ez alapján az is lehetséges, hogy a javaslattevésben jóra értékelt controllerek az adatszolgáltatás terén alacsony értékeket kaptak. **Ez teljességgel ellentmond a szerepérettség koncepciójának.**

A célok mérésével és adatelemzéssel kapcsolatos változók a 2. faktorhoz kapcsolódnak. A 2. táblázat értékei mutatják, hogy a controlleri munka operatív és stratégiai jellege itt elkülönül, s a 2. faktor is bipoláris. A napi működéshez kapcsolódó adatelemzés (v103b) szemben áll a stratégiai folyamatokat támogató méréssel és elemzéssel (v104b, c, d). Érdeemes megjegyezni, hogy az MDS outputot tartalmazó 10. ábrán a 2. faktorhoz tartozó valamennyi változó egy csoportban volt, a 2. szinten.

H1a (bevonás mértéke az operatív döntéshozatalba) és H1b (bevonás mértéke a stratégiai folyamatokba) hipotézisek elkülönítése azt feltételezi, hogy a controllerek megítélése különbözik e tekintetben. A v103a-d és a v104a-e változócsoporthoz átlagértékeit vizsgálva különbség nem tapasztalható. Az MDS sem ez alapján csoportosította a változókat. A faktorelemzés is igazolta, hogy a felsővezetők hasonlóképpen ítélik meg az adatszolgáltatást mind az operatív működés(v103a), mind a stratégia (v104a) kapcsán: mindkét változó erősen negatívan korrelál az 1. faktoral. A PCA arra is rávilágított, hogy javaslattevés esetében is fennáll ez az együttmozgás, hiszen mind a v103 c, d változók, mind pedig a v104e változó erősen pozitívan korrelálnak az 1. faktoral.

A faktorelemzésből kivont 2. faktor azonban az adatelemző szerep kettősségére mutat rá, itt már nem igaz, hogy az operatív adatok elemzését (v103b) hasonlóképpen ítélik meg a vezetők, mint a stratégiai elemzést (v104b), a célelérés visszamérését (v104c) és az eltérésekre való figyelmeztetést (v104d). A v103b változó különállása már a kétváltozós korrelációs együtthatókból is látszik: a centrírozott változó semelyik másik változóval nem mutat erős összefüggést.

A faktorelemzés során elkülönített két bipoláris faktor négy szereptípus létezésére utal. Azonos faktoral azonos előjelű erős korrelációt mutató változók tartoznak egy csoportba, s képeznek egy szerepet. A 11. ábra szemlélteti az így adódó változócsoporthoz, s az egy csoportba tartozó változók tartalma alapján értelmezett szerepeket.

<b>1. dimenzió: A bevonás mértéke</b>	<p><b>Adatszolgáltató</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a számszaki adatokat biztosítja: költség- és bevételadatokat gyűjt és visszacsatol (v103a)</li> <li>tényadatokat biztosít inputként a stratégiaalkotáshoz (v104a)</li> </ul> <p>F7_1N_DataProv</p>	<p><b>Tanácsadó</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>javaslatokat tesz az üzleti teljesítmény javítására (v103c)</li> <li>a vezető tanácsadó partnereként részt vesz a döntéshozatalban (v103d)</li> <li>javaslatokkal él a stratégia felülvizsgálatához (v104e)</li> </ul> <p>F7_1P_CoInvolv</p>
<b>2. dimenzió: Az elemzés szintje</b>	<p>F7_2N_DataAnal</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>adatokat elemzi és értelmező magyarázatokkal látja el (v103b)</li> </ul> <p><b>Adatelemző</b></p>	<p>F7_2P_StratAnal</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>elemzéseket készít a stratégia finanszírozhatóságáról, megvalósíthatóságáról (v104 b)</li> <li>méri a kitűzött stratégiai célok teljesülését (v104c)</li> <li>jelzőrendszerei révén figyelmeztet a kitűzött céloktól való eltérésre (v104d)</li> </ul> <p><b>A stratégia őre</b></p>

11. ábra: PCA segítségével meghatározott controlleri szereptípusok

Az **adatszolgáltató** szerep az adatgyűjtés és információnyújtás tevékenységeit takarja. Ennek ellenpontját képezi a **tanácsadó** szerep, mely a javaslattevésre és a döntéshozatalban történő partneri részvételre vonatkozik. Az adatszolgáltatói és tanácsadó szerepeket leíró változók mindegyike az 1. faktorhoz kapcsolódik, vagy pozitív vagy negatív erős összefüggést mutatva.

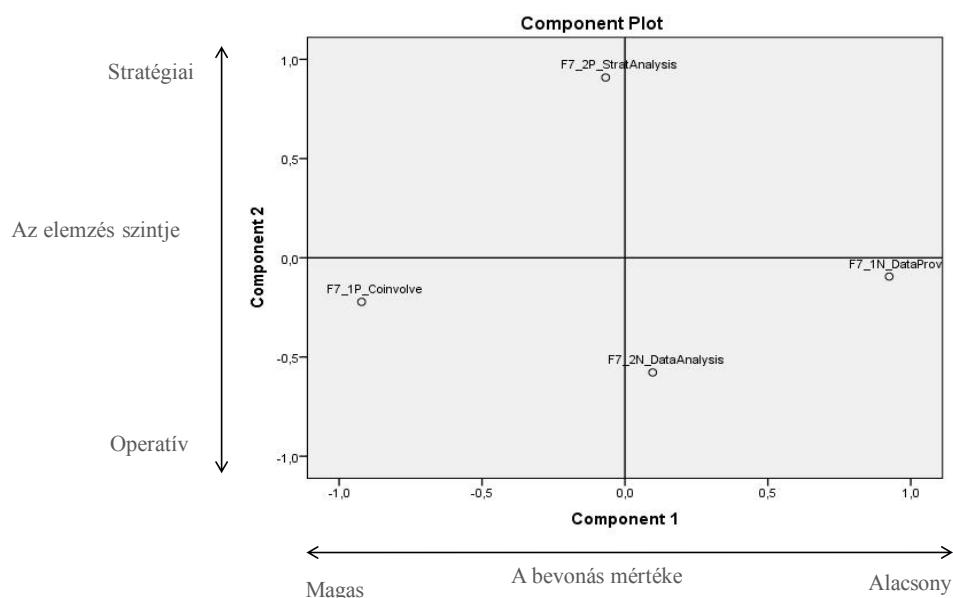
De mit jelent ez az első faktor (dimenzió)? Azaz mi a közös e két controlleri szerepben? Az **első dimenziót az üzleti folyamatokba történő bevonás mértékeként** lehet értelmezni. Az adatszolgáltatás negatívan korrelál az 1. faktorról, azaz a bevonás mértéke alacsony. Az adatszolgáltató controller az adatgyűjtést és szolgáltatást a ‘partvonalról’ végzi, az üzleti folyamatoktól távol. A tanácsadó controller ezzel szemben egy ‘bevonott’ partner (a bevonás mértéke magas), aki aktív a teljesítmény javítására vonatkozó saját javaslatok megfogalmazásában és meglátásaival hozzájárul a stratégia felülvizsgálatához is.

Az **adatelemző** szerep egyetlen változót takar, mely a napi működéshez kapcsolódó adatelemzést és az értelmező magyarázatok készítését írja le. A 2. faktorhoz kapcsolódó további változók egy csoportot képezve a **stratégia-ellenőr** szerepet írják körül, mely a kitűzött stratégiai célok teljesülésének méréséről és az eltérésekre való figyelmeztetésről szól.

Az adatelemző és a stratégia-ellenőr szerepek egyaránt a **2. dimenzióhoz** kapcsolódnak, melyet dimenziót az **elemzés szintjeként** (operatív vs. stratégiai) lehet értelmezni.

E négy szerepet leképezendő, az egyes csoportokhoz tartozó centrírozott változók súlyozott átlagából négy új szerepváltozót számítottam. A súlyok a 2. táblázatban szereplő együttthatók abszolút értékei.

Az adatszolgáltató (F7\_1N\_DataProv) és a tanácsadó (F7\_1P\_CoInvolve) szerepváltozók így erős negatív korrelációt mutatnak ( $\rho = -0,714$ , szignifikáns 1%-os szinten) hiszen szembenálló változókból számítoódtak. Ugyanez igaz az adatelemző és (F7\_2N\_DataAnalysis) a stratégia-ellenőr (F7\_2P\_StratAnalysis) szerepekre ( $\rho = -0,21$ , szignifikáns 1%-os szinten). A 12. ábra szemlélteti, hogy a kalkulált szerepváltozók hogyan szóródnak a kétdimenziós térben.



12. ábra: Szerepváltozók a kétdimenziós térben

Az 1. és 2. dimenzió merőlegessége miatt a bevonás mértéke és az elemzés szintje dimenziók egymástól függetlenek, azaz a controlleri szerepek más-más, egymástól független jellemzőit mérik. Éppen ezért az adatelemző és az adatszolgáltató szerepek között szignifikáns korreláció nem mérhető, mint ahogy a stratégia-ellenőr és a tanácsadó szerepek között sem.

Fontos megjegyezni, hogy a szerepváltozók számításánál használt különböző súlyok azt jelentik, hogy az egyes változók különböző intenzitással befolyásolják szerepeket. A F7\_1P\_CoInvolve és F7\_1N\_DataProv látens változók számításánál használt súlyok

értékei hasonlóak, így az eredmény a változók sima, súlyozatlan átlagához közel áll. A v104b esetében azonban a 2. faktorról mért korrelációs együttható abszolút értéke alacsony, így ez a változó kevésbé befolyásolja a látens változót (F7\_2P\_StratAnalysis). Következésképpen a stratégia-ellenőr szerepet sokkal inkább a célok mérése és az eltérések jelzése jellemzi (v104c, v104d), semmint a stratégia finanszírozhatóságának és megvalósíthatóságának elemzése (v104b).

Az így számított és értelmezett látens szerepváltozókat a későbbiekben az MKR és a szerepek összefüggésének vizsgálatára használom fel. Az összefüggések elemzése előtt azonban a szerepeket leíró manifeszt változókat a vállalatok csoportjainak meghatározására, klaszterezésére is felhasználok. Ezt írja le a következő alfejezet.

### 6.1.2 Vállalatok klaszterei a controlleri szerepek mentén

---

A centrírozott változók 1. táblázatban megadott középértékei azt mutatják, hogy a felsővezetők leginkább még mindig a számok, az adatok szolgáltatójaként tekintenek a controllerekre. A v103a támogatottsága bőven átlag feletti, ami a H1a hipotézist támasztja alá. Hasonlóképpen, a v104c, d és (főként) a v104e változók értékei átlag alattiak, ami pedig a H1b hipotézist támasztja alá: a stratégiai folyamatokban játszott aktív szerep a controllerek kisebbségénél érhető csak tetten.

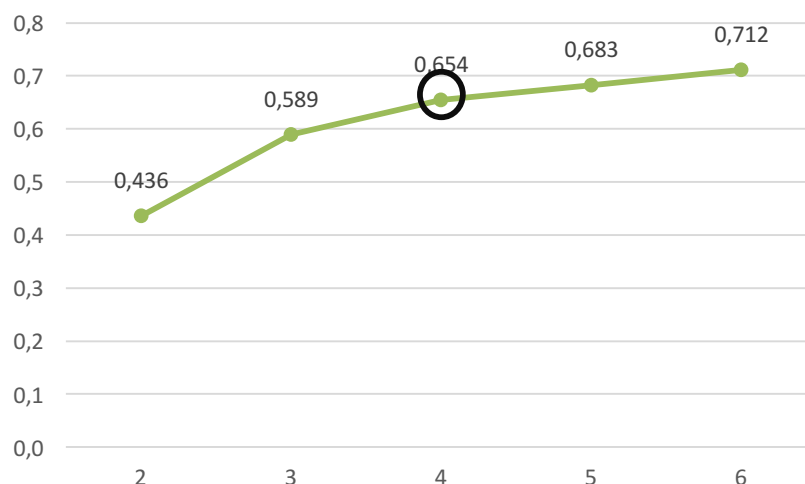
A faktorelemzés feltárta a mért változók látens struktúráját, s szembenállásokra hívta fel a figyelmet. Fontos kiemelni, hogy ez nem jelenti azt, hogy két vagy akár több szerep is ne lehetne egyidőben jelen egy adott vállalatban. A controlleri szerepeket tekintve hasonlóan viselkedő vállalatok csoportjainak azonosítása érdekében a 9 eredeti szerepváltozó bevonásával klaszterelemzés készült.

A hierarchikus klaszterezési eljárások közül a Ward módszer tekinthető a legszofisztikáltabbnak. Jellemzően egy könnyen átlátható dendogramot ad és hasonló nagyságú klaszterek kialakítására törekszik (Rencher, 2002). A Ward módszer szerinti hierarchikus klaszterezést alkalmazva ( $n=178$  érvényes esetre,  $n-1=177$  lépésben) az eredményül kapott dendogram 3 illetve 4 klaszter elkülönítését javasolta. A 4 klaszteres megoldás megfelelőségét a k-középpontú klaszterezés klaszterkönyök módszere igazolta.

A k-középpontú klaszterezés a változók transzformációját igényli annak érdekében, hogy minden változó egyformán befolyásolja az eredményt. Itt az eredeti változók mindegyike

5 fokozatú Likert skálán mért változó, de szórásuk különbözött. Ennek megfelelően a k-középpontos klaszterezés előtt standardizálni kellett őket.

A 13. ábra összegzi a klaszterkönyök számítás eredményét: megmutatja a teljes magyarázott variancia alakulását k=2,3,4,5 és 6 klaszterszámok esetén. A diagramm ellaposodik k=4 klaszterszám felett, a magyarázott variancia innentől kezdve csökkenő ütemben növekszik.



13. ábra: Klaszterkönyök számítás diagrammja

A Ward módszer szerinti hierarchikus és a k-középpontú klaszterezés során kapott klasztertagsági mutatókat elmentve a változók keresztábrás összehasonlításából kiderül, hogy a két klaszterezési eljárás eredményei mennyire hasonlóak egymáshoz. Az elvégzett chi-négyzet teszt p értéke k=4 klaszterszám esetén nulla, ami azt mutatja, hogy a két különböző eljárás klasztertagsági mutatói nem függetlenek egymástól. A Cramer V mutató magas értéke (0,847) erős kapcsolatra utal, azaz a két klaszterezési eljárás eredménye közel áll egymáshoz (3. táblázat).

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	383,450 <sup>a</sup>	9	,000
Likelihood Ratio	326,914	9	,000
Linear-by-Linear Association	31,776	1	,000
N of Valid Cases	178		

a. 2 cells (12,5%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,71.



### Symmetric Measures

		Value	Approx. Sig.
Nominal by Nominal	Phi	1,468	,000
	Cramer's V	,847	,000
	Contingency Coefficient	,826	,000
N of Valid Cases		178	

3. táblázat: A klasztertagsági mutatók összefüggésének tesztjei

Ez egész pontosan azt jelenti, hogy a 178 esetből 24 eset besorolása tér el egymástól két különböző klaszterezési eljárásban (4. táblázat).

Ward Method		* Cluster Number of Case Crosstabulation				
Count		Cluster Number of Case				
		1	2	3	4	Total
Ward Method	1	59	0	3	1	63
	2	0	2	14	29	45
	3	3	0	45	1	49
	4	0	21	0	0	21
Total		62	23	62	31	178

4. táblázat: Klasztertagsági mutatók keresztáblája

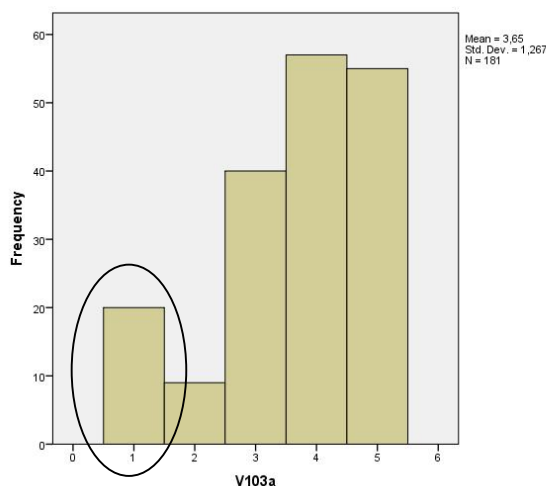
A nem hierarchikus eljárások gyakran megbízhatóbbak, mert elkerülik az esetek nemkívánatos korai társítását, ami a hierarchikus eljárások jellemzője és szuboptimális megoldásokhoz vezethet (Hair et al., 2014). Éppen ezért a további elemzések a nem hierarchikus k-középpontú elemzésre építenek, ahol a klaszterszám előre meghatározott ( $k=4$ ) és a kiinduló klaszterközéppontok random módon kerültek meghatározásra. Az F-teszt igazolta, hogy mind a 9 változó hozzájárul a klaszterképzéshez (lásd a melléklet 32. táblázatát).

A klaszterek jellemzésében a végső klaszterközéppontok értékei segítettek, melyeket az 5. táblázat tartalmaz. A táblázatban szereplő változók standardizált változók, teljes mintán mért átlaguk 0.

Final Cluster Centers				
	Cluster			
	1	2	3	4
Zv103a	,58012	-1,71525	-,23444	,52921
Zv103b	,84258	-1,62298	-,07950	-,29789
Zv103c	,83889	-1,34630	,19804	-1,09554
Zv103d	,84902	-1,21486	,13502	-1,01928
Zv104a	,73716	-1,72501	-,31079	,42815
Zv104b	,80376	-1,63897	,03571	-,46352
Zv104c	,85006	-1,73972	-,13720	-,13720
Zv104d	,94636	-1,53832	-,06555	-,62210
Zv104e	,93259	-1,42553	,06287	-,92765
Number of cases	62	23	62	31

5. táblázat: A standardizált szerepváltozók klaszterenkénti átlagértékei

A **2. klaszterbeli** vállalatok (23 eset; 12,9%) valamennyi változó tekintetében a legalacsonyabb átlagértékkel bírnak. Felsővezetők lényegében **semmilyen controlleri szerepet** nem érzékelnek, még az adatszolgáltatással kapcsolatos funkciókat se tekintik jellemzőnek vállalatukban (v103a és v104a változók). E klaszter elkülönülését a változók hisztogramjai is jelzik (lásd pl. a v103a változó hisztogramját a 9. ábrán). A vállalatok ezen csoportja szinte valamennyi változó esetében az 1-es értéket jelölte be.



14. ábra: v103a változó hisztogramja

Önmagában az, hogy a controlleri hozzájárulást a felsővezetők nem érzékelik, még nem feltétlenül jelenti azt, hogy formális menedzsmentkontroll rendszer sem működik az adott vállalatban. Az itt vizsgált változóértékek csak a felsővezetők meglátásait tükrözik, melyeket később a pénzügyi vezetők értékelése alapján mért változókkal vetek össze.

A 2-es klaszter ellenpontját képező **1. klaszterbeli** vállalatok (62 eset, 34,8%) minden változó esetében kiemelkedő átlagértékkel rendelkeznek. Azaz vezetőik szerint **mindegyik controlleri szerep** tetten érhető: a controller a vezetők által **bevont partner** és ezzel egyidőben az adatszolgáltatásban és elemzésben is erős.

Mind az 1-es klaszter (34,8%), mind pedig a 4-es klaszter vállalatai (17,4%) esetében erős az adatszolgáltatás. Ezen két klaszterbeli vállalatok  $k=3$  klaszterszám esetében egy klaszterbe esnek. Megkülönböztetésük mégis fontos. A különbség abban rejlik, hogy vezető miként tekint az egyéb controlleri szerepekre. A **4-es klaszter vállalatai** azon 'régivágású' szervezetek, ahol a **controller hagyományosan erős az adatgyűjtésben** és az adatszolgáltatásban, bizonyos elemzéseket is elvégez, de a javaslattétel terén már egyáltalán nem aktív

A legérdekesebb csoportot a **3. klaszter** adja (34,8%). Az adatszolgáltatás átlag alatti, ugyanakkor az üzleti folyamatokba történő bevonás mértéke valamivel átlag feletti. Azaz a controller úgy válik a vezető tanácsadó partnerévé, hogy az adatszolgáltatói és elemzői feladatokat nem látja el maradéktalanul. Ez ismét ellentmond a szerepérettség elméletének, hiszen a bevonásnak ezekben a vállalatokban nem feltétele, hogy hagyományos szerepeikben erősek legyenek a controllerek.

A fenti klaszterek más, a klaszterképzésbe nem bevont jellemzők mentén is különbözhetnek. A klaszterek további jellemzése érdekében egyéb változók tekintetében is érdemes vizsgálni a vállalatok csoportjait. A 4.1.1.3-as fejezetben bemutatott tanulmányok rávilágítottak arra, hogy a vállalatok MKR-jeit a vállalati méret és a tulajdonosi kör erősen befolyásolhatja. Ez a két tényező a hazai vállalatok controlling rendszerének fejlődése szempontjából meghatározó volt a múltban (Bodnár et al., 2005). Amennyiben a méret és a tulajdonosok nemcsak a controlling rendszert, hanem a controllerek szerepét is befolyásolják, akkor ezen változók klaszterenként szignifikánsan eltérő mintázatot mutatnak, illetve a klasztertagság előrejelzésére is alkalmasak lehetnek.

Az adatok mindezt nem igazolták. A teljes mintában a klasztertagság és a fenti változók kapcsolata 5%-os szignifikanciaszinten nem tekinthető szignifikánsnak (lásd a melléklet 33. és 34. táblázatát). Annak ellenére, hogy a chi-négyzet teszt nem mutatott ki általános összefüggést sem a klasztertagság és a vállalati méret ( $p=0,462$ ), sem pedig a klasztertagság és a tulajdonosi kör között ( $p=0,053$ ), némelyik klaszter esetében a kapcsolat korlátozottan, de értelmezhető. Míg a 2-es klaszter vállalatai jellemzőbben

magyar magánkézben lévő kisebb közép vállalatok (50-99 fő), addig az 1-es klaszterben a külföldi tulajdonú és nagyvállalatok némileg felülreprezentáltak. A 3-as klaszterben szintén a külföldi tulajdonú, de kisebb közép vállalatok jellemzőbbek, míg a 4-es klaszterbeli szervezetek inkább magyar állami vagy magyar magánkézben vannak. Ebből az az óvatos következtetés vonható le, hogy a külföldi tulajdonú cégek esetében a controlleri bevonás mértéke magasabb lehet. Ehhez lásd még a 6.3.4. fejezetet, ahol a vállalati méret és a tulajdonosi kör változók a modell kontrollváltozóiként szerepelnek.

A 6. táblázat összegzi a klaszterek jellemzését.

	Klaszter 1	Klaszter 2	Klaszter 3	Klaszter 4
Szerep változók középértékei	Magas változóértékek	Alacsony változóértékek	Közepes változóértékek, a tanácsadói szerephez köthető változók értékei átlag felett	Adatszolgáltatói szerephez köthető változók értékei feletti, egyéb szerepek átlag alattiak
<b>Azonosított controlleri szerep</b>	<b>Erős controller</b> Minden területen erős, bevont controller	<b>Nincs controller</b> Nincs controller / nincs érzékelt szerep	<b>Bevont controller</b> Részlegesen bevont controller, aki az adatszolgáltatói és elemzői minőségében gyengélkedik	<b>Adatszolgáltató controller</b> Bevonás egyáltalán nem jellemző, de erős adatszolgáltatás igen
Egyéb jellemzők (a klaszterek közti eltérések nem szignifikánsak)	Külföldi tulajdonú és nagyvállalatok némileg felülreprezentáltak	Magyar magánkézben lévő kisebb közép vállalatok némileg felülreprezentáltak	Külföldi tulajdonban lévő kisebb közép vállalatok némileg felülreprezentáltak	Magyar állami vagy magánkézben lévő vállalatok némileg felülreprezentáltak
Esetek megoszlása	34,8%	12,9%	34,8%	17,4%

6. táblázat: Klaszterek jellemzése

A szerepváltozók előzőekben bemutatott statisztikai elemzéséből az 1. kutatási kérdésre és a kapcsolódó hipotézisekre nézve az következik, hogy a controllerek bevonására vonatkozó **mindkét hipotézis megerősítést nyert**.

*H1a: Habár a controllerek döntéshozatalba történő bevonása megfigyelhető, a controllerekre továbbra is inkább a számok előállítójaként tekintenek a felsővezetők.*

A többdimenziós skálázás és a faktorelemzés is megerősítette, hogy a v103a és a v104a változók hasonlóképpen viselkednek. Mindkettő támogatottsága átlag feletti, mindkettő az adatszolgáltatásról szól, s a controllert, mint a számok előállítóját azonosítja.

A controllerek döntéshozatalba történő bevonása (v103d) a teljes mintát tekintve átlag alatti mértékű, de a vállalatok egy csoportjára (1-es klaszter vállalatai, 34,8%) igenis jellemző a bevonás (a klaszterben a v103c és a v103d változók mediánja 4, módusza 5).

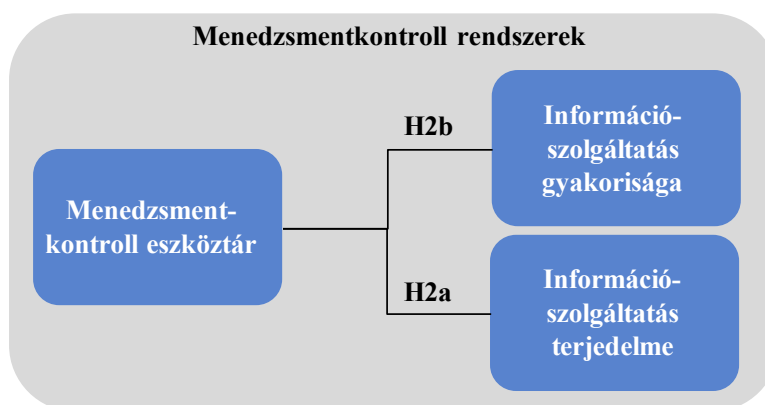
*H1b: Habár a controllerek aktív szerepet játszhatnak a stratégiaalkotásban és annak megvalósításában, a felsővezetők megítélése szerint ez a controllerek kisebbségére jellemző.*

Az adatredukciós eljárások eredményei alapján a v104e változó (javaslattétel stratégia felülvizsgálathoz) hasonló mintázatot követ, mint a v103c (javaslattétel a döntéshozatal támogatására) és a v103d változók (partnerként való részvétel a döntéshozatalban). Ezek, a 'bevont tanácsadó' szerepet leíró változók a teljes mintában átlag alatti középértékekkel rendelkeznek. Ugyanakkor a vállalatok egyharmada (1-es klaszter vállalatai, 34,8%) esetében a controller a stratégia felülvizsgálatát is segíti meglátásaival, javaslataival (a klaszterben a v104e változó mediánja és módusza is 4).

A megfogalmazott és igazolt H1a és H1b hipotézisek a controlleri szerepek egyik dimenziójára, a bevonás mértékére vonatkoztak. A faktorelemzés által feltárt 2. dimenzió (az elemzés szintje) a szerepek egy másik, a bevonástól független (merőleges) komponensét ragadja meg. A kutatás további része alapvetően az első faktor által sűrített információtartalomra, a bevonás mértékének magyarázatára fókuszál: az adatszolgáltató versus tanácsadó szerepek és az MKR jellemzői közti kapcsolat vizsgálatára. A kapcsolat 6.3-as fejezetbeli jellemzését megelőzően a következő alfejezet az MKR-ek eszköztárának és információs jellemzőinek mérési lehetőségeit mutatja be.

## 6.2 A menedzsmentkontroll eszköztára és információszolgáltatás

A menedzsmentkontroll rendszereket jellemezni az alkalmazott eszközök számbevételével és a nyújtott információk körének leírásával lehet. Ez a fejezet az MKR jellemzésének mindkét megközelítésére épít, s ezen túlmenően vizsgálja, hogy van-e összefüggés az eszköztár és az információszolgáltatás minősége és gyakorisága között (15. ábra).



15. ábra: MKR eszköztára és az információszolgáltatás közti feltételezett összefüggések

A 4.1.1-es fejezet tanúsága szerint az MK eszközök köre folyamatosan bővül, a kutatók pedig alapvetően arra kíváncsiak, hogy ezek közül mennyi és milyen eszközöket használnak valójában a gyakorlatban. Ez a kutatás az eszközök egy korlátozott körét veszi számba, mely korlátozott eszközlista a Versenyképesség Kutatás korábbi felméréseiben a magyar vállalatok körében relevánsnak bizonyult.

### 6.2.1 Alkalmazott menedzsmentkontroll eszközök

A MK eszközöket aszerint jellemzem, hogy eredetileg széles körű információk (külső fókuszú és / vagy nem-pénzügyi és / vagy jövőorientált) előállítására szolgálnak vagy sem. A 17 vizsgált eszközből (melyet a pénzügyi kérdőív 1. kérdése tartalmaz), 6 eszköz tekinthető innovatívnak, azaz ezek alkalmasak a belső pénzügyi adatokon túlmenően széles-körű információ előállítására (változók megnevezése zárójelben):

- e) tevékenység alapú költségszámítás (ABC)
- f) célköltség számítás (TC)
- g) költség alapú szállítóértékelési módszerek (TCO)
- l) Balanced Scorecard mutatószám rendszer (BSC)
- o) gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató, vagy más maradványjellegű mutató elemzése (EVA)

q) a vállalat piaci értékére vonatkozó mutatók elemzése (Market\_value)

Minden egyéb eszköz hagyományos, alapvetően belső pénzügyi adatokra fókuszál:

- a) cash-flow elemzés(CF)
- b) fix/változó költségek elkülönítése (FC\_VC)
- c) fedezetipont-számítás (Breakeven)
- d) költségérzékenységi vizsgálatok (Cost\_sens)
- h) készletforgási mutatók elemzése (Inv\_turn)
- i) vevők forgási idejének elemzése (Cust\_turn)
- j) szállítók forgási idejének elemzése (Suppl\_turn)
- k) pénzkonverziós ciklus elemzése (Cash\_conv)
- m vállalati tőkeköltség elemzése beruházási döntéseknél (Capital\_cost)
- n) pénzügyi mutatószámok elemzése (Fin\_indic)
- p) cash-flow alapú mutatók elemzése (CF\_indic)

A 2. kutatási kérdés alapvetően az innovatív eszközök használatára vonatkozik. Ugyanakkor érdekes azt megnézni, hogy ez milyen viszonyban áll a hagyományos eszköztár használatával.

A mintabeli vállalatok átlagosan 8,5 eszközt használnak a 17-ből, s átlagosan 2 innovatív eszközt a 6-ból. A 7. táblázat használati gyakoriság szerint állítja sorrendbe az eszközöket, s szürkével emeli ki az innovatívnak tekintett módszereket. A melléklet 35. táblázata az alkalmazási gyakoriság részletes statisztikáját tartalmazza.

Menedzsmentkontroll eszközök		Használati gyakoriság (%)	Korrigált használati gyakoriság (%)
1	n) pénzügyi mutatószámok elemzése	82,6	78,5
2	a) cash-flow kimutatás	78,6	75,1
3	b) fix/változó költségek elkülönítése	71,5	68,0
4	h) készletforgási mutatók elemzése	67,8	64,1
5	i) vevők forgási idejének elemzése	60,5	57,5
6	j) szállítók forgási idejének elemzése	55,6	51,9
7	c) fedezetipont-számítás	55,5	53,0
8	p) cash-flow alapú mutatók elemzése	54,8	50,8
9	m) vállalati tőkeköltség elemzése beruházási döntéseknél	54,4	50,8
10	e) tevékenység alapú költség-számítás	53,0	49,2
11	d) költségérzékenységi vizsgálatok	48,8	45,9
12	f) célköltség-számítás	39,3	36,5
13	q) a vállalat piaci értékére vonatkozó mutatók elemzése	39,1	36,5
14	g) költség alapú szállítóértékelési módszerek	32,7	30,4
15	o) gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató, vagy más maradványjellegű mutató elemzése	30,4	28,2
16	k) pénzkonverziós ciklus elemzése	22,3	20,4
17	l) Balanced Scorecard mutatószám rendszer	16,9	15,5

7. táblázat: MK eszközök rangsora használati gyakoriság szerint

Az eszközhasználat gyakorisága a pénzügyi kérdőív 1. kérdésében felsorolt eszközök alkalmazására adott 'igen' válaszokat számszerűsíti az össz válaszok arányában. A válaszadók egy része egy vagy több eszköz esetében sem igent, sem nemet nem választott. A hiányzó adatot itt a tudás hiányának jeleként lehet értelmezni, így vélhetően a nem értékelt eszközöket nem használják a vállalatok. A korrigált használati gyakoriság mutató a teljes minta százalékában adja meg az 'igen' válaszok arányát, azaz a hiányzó adatokat 'nem'-nek tekinti. A korrigált gyakoriság alapján felállított sorrend alig különbözik a 7. táblázatban bemutatott sorrendtől (a 6. és 7. helyek felcserélődnek).

Az eszközök sorrendje igazolja a hagyományos módszerek túlsúlyát a napi gyakorlatban. Ez az eredmény összecseng a 4.1.1-es fejezetben bemutatott tanulmányok azon konklúziójával, miszerint a hagyományos eszközök még mindig a szakma alapját képezik. Így az új eszközök valószínűleg nem helyettesítik, hanem kiegészítik a hagyományos módszereket.

A **bővítés koncepciója** (szemben a helyettesítéssel) feltételezi, hogy az eszközhasználatot leíró változók bizonyos mintázatot követnek: egy vállalat által alkalmazott hagyományos eszközök száma és az innovatív eszközök száma között szignifikáns összefüggésnek kell lennie.

Az eredeti változókból két számított változó készült. Az alkalmazott hagyományos eszközök száma (No\_TRADtoolsinuse) a hagyományos módszerekhez kapcsolódó változók (0=nem,1=igen) egyszerű összege. Hasonlóképpen az alkalmazott innovatív eszközök száma (No\_BROADtoolsinuse) az innovatív módszerekhez kapcsolódó változók egyszerű összege. A chi-négyzet teszt alapján a két számított változó függetlensége elvethető ( $p=0,000$ ). A kapcsolaterősség közepesen erős (0,52).

A bővítés koncepciója azt is feltételezi, hogy azon vállalatok használnak innovatív eszközöket, amelyeknek hagyományos eszköztára kiterjedt. Következésképpen a két számított mutató kapcsolata nem szimmetrikus. Ezt tükrözi a 8. táblázat.



No\_TRADtoolsinuse \* No\_BROADtoolsinuse Crosstabulation

Count		No_BROADtoolsinuse							Total
		,00	1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	6,00	
No_TRADtoolsinuse	,00	5	0	0	0	0	0	0	5
	1,00	3	2	0	0	0	0	0	5
	2,00	3	1	0	0	0	0	0	4
	3,00	4	5	3	1	0	0	0	13
	4,00	1	8	4	3	0	0	0	16
	5,00	1	6	4	1	0	0	0	12
	6,00	9	2	5	3	1	0	0	20
	7,00	2	4	4	8	1	0	0	19
	8,00	2	0	8	4	2	0	0	16
	9,00	1	3	2	3	0	0	2	11
	10,00	0	2	4	3	4	1	0	14
	11,00	0	1	0	1	2	2	11	17
Total		31	34	34	27	10	3	13	152

8. táblázat: MK eszközhasználati mutatók keresztátlója

Az adatmátrix felső háromszöge nulla vagy nulla közeli értékeket tartalmaz. Ez azt jelenti, hogy csak azok a vállalatok használnak innovatív eszközöket, melyek hagyományos eszköztára kiterjedt (magas változóérték). Az adatmátrix alsó háromszöge vegyes értékeket mutat: a kiterjedt hagyományos eszköztár nem feltétlenül jelenti azt, hogy újabb módszereket is fog alkalmazni a vállalat. Következésképpen, az újabb eszközök használatának feltétele a hagyományos eszköztár megléte, de ez utóbbiból nem következik, hogy valóban alkalmaznak is innovatívabb módszereket.

Minden létező eszköz alkalmazása és MKR-be történő integrálása nem cél, s önmagában nem is vezet jobb menedzsmentkontroll gyakorlathoz. Ugyanakkor azt sem könnyű meghatározni, mennyi a 'megfelelő' számosságú eszköz. Az adatok alapján azon vállalatok, akik a 6 megadottból 3 vagy annál több innovatívnak tekintett eszközt használnak (35%), intenzív felhasználónak tekinthetők. 1 vagy 2 eszközt használók a 'kezdők' (44%), a többiek a 'nem használók' (21%).

A további elemzés érdekében az alapváltozókból két további számított változó készült.

A fenti csoportokat egy kategóriás változó (CAT\_BROADtoolsinuse) azonosítja. Értéke 0 és 1 közötti: 0 a nem használók esetében, 0,5 a kezdők és 1 az intenzív felhasználók esetében. Az eszközhasználat általános intenzitását mérő metrikus változó szintén 0 és 1 közötti értékeket vehet fel. A számított változót az eredeti 17 változó súlyozott átlaga adja (F1\_AllTools), a súlyok a főkomponens súlyok.

Az adatbázis PCA elvégzésére alkalmas ( $KMO=0,809$ , Bartlett gömbölyűségpróba  $p$  értéke 0). A PCA pedig igazolta, hogy a 17 változó egy dimenziót ír le, azaz egy indikátorba összegezhetőek, hiszen csak egyetlen főkomponenst vont ki (melynek sajátértéke 5,24). A főkomponens és az eredeti változók közti korrelációs együttható adta a súlyozott átlagszámítás súlyait, melyet a melléklet 36. táblázata részletez.

### 6.2.2 Információs szolgáltatás gyakorisága

---

A 2. kutatási kérdés arra irányul, hogy az eszközhasználat összefügg-e a releváns információk szolgáltatásával. Az információ akkor releváns, ha terjedelme széles, s riportolási gyakorisága kellően magas. Az információk ezen két jellemzője manifeszt (mért) változóból számított látens változókkal mérhető.

Az információs szolgáltatás gyakorisága alatt a vezetők számára készített beszámolók gyakoriságát értem, melyet a pénzügyi kérdőív 7. kérdése mér. A pénzügyi vezetők arra válaszoltak, hogy van-e rendszeres beszámolóképzítés, s ha van, akkor az alábbi riportok milyen gyakran készülnek el:

- a) felsővezetés
- b) kereskedelem / marketing
- c) kutatás és fejlesztés
- d) emberi erőforrás gazdálkodás
- e) logisztika
- f) informatika
- g) termelés
- h) pénzügy

A vállalatok meglepően nagy hányadban, a minta közel egyharmadában (53 eset) nem készülnek rendszeres vezetői beszámolók. A rendszeresen riportolók körében a beszámolási gyakoriságot a kérdőív 1 (legalább havi) és 4 (ritkábban mint egy év) közötti értékkel mérte.

Annak érdekében, hogy a magasabb változóérték magasabb gyakoriságot fejezzen ki, a változókat újrakódoltam, megtartva az 1 (ritkábban mint egy év) és 4 (legalább havi) közötti mérési skálát. Az éven túli beszámolás nem tekinthető rendszeresnek, ezért az 1-es változóértéket megadó vállalatokat összevontam a rendszeresen beszámolókat nem készítő vállalatokkal (hiányzó értékek a beszámolási gyakoriságnál).

Az így létrejött adathalmaz alkalmasnak bizonyult a főkomponenselemzésre (KMO=0,85), s a PCA egy főkomponens kivonását javasolta, melyek sajátértéke 4,47 (PCA outputokat a melléklet 37. táblázata tartalmazza). E látens komponens az általános beszámolási gyakoriságot írja le.

A beszámolási intenzitást a nyolc eredeti változó súlyozott átlagaként számított indikátorváltozó (F3\_Frequency) számszerűsíti. A 9. táblázatban megadott főkomponens mátrix értékei adják a súlyokat. A súlyok egyrészt jelzik az egyes riportok relatív fontosságát, másrészt ennek megfelelően befolyásolják, hogy mely változó milyen erős hatással van a számított indikátorváltozóra.

A súlyok egy kivétellel egymáshoz közeli. A kutatás-fejlesztési beszámolók alacsony súlya azzal igazolható, hogy kutatás és fejlesztés sok vállalatban nincs, s ha van is, ezek természetüknél fogva ritkábban riportolt tevékenységek.

Component Matrix <sup>a</sup>	
	Component
	1
Felsővezetés	,773
Kereskedelem / Marketing	,776
Kutatás és fejlesztés	,440
Emberi erőforrás gazdálkodás	,791
Logisztika	,803
Informatika	,703
Termelés	,811
Pénzügy	,811

Extraction Method: Principal Component

Analysis.

a. 1 components extracted.

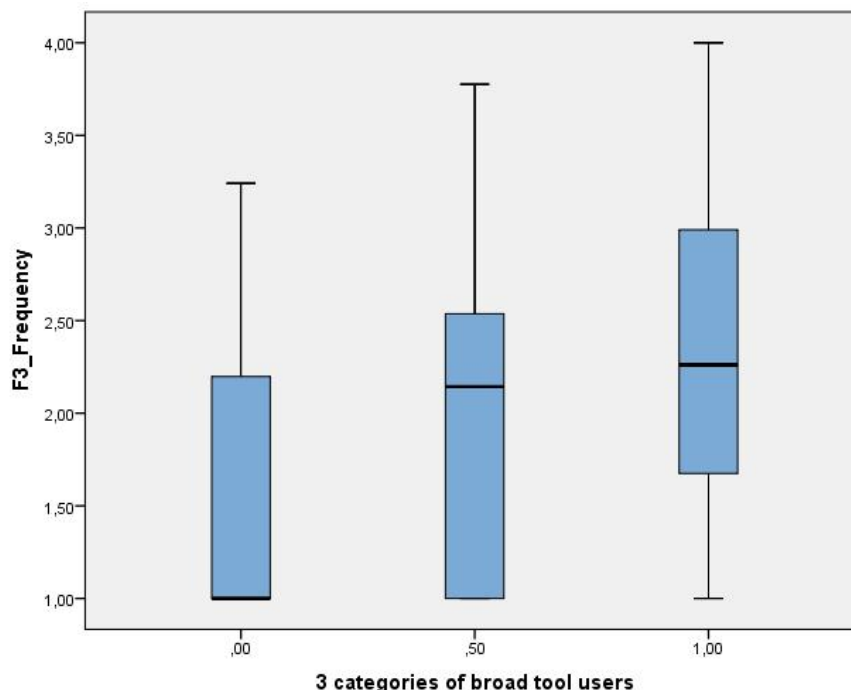
9. táblázat: A beszámolási gyakoriságot mérő változók főkomponens mátrixa

Az F3\_Frequency mutató középértéke 1,99, amely azt jelenti, hogy a beszámolók átlagosan negyedévente készülnek el. Természetesen ez takarja a gyakrabban készülő felsővezetői beszámolókat (középérték 2,5) és a ritkábban készülő különböző funkcionális riportokat is.

*H2b: Az innovatív MK eszközök alkalmazása elősegíti a gyakori információszolgáltatást.*

Az adatok nem normális eloszlása miatt a hipotézis tesztelésére nem parametrikus tesztet alkalmaztam, mely a beszámolási gyakoriságot mérő indikátorváltozó eloszlását vizsgálta k számú független csoportban. A független csoportokat a korábban kiszámított kategóriás

változó (CAT\_BROADtoolsinuse) számszerűsíti, mely az eszközhasználat intenzitása szerint  $k=3$  csoportba rendezi az eseteket. A független mintás Kruskal-Wallis tesztet futtatva 5%-os szignifikanciaszinten a változók közti függetlenség elvethető ( $p=0,001$ ): a beszámolási gyakoriság változó csoportonkénti átlagai nem azonosak. A 16. ábrán bemutatott boxplot szemlélteti beszámolási gyakoriság eloszlását vállalatcsoportonként (0=innovatív MK eszközöket nem használók, 0,5=kezdő felhasználók és 1=intenzív felhasználók).



16. ábra: Beszámolási gyakoriság vállalatcsoportonként

A Kruskal-Wallis teszt eredménye alapján a változók közti kapcsolat hiánya ugyan kizárható, de sajnos sem a teszt, sem a boxplot nem alkalmas arra, hogy mérje a kapcsolat erősségét. A varianciaanalízisben (ANOVA) az éta-négyzet mutató szolgál az hatásnagyság mérésére. A MANOVA eljárások általában, s így az egyszempontos ANOVA is normál eloszlást feltételez, ugyanakkor nem érzékeny a normalitástól való eltérésre (Rencher, 2002). A kapcsolat hiányának elvetése után ezért kapcsolaterősség mérésére alkalmas lehet az éta-négyzet mutató nem normál eloszlás esetén is. Az éta-négyzet mutató a megmagyarázott variancia hányadát fejezi ki (10. táblázat adataiból számítva).

#### ANOVA

F3\_Frequency

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	11,197	2	5,598	8,318	,000
Within Groups	103,645	154	,673		
Total	114,841	156			

10. táblázat: ANOVA tábla: beszámolási gyakoriság vállalatcsoportonként

Habár sokan kritizálták, Cohen által kidolgozott irányelvek hasznosak az éta-négyzet mutató értékének interpretációjához (Vacha-Haase & Thompson, 2004). A irányértékek alapján (alacsony  $\sim 0,01$ ; közepes  $\sim 0,1$ ; magas  $\sim 0,25$ ), a beszámolási gyakoriság és az innovatív MK eszközök használata közötti kapcsolat közepes erősségű (éta-négyzet mutató értéke 0,0975, 5%-os szignifikanciaszinten).

Közepes kapcsolaterősségre utal az MK eszközhasználat intenzitását mérő metrikus változó (F1\_AllTools) és a beszámolási gyakoriság (F3\_Frequency) közti korreláció is: Pearson féle korrelációs együttható értéke 0,339 ( $p=0,000$ ).

Mind az éta-négyzet mutató, mind a korrelációs együttható **szignifikáns, közepes erősségű kapcsolatot igazol az MK eszközhasználat intenzitása és az információszolgáltatás gyakorisága között, megerősítve a H2b hipotézist.**

#### 6.2.3 Információszolgáltatás terjedelme

H2a hipotézis az eszközhasználat intenzitása és az információszolgáltatás terjedelme közti kapcsolatot feltételez. Az információszolgáltatás akkor tekinthető kiterjedtnek, széles körűnek, ha **külső fókuszú, nem pénzügyi illetve jövőorientált adatokra is fókuszál**. Az információk ezen három jellemzőjét intenzitási mutatók mérik. Ez az alfejezet először bemutatja az intenzitási mutatók számítását, majd az intenzitási mutatók leíró statisztikáját, s végül kitér az információs jellemzők és az MK eszköztár közti összefüggésekre.

Az információs jellemzőket a pénzügyi kérdőív P8a és P8b kérdéseire kapcsolódó változók számszerűsítik. Az információ külső fókuszú, ha az alábbi kategóriák valamelyikébe sorolható:

- külső forrásból származó tényadatok (pl. statisztikák) (p8bd)
- külső forrásból származó elemzések, jelentések (p8be)
- a vevők véleményén alapuló információk (p8bf)
- a beszállítóktól származó információk (p8bg)
- egyéb érintettek (pl. helyi közösségek) véleményén alapuló információk (p8bh)

Ezzel szemben belső fókuszúnak tekinthető, ha az alábbi forrásokból származik:

- vállalati pénzügyi kimutatások (p8ba)
- nem pénzügyi adatok a vállalati információs rendszerből (p8bb)
- a munkatársak véleményén alapuló információk (p8bc)

A kutatási modell logikája itt is szükségessé tette a változók átkódolását. Az átkódolt változók 1 értéke jelölte az igent, a 0 érték a nemet. A **külső fókusz indikátorváltozó (F4a\_External)** a fent felsorolt öt változó súlyozott átlagaként adódik. A súlyokat itt is főkomponensmátrix értékei adják meg, melyet a melléklet 38. táblázata tartalmaz.

Az új indikátorváltozó 0 és 1 között számszerűsíti, hogy az információszolgáltatás mennyire fókuszál kifelé. Magas értékek jelzik, hogy a szervezet környezetére vonatkozó adatok is megjelennek a riportokban, a nulla érték pedig azt jelenti, hogy az ilyen információk teljesen hiányoznak. A mintabeli vállalatok 36,5%-a egyáltalán nem ad vezetőinek külső fókuszú adatokat (az intenzitási mutató értéke 0). Az esetek 16,6%-a viszont jól teljesít e tekintetben (az intenzitási mutató értéke 0,7 feletti).

Az információk pénzügyi versus nem pénzügyi jellegét a pénzügyi kérdőív 8a kérdése mérte. Az információ nem pénzügyi típusú, ha az alábbiak valamelyikére vonatkozik:

- az értékesítés alakulására vonatkozó mennyiségi információk (p8ad)
- a vállalat termékeinek (szolgáltatásainak) minőségére vonatkozó információk (p8ae)
- a kiszolgálási idő alakulása (p8af)
- a rendelésteljesítés pontossága (p8ag)
- az erőforrások kihasználtságának alakulása (p8ai)
- a vevők elégedettségének alakulása (p8aj)

Ezzel szemben a pénzügyi információk az alábbiak:

- a számviteli kimutatásokból származó adatok (p8aa)
- pénzügyi mutatószámok (p8ab)
- költségelemzések (pl. fedezetelemzés) (p8ac)
- a tervhez (normához) viszonyított teljesítmény alakulása (p8ah)
- a termékek jövedelmezőségére vonatkozó információk (p8m)
- az egyes vevők, vevőcsoportok kiszolgálásának jövedelmezőségére vonatkozó információk (p8an)
- az értékesítési csatornák jövedelmezőségére vonatkozó információk (p8ao)

Az eredeti változók átkódolása után a fenti hat, nem pénzügyi információkat leíró változó súlyozott átlagaként adódik a **nem-pénzügyi intenzitás mutató (F4b\_Nonfinancial)**. A súlyokat a főkomponens mátrix értékei adják, melyeket a melléklet 39. táblázata tartalmazza.

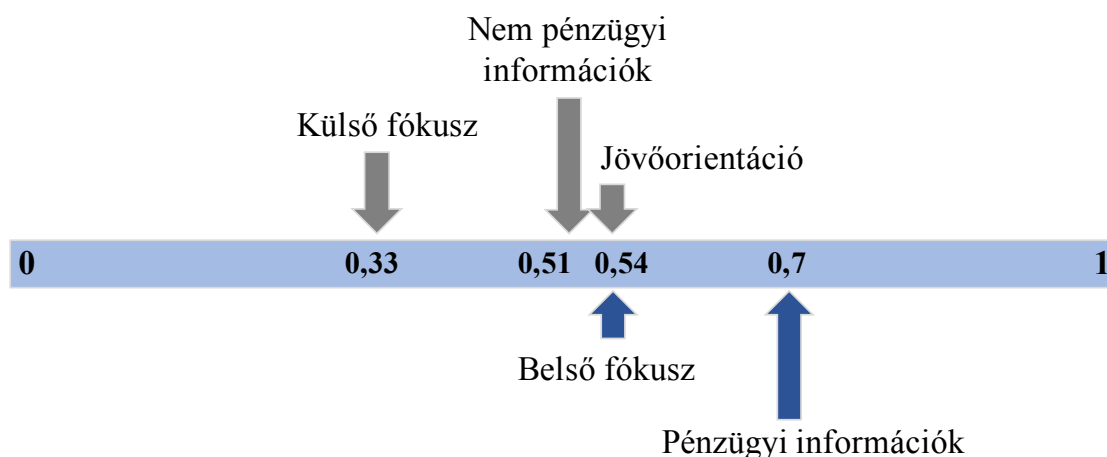
Az intenzitási mutató ez esetben is 0 és 1 között méri a nem pénzügyi információk jelenlétét a beszámolásban. A magasabb értékek a nem pénzügyi adatok intenzívebb jelenlétét jelentik. A mintabeli vállalatok 22,2%-a alig ad vezetőinek nem pénzügyi információkat (az intenzitási mutató értéke 0,2 alatti), s ezen belül is az esetek 5,7%-a egyáltalán nem riportol ilyen adatokat (a mutató értéke 0). A vállalatok 34,1%-át jellemzi, hogy nem pénzügyi információkra is nagy hangsúlyt helyeznek (a mutató értéke 0,7 feletti).

A harmadik információs jellemzőt, a jövőorientáltságot a tervezési (pénzügyi kérdőív 5. kérdése) és az előkalkulációs gyakorlat (pénzügyi kérdőív 6. kérdése) kiterjedtsége alapján számszerűsítettem: kilenc különböző terv és négy különböző típusú előkalkuláció elkészítéséről nyilatkoztak a gazdasági vezetők.

A PCA eredményei (melyeket a melléklet 40. táblázata tartalmaz) igazolták, hogy a terveket és előkalkulációkat mérő változók egy látens dimenziót képeznek, mely a jövőorientáltságot takarja. A **jövőorientáltság indikátora (F4c\_Future)** így a 13 mért változó súlyozott átlagából adódik, s 0 és 1 között mér. A magasabb értékek erősebb jövőorientációt takarnak.

A három információs jellemző közül a jövőorientáltság tekintetében teljesítenek legjobban a mintabeli vállalatok. Bár az eseteknek 10,7%-a egyáltalán nem jövőorientált (intenzitási mutató értéke 0,2 alatti), de 29,6%-a kiterjedt tervezési és előkalkulációs gyakorlattal bír (0,7 vagy afeletti mutatóértékek).

A 13. ábra a három számított intenzitási mutató teljes mintán mért középértékeit ábrázolja 0 és 1 között, ahol az intenzitási mutatók magas értékei a széles körű információs szolgáltatást jelzik. A középértékek alapján a vállalat környezetére vonatkozó adatok, azaz a külső fókusz tekintetében teljesítettek legrosszabbul a mintabeli cégek.



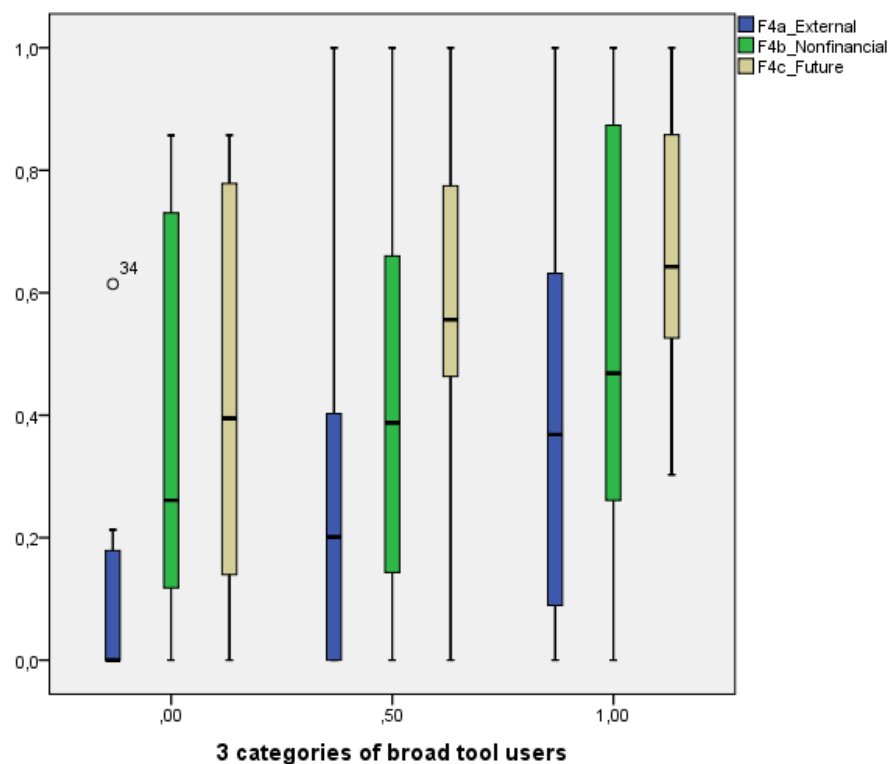
17. ábra: Az információs szolgáltatás értékelése a terjedelem alapján

Az információk így értelmezett széles körűségét érdemes összevetni a **‘szűk terjedelmű’ (belső működésre vonatkozó, pénzügyi) adatok intenzitási mutatóival**. A fent leírtakkal azonos módon, azaz a mért változók súlyozott átlagaként számított ‘belső fókusz intenzitás’ és ‘pénzügyi adatintenzitás’ mutatók középpértékeit szintén a 17. ábra szemlélteti. A terjedelmet mérő mutatók átlagértékei a teljes mintában szignifikáns különbséget mutatnak, a magasabb értékek a belső fókuszú és a pénzügyi adatszolgáltatást jellemzik.

Az információs jellemzők mérőszámainak kiszámítását követően a *H2a hipotézis* igazolására az *MK eszközhasználat intenzitása és az információk széles körűsége közti kapcsolatot* vizsgáltam. A kapcsolatvizsgálat egyik lehetséges megközelítése, hogy a három intenzitási változó (F4a\_Future, F4b\_Nonfinancial, F4c\_External) milyen eloszlást mutat az eszközhasználók három csoportja mentén (melyet a ‘CAT\_BROADtoolsinuse’ kategóriás változó mér). A H2b hipotézis teszteléséhez hasonlóan itt sem teljesül a parametrikus tesztek normalitás követelménye, ezért először egy nem parametrikus teszt segítségével ki kell zárni a változók függetlenségét, azaz hogy a csoportátlagok egyenlőek.

A Kruskal-Wallis teszt mindhárom intenzitási mutató esetében a függetlenségre vonatkozó nullhipotézis elvetését javasolta (külső fókusz p értéke 0,002, nem pénzügyi információk p értéke 0,000 és a jövőorientáltság p értéke 0,000). A 18.ábrán bemutatott boxplot az intenzitási mutatók eloszlását írja le mindhárom vállalatcsoportban (0=innovatív MK eszközt nem használók, 0,5=1-2 eszközt használók, 1=intenzív felhasználók 3 vagy több eszközzel).





18. ábra: Az információs intenzitási mutatók boxplotja az eszközhasználati csoportok bontásában

A Kruskal-Wallis teszt alapján a változók közti kapcsolat hiánya kizárható. A kapcsolaterősség mérésére itt is a korábban bevezetett éta-négyzet ( $\eta^2$ ) mutató szolgál, melynek értékeit a 11. táblázat tartalmazza. Az F teszt statisztika megerősítette, hogy a kapcsolatok 5%-os szignifikanciaszinten mindhárom esetben szignifikánsak ( $p=0,001$ ;  $p=0,001$ ;  $p=0,000$ ). Valamennyi kapcsolat közepes erősségűnek tekinthető, a legmagasabb érték a jövőorientáltság és az eszközhasználat között mérhető.

	Sum of Squares			Eta-négyzet
	Between Groups	Within Groups	Total	
<b>F4a_External</b>	1,603	10,797	12,400	<b>0,12926</b>
<b>F4b_Nonfinancial</b>	1,518	9,847	11,365	<b>0,13354</b>
<b>F4c_Future</b>	1,363	7,511	8,874	<b>0,15358</b>

11. táblázat: Az információs jellemzők és az eszközhasználat közti kapcsolaterősség

A szignifikáns kapcsolatok jelenlétét igazolják az eszközhasználati intenzitás metrikus változója (F1\_AllTools) és az információs jellemzők közti kétváltozós Pearson féle

korrelációs együtthatók is: külső fókusz (F4a\_External) esetében  $\rho=0,421$ , nem pénzügyi információk (F4b\_Nonfinancial) esetében  $\rho=0,31$ , jövőorientáltság (F4c\_Future) esetében  $\rho=0,574$  (lásd részletesen a melléklet 42. táblázatában).

Az éta-négyzet mutató a regressziós modellekben számított  $R^2$  logikáját követi: az  $y$  függő változó változékonyságának azon hányadát jelöli, mely a csoportátlagok közti különbségnek köszönhető. Következésképpen választ ad arra a kérdésre, hogy  *mennyire jól tudja előre jelezni a csoporttagság (itt: az eszközhasználat intenzitása) a függő változókat (itt: az információk terjedelme).*

E logikát követve az éta-négyzet nemcsak asszociációs kapcsolatot mér, a kapcsolat irányának magyarázatát is adhatja. Az MK eszközhasználati intenzitás, azaz a csoporttagság ismerete bizonyos mértékig előre vetíti, hogy mennyire széles körű információkat találunk az adott vállalat vezetői beszámolóiban. **Mindez alátámasztja a H2b hipotézisben megfogalmazott állítást, miszerint az innovatív eszközök használata támogatja a széles körű információk szolgáltatását.**

Az információ terjedelmét az itt bemutatott elemzések három aspektusból ragadják meg: fókusz, jelleg és orientáció. Mindegyik aspektust egy-egy mérőszám számszerűsíti. Korábbi kutatási eredmények szerint az információk terjedelmének különböző mérőszámai egy dimenzióba redukálhatók, egyetlen mérőszámba tömörítve az információ széles körűségének mérését (az egyik legkorábbi ilyen elemzés Chenhall és Morris (1986) faktorelemzése).

Ezen megközelítés jegyében a faktorelemzést futtattam a három intenzitási mutatóra. Mind a KMO mutató (Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy) (0,585), mind a Bartlett féle gömbölyűségpróba ( $p=0,000$ ) alapján az adatok alkalmasak az adatredukcióra.

Az elemzés egy faktort azonosított (sajátérték 1,593), mely a teljes variancia 53%-át magyarázza. Két intenzitási mutató erős korrelációt mutat a látens faktorial (F4b\_Nonfinancial: 0,772 és F4a\_External 0,799), s valamivel alacsonyabb korrelációt a harmadik változó esetében (F4c\_Future: 0,598). A gyengébb kapcsolat a kommunalitás értékeiben is tükröződik, de még az elfogadható szint felett van a jövőorientáltság esetében is (0,358). A kivont látens dimenzió az **információ széles körűségét** takarja, az

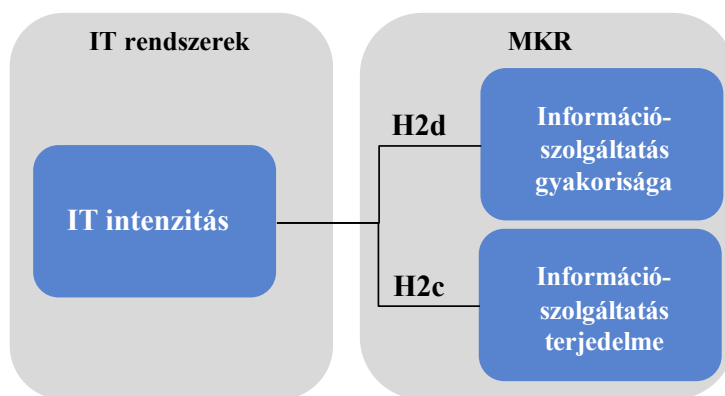
így számított látens változó az **F4\_Broad**, mely szintén 0 és 1 között mérő intenzitási mutatóként értelmezhető.

Habár az adatredukció helyességét a faktorelemzés igazolja, a három intenzitási mutató információtartalmának jelentős része elveszik az adatredukció, azaz egy átfogó mérőszám alkalmazása esetén. Éppen ezért a további elemzésekben az információ terjedelmét továbbra is három külön mutató számszerűsíti.

Fontos megjegyezni, hogy az adatredukció miatti információveszteség nem befolyásolja a H2a hipotézis kapcsán levont következtetéseket. A CAT\_BROADtoolsinuse és a F4\_Broad változók közti kapcsolatot mérő éta-négyzet mutató értéke 0,1599, az F4\_Broad és az F1\_Tools változók közti Pearson féle korrelációs együttható értéke 0,410 ( $p=0,000$ ), tehát a kapcsolatok továbbra is szignifikánsak.

#### 6.2.4 Az IT intenzitás hatása az MKR információs jellemzőire

Az alkalmazott MK eszköztáron túl egy jól működő MKR megfelelő informatikai támogatást is igényel. A korábban megfogalmazott hipotézisek szerint az informatikai alkalmazások intenzív használata támogatja mind a beszámolás gyakoriságát (H2d), mind pedig a nyújtott információk körét (H2c) (19. ábra).



19. ábra: Az IT intenzitás és az MKR információs jellemzői közti feltételezett kapcsolatok

14 különböző alkalmazás értékelése alapján (a termelési kérdőív T45 kérdése) egy IT intenzitási mutatószámot számítottam. Az eredeti változók átkódolása után a változó 1 (a bevezetés egyáltalán nem tervezett) és 4 (jelenleg is használjuk) között mért.

Az adathalmaz alkalmasnak bizonyult adatredukcióra (KMO=0,851). A PCA egy főkomponenst vont ki, melynek sajátértéke 6,353. E látens dimenzió az innovatív IT eszközhasználat általános intenzitásaként értelmezhető. A számított **IT intenzitási mutatószám (F2\_ITinnov)** a 14 eredeti változó súlyozott átlaga. A súlyokat a melléklet 41. táblázatában megadott főkomponens mátrix tartalmazza.

Correlations						
		F2_ITinnov	F3_Frequency	F4a_External	F4b_Nonfinancial	F4c_Future
F2_ITinnov	Pearson Correlation	1	,289**	,074	,047	,343**
	Sig. (2-tailed)		,003	,556	,708	,001
	N	104	104	66	66	89

12. táblázat: Az IT intenzitás és az információs jellemzők közti Pearson féle korrelációs együtthatók

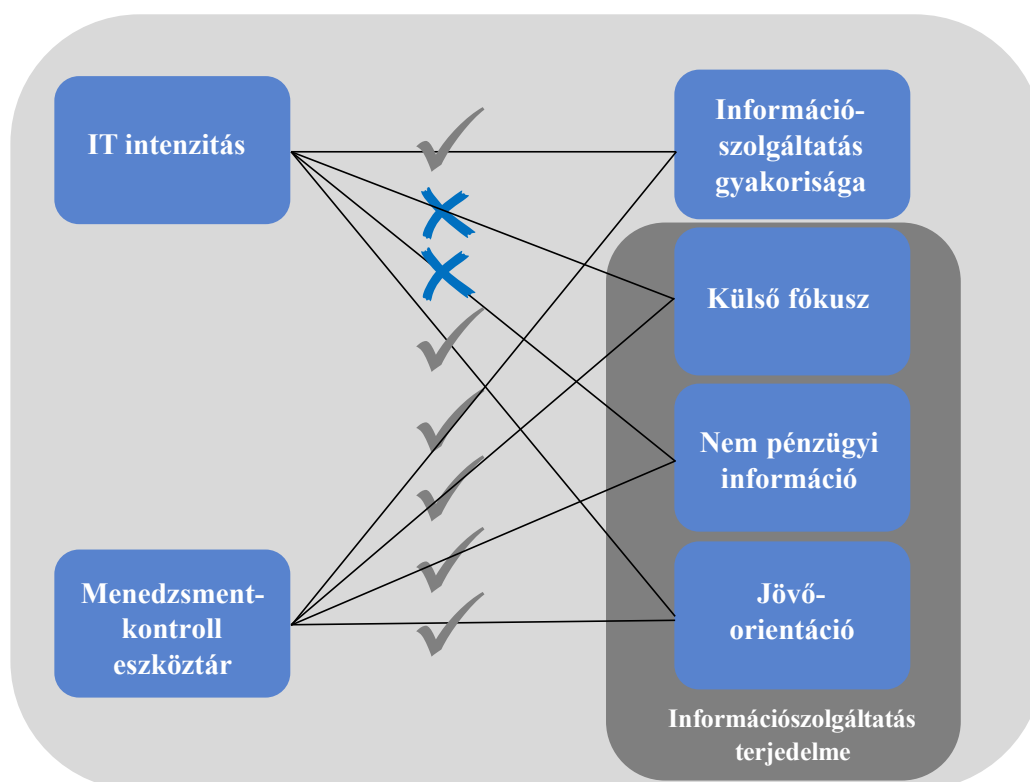
A 12. táblázat (mely a melléklet 42. táblázatában megadott teljes korrelációs mátrix kivonata) az IT intenzitás és az információs jellemzők közti Pearson féle korrelációs együtthatókat tartalmazza. Az IT intenzitás a beszámolás gyakoriságával korrelál ( $p=0,289$ ; szignifikáns 1%-os szignifikanciaszinten). Habár a korreláció meglete nem igazolja az oksági összefüggést, ez esetben joggal feltételezhető, hogy az **IT alkalmazások intenzív használata támogatja a gyakoribb beszámolást** és nem fordítva. Mindez a **H2d hipotézist támasztja alá**.

A **H2c hipotézist az adatok nem támasztják alá**. Az IT intenzitás indikátora (F2\_ITinnov) nem korrelál szignifikánsan az információ széles körűségével (F4\_Broad). A kapcsolat hiánya azonban nem jelenti azt, hogy semelyik terjedelmi jellemzővel sincs összefüggés. A 12. táblázat adataiból kitűnik, hogy a jövőorientáltság és az IT intenzitás 1%-os szignifikanciaszinten szignifikáns korrelációt mutat ( $p=0,343$ ). A külső fókusszal és a nem pénzügyi információkkal való kapcsolat hiánya azonban 'felemészt' ezt a korrelációt, így általánosságban már nem igaz az az összefüggés, hogy a magasabb IT intenzitás támogatja az információszolgáltatás széles körűségét.

A fenti eredmények értelmezése során figyelembe kell venni a mintából eredő korlátokat is. A IT intenzitási mutató számítása csupán 104 vállalat válaszain alapszik. Ez a 104 vállalat sem minden esetben adott teljeskörű választ a pénzügyi kérdőívben található MKR-rel kapcsolatos kérdésekre, ezért a 12. táblázat korrelációs együtthatói csak a minta egy része alapján számolódtak. További korlátot jelent, hogy a mintabeli vállalatok

átlagos IT intenzitása nagyon alacsony (az F2\_IT innov mutató átlagértéke 1,86). A cégek 22,8%-a csak egy IT megoldást használ, s ERP alapú vállalatirányítási rendszer is csak a cégek 39,6%-ában működik (további 9% esetében bevezetés alatt).

A 20. ábra összegzi a 6.2.1-6.2.4-es alfejezetekben levont következtetéseket: az eszközhasználat és az MKR információs jellemzői közti megerősített és elvetett kapcsolatokat.

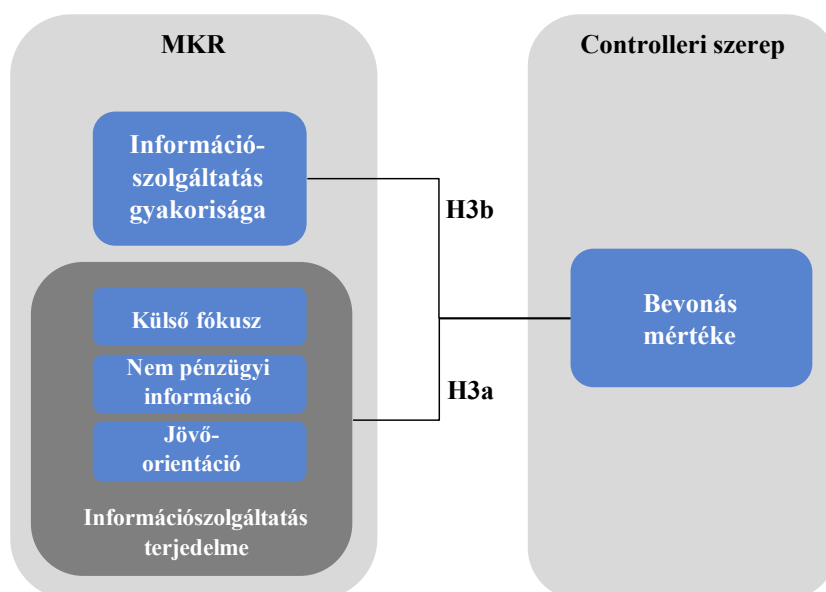


20. ábra: Az eszközhasználat és az MKR információs jellemzői közti megerősített és elvetett kapcsolatok

A széles MK eszköztár az MKR valamennyi információs jellemzőjét erősíti. Az IT intenzitás a beszámolási gyakoriságra és a jövőorientáltságra (tervezési és előkalkulációs gyakorlatra) van pozitív hatással, de a külső fókuszú és a nem pénzügyi információk meglétét nem támogatja.

### 6.3 Az MKR és a controlleri szerepek közti kapcsolat

A 6.2. fejezet két aspektusból jellemezte a menedzsmentkontroll rendszert: az információszolgáltatás gyakorisága és terjedelme. Ez a fejezet ezen jellemzők és a controller bevonásának mértéke közti kapcsolatot vizsgálja. A megfogalmazott hipotézisek szerint mind a beszámolási gyakoriság (H3b), mind pedig a nyújtott információk széles körűsége (H3a) a controllerek bevonásának mértékét erősítik (21. ábra).



21. ábra: Az MKR és a controllerek bevonásának mértéke közti feltételezett kapcsolat

A 21. ábra bal oldalán szereplő (független) változókat a 6.2-es fejezetben bevezetett négy indikátorváltozó méri. A controlleri szerepeket a 6.1-es fejezetben bevezetett négy látens változó jellemzi, ahol mindegyik változó egy-egy szerepet ír le.

	F7_1P_ Coinvolve	F7_1N_ DataProv	F7_2P_ StratAnalysis	F7_2N_ DataAnalysis
F3_Frequency	-,303**	,149*	,074	,245**
F4a_External	,111	-,151	-,054	,135
F4b_Nonfinancial	,186*	-,184*	,010	-,058
F4c_Future	-,116	,019	,080	,050

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

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

13. táblázat: Az MKR információs jellemzői és a controlleri szerepek közti korrelációs együtthatók

A 13. táblázat 4x4-es mátrixa e változók közti Pearson korrelációs együtthatók értékeit tartalmazza. **Az információszolgáltatás gyakorisága az adatszolgáltató és adatelemző**

**szerepekkel szignifikánsan korrelál.** A szerepváltozók közti erős negatív összefüggés miatt (a F7\_1P és a F7\_1N között; a F7\_2P és a F7\_2N között), ha egy információs jellemző valamely szerepváltozóval való magas pozitív korrelációt mutat, akkor az azonos dimenzióba tartozó másik szerepváltozóval egyáltalán nem vagy negatívan korrelál. Ennek megfelelően az adatszolgáltató szerep (F1\_1N\_DataProv) pozitívan korrelál a beszámolási gyakorisággal, a tanácsadó szerep (F7\_1P\_Coinvolve) pedig negatívan.

Az információ terjedelmét mérő változók közül egyedül az információk nem pénzügyi jellegét mérő mutató áll szignifikáns összefüggésben a szerepváltozók valamelyikével. **A nem pénzügyi információk nyújtása támogatja a controller tanácsadó szerepét**, de független az elemzés szintjétől (2. dimenziót leíró F7\_2P és F7\_2N szerepváltozóktól).

Ahol az információs jellemzők indikátorai és a szerepváltozó közti összefüggés szignifikánsnak bizonyult, ott feltételezhető, hogy a szerepváltozók mentén létrehozott vállalati klaszterekben mért információs indikátorok átlagértéke is különböző.

	Controlleri szerepek	F3_ Frequency	F4a_ External	F4b_ Nonfinancial	F4c_ Future	F4_ BroadScope
1.klaszter	Erős controller	2,1743	,3074	,5382	,5897	,4597
2.klaszter	Nincs érzékelt szerep	1,5344	,3115	,3977	,4044	,3883
3.klaszter	Mérsékelt bevonás	1,8257	,4111	,5376	,5296	,4649
4.klaszter	Adatszolgáltató	2,2822	,2750	,4164	,5055	,3835

14. táblázat: Az MKR információs jellemzőit mérő mutatók klaszterenkénti átlaga

A 13. táblázat korrelációs együtthatóiból következik, hogy a beszámolási gyakoriság értéke átlag feletti lesz az erős adatszolgáltatással jellemezhető klaszterekben, azaz 1-es és 4-es klaszterben (14. táblázat). A független mintás Kruskal-Wallis teszt alapján a változók függetlenségére vonatkozó nullhipotézis elvethető ( $p=0,001$ ): a klasztertagsági mutató nem független a F3\_Frequency indikátorváltozótól. Az éta-négyzet mutató értéke (0,0863) kis-közepes erősségű kapcsolatra utal.

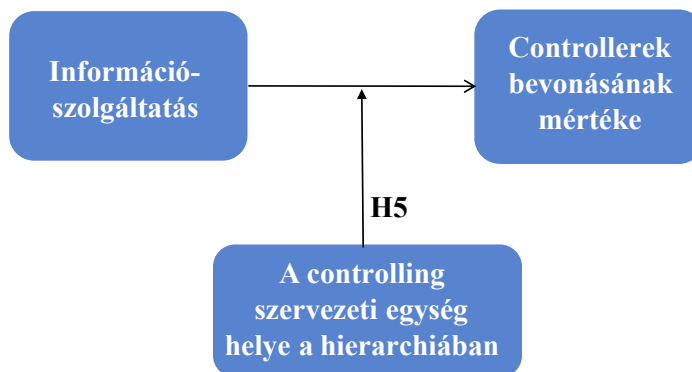
Az összes többi, az információ széles körűségét mérő változó esetében a Kruskal-Wallis teszt a változók függetlenségére vonatkozó nullhipotézis megtartását javasolta. Azaz még az információk nem pénzügyi jellegét mérő F4b\_Nonfinancial mutató és a klasztertagság közti kapcsolat sem szignifikáns, holott a F4b\_Nonfinancial mutató korrelál a tanácsadói szereppel. Ez a pozitív korreláció abban mutatkozik meg, hogy az erős tanácsadói

szeressel (bevonás mértéke nagy) jellemezhető klaszterekben (1-es és 3-as) a mutató értéke valóban magasabb. De ez a különbség nem elég ahhoz, hogy mind a négy klaszter esetében statisztikailag szignifikáns legyen a különbség. Ennek lehetséges oka, hogy a klaszterképzés valamennyi szerepváltozón alapult, nemcsak a bevonás mértékét mérő változókon.

Következésképpen, az MKR információk jellemzői és a bevonás mértékére vonatkozó hipotéziseket az elemzés nem, illetve csak részben támasztja alá. A beszámolás gyakorisága az adatszolgáltatói szereppel pozitívan korrelál, s így negatív összefüggést mutat a bevonás mértékével. Ez a **H3b hipotézis cáfolata: a gyakori beszámolás nem támogatja a controllerek döntéshozatalba történő bevonását**. Az információk széles körű volta nem minden tekintetben kapcsolódik az erőteljesebb bevonáshoz. Csupán a nem pénzügyi információk nyújtása esetében mutatható ilyen kapcsolat, a külső fókusz és a jövőorientáltság esetében nem, tehát a **H3a hipotézist nem lehet egyértelműen megerősíteni**.

#### 6.3.1 A controlling szervezeti elhelyezkedésének befolyásoló hatása

Magyarországon, s számos kontinentális európai országban a pénzügyi számvitel és a controlling tevékenységek ellátása szervezetenként is elkülönül. Amennyiben létezik külön controlling szervezeti egység, annak szervezeti hierarchiában való elhelyezkedése befolyásolhatja az ott dolgozó controllerek vállalatban betöltött szerepét, így a bevonás mértékét. Az 5. kutatási kérdés arra irányul, hogy a controlling szervezeti egység hierarchiában elfoglalt helye befolyásolja-e az MKR és a controllerek bevonása közötti kapcsolatot (22. ábra).



22. ábra: A controlling egység szervezeti elhelyezkedésének feltételezett befolyásoló hatása



A vállalatvezetők értékelték a controlling vezetők szervezeti hierarchiában elfoglalt helyét (v63k kérdés). Az esetek 37,6%-ában (68 eset) nem érkezett válasz e kérdésre. A hiányzó adatok jelentős részben a kisebb vállalatokhoz kapcsolódtak (az 50 és 99 fő közti vállalatok 44,4%-a nem válaszolt, mely a hiányzó adatok 64,7%-át tette ki). A 100 és 259 fő közti vállalatokban 34,5% volt a nem válaszolók aránya, a nagyvállalatok esetében 18,5% (15. táblázat). Ez arra utal, hogy a válaszadás hiányának fő oka az önálló controlleri funkció hiánya, ami a kisebb vállalatok sajátja.

**Crosstabulation**

Count		Number of FTEs			Total
		1 50-99	2 100-249	3 Above 250	
Positioning controllers' unit	Non-response	44	19	5	68
	Department level	36	22	13	71
	CXO level	19	14	9	42
Total		99	55	27	181

15. táblázat: A vállalati méret és a controlling szervezeti elhelyezkedésének kereszttáblája

A 113 válaszadó vállalat jellemzően a CXO szint (1-es 2-es változóértékek) alá sorolta be a controlling egységet: a változó módusza 4 (osztályvezető szint), mediánja 3 (főosztályvezető szint). Az eredmények értékelésekor a többi terület pozicionálását is érdemes figyelembe venni. A controlling terület relatív pozíciója nem biztató: a 12 szervezeti terület közül csak egy (a logisztika) szervezeti besorolása alacsonyabb. Bár a különbségek kicsik, statisztikailag nem szignifikánsak, a controlling a lista végén szerepel. A listát a marketing és az értékesítés vezeti, mely területeket a termelés követ.

Összességképpen elmondható, hogy önálló controlling egység sok esetben nincs a vizsgált vállalatokban. Ahol a szervezeti elkülönülés adott, ott jellemzően nem a CXO szinten van képviselve a controlling. A szervezeti hierarchiában elfoglalt helyet tekintve nemcsak az alap értékteremtő tevékenységet ellátó területek mögött kullog, hanem olyan támogató területek is megelőzik, mint pl. a HR vagy a pénzügy.

A további elemzés az eredeti, négyfokozatú skálán mérő változó helyett két kategóriában mérő változóra épít (Controllers\_org\_2levels), ahol az 1-es változóérték jelöli a (fő)osztályvezetői szintet, a 2-es a CXO szintet.

A H5 hipotézis feltételezése szerint a controlling szervezeti egység alacsonyabb hierarchiaszinteken való elhelyezkedése gátolja a controllerek bevonását. Azaz a pozíció

az MKR információs jellemzői és a F7\_1P\_CoInvolve szerepváltozó közti kapcsolatot moderáló változóként befolyásolja.

Amennyiben a moderáló változó a független és függő változó közti kapcsolatot valóban módosítja, ez abban érhető tetten, hogy F4b\_Nonfinancial és a F7\_1P\_CoInvolve változók közti korreláció gyengül vagy megszűnik, ha a Controllers\_org\_2levels változó kontrollváltozóként szerepel a vizsgálatban. S valóban, a parciális korrelációs együttható értéke már nem szignifikáns ( $\rho=0,148$ ,  $0,194$ -es  $p$  érték mellett). Azaz a controlling szervezeti elhelyezkedésének kontrollálása esetén a korábban mért korreláció megszűnik.

Érdekes módon ugyanez igaz a beszámolási gyakoriság és az adatszolgáltató szerep közti összefüggésre. A szervezeti pozíciót mérő változó kontrollváltozóként való bevezetése után a F3\_Frequency és F7\_1N\_DataProv változók közti parciális korreláció már nem szignifikáns ( $\rho=0,144$ ,  $0,13$ -as  $p$  érték mellett). CXO szinten képviselt controlling esetén (a Controllers\_org\_2levels változó értéke 2) a beszámolási gyakoriság és az adatszolgáltató szerep közti kapcsolat jóval erősebb ( $\rho=0,365$ ,  $0,017$ -es  $p$  érték mellett), mint a teljes mintában ( $\rho=0,149$ ). Alacsonyabban pozicionált controlling esetében pedig a mért összefüggés megszűnik.

A fenti eredmények a **H5 hipotézist megerősítik. A controlling alacsonyabb szintű szervezeti elhelyezkedése gátolja a controllerek aktív bevonását**, de egyben gátolja az adatszolgáltató szerepet is.

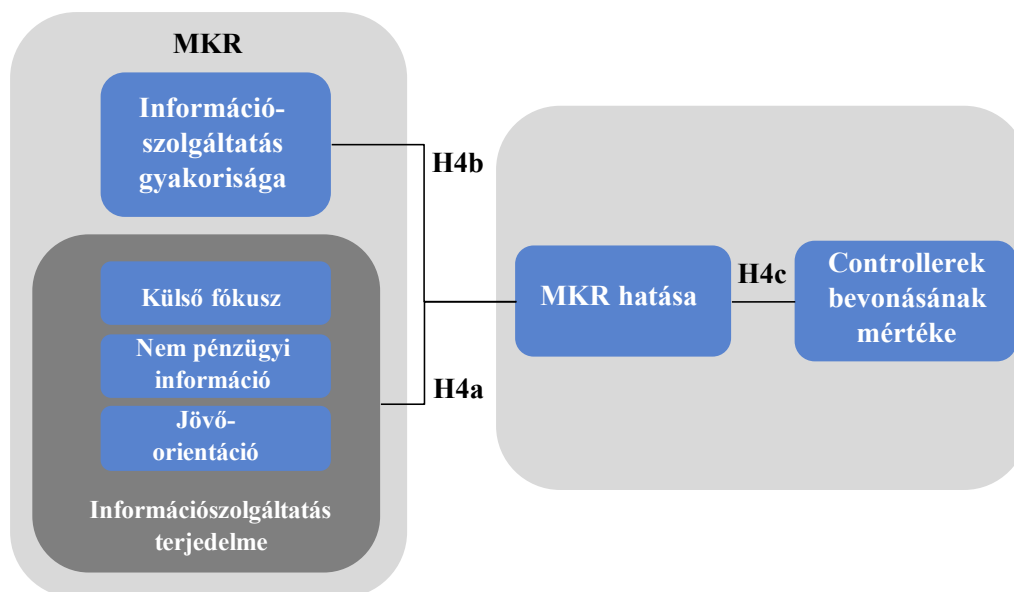
A moderátor változó (Controllers\_org\_2levels) tehát valóban módosítja a független (MKR információs jellemzői) és a függő változók (szerepek) közti kapcsolatot. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a moderátor változó együtt mozog a független vagy a függő változók bármelyikével is.

Így például a szerepváltozók és moderátorváltozó együttmozgásának vizsgálatára (kizárására) érdemes összevetni a szerepváltozók átlagát az 1-es csoportban ((fő)osztályvezetői szint) és a 2-es csoportban (CXO szint). Nem parametrikus teszttel vizsgálható a szerepváltozók és a moderátorváltozó kapcsolata. A Mann-Whitney U teszt mindenesetben alátámasztotta a változók függetlenségére vonatkozó nullhipotézist: F7\_1P\_CoInvolve ( $p=0,535$ ), F7\_1N\_DataProv ( $p=0,981$ ), F7\_2P\_DataAnalysis ( $p=0,398$ ) and F7\_2N\_StratAnalysis ( $p=0,611$ ). *Következésképpen a controlling szervezeti helye és a controlleri szerepek közt nincs közvetlen összefüggés.*

### 6.3.2 Az MKR hatása

Az MKR vezetőkre gyakorolt hatása elsősorban azon mérhető le, hogy a kapott információk mennyire bizonyulnak alkalmasnak arra, hogy felhasználják őket. A korábban megfogalmazott hipotézisek szerint az *MKR információs jellemzői befolyásolják, hogy végső soron az milyen hatást gyakorol a vezetői tevékenységre.*

A széles körű információk (H4b) és a beszámolási gyakoriság (H4a) a rendszer hasznosságát növelik, azaz az MKR vezetői tevékenységre gyakorolt hatását erősítik. Az MKR pozitív hatása pedig a controlleri bevonást segíti (H4c) (23. ábra).



23. ábra: Az MKR hatása, mint az MK információk és a controlleri szerep közötti mediátor változó

Ez az alfejezet bemutatja, hogy miként mérhető az MKR vezetőkre gyakorolt hatása, s a mért változók milyen összefüggéseket mutatnak. A következő alfejezet útelemzés segítségével számszerűsíti a modellben szereplő változók közti összefüggéseket.

Az MKR hatásának mérését a kérdőív két kérdése (v105 és v106) segítette: a felsővezetők egyrészt különböző szempontok mentén értékelték a kapott beszámolókat (4 változó), másrészt pedig a kapott információk hasznosságát ítélték meg a tekintetben, hogy azok mennyire alkalmasak a különböző vezetői tevékenységek támogatására (13 változó).

A vállalatvezetők értékelték, hogy a controlling beszámolók

- kielégítik-e a vezetők információs igényét (v105a),
- adatai pontosak és megbízhatóak e (v105b),
- felhasználóbarátok, könnyen értelmezhetők e (v105c) és

- készítői, a controller(ek) szakmai hozzáadott értéke (az adatokon túl) jelentős e (variable v105e)

Valamennyi változó öt fokozatú Likert skálán mért változó (1 -nem jellemző, 5 - nagyon jellemző). A korábban bemutatottak szerint a Likert skálás változók jobboldali centrírozással hasznosan transzformálhatók. Az így transzformált változók átlagértékei könnyen interpretálhatók: negatív értékek átlag alatti, a pozitív értékek átlag feletti támogatottságra utalnak.

A beszámolási rendszer jellemzői közül az adatok megbízhatósága és pontossága kapta a legmagasabb átlagos értéket (a centrírozott v105b átlaga 0,2167). Az információs igények kielégítése jóval alacsonyabb, de még mindig pozitív átlagértékű (a centrírozott v105a átlaga 0,0611), hasonlóan a beszámoló felhasználóbarát, könnyen értelmezhető volta (a centrírozott v105c átlaga 0,0333). A felsővezetők szerint *beszámolási rendszer leggyengébb pontja a controllerek személyes hozzáadott értéke*: a kapcsolódó változó értéke jóval átlag alatti (-0,3111).

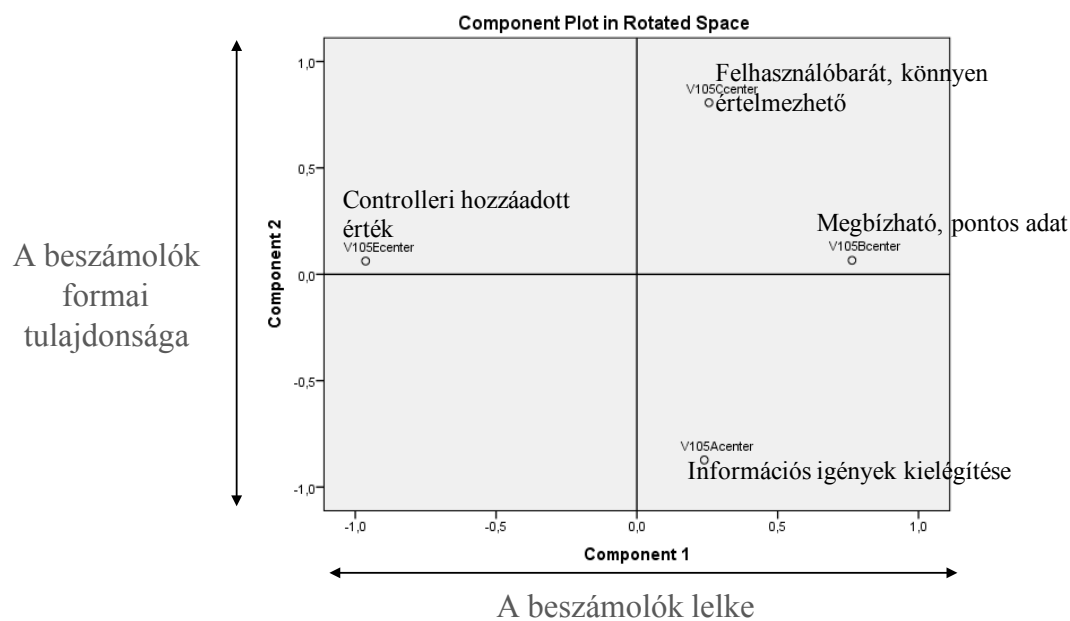
Az előzetes feltételezések szerint e négy változó együtt méri a beszámolási rendszer jóságát. Annak ellenőrzésére, hogy a négy változó információtartalma valóban sűríthető egy indikátorváltozóba, adatredukció szükséges.

A PCA (Varimax rotációval) két faktor kivonását javasolta (1 feletti sajátértékek). Mindkét faktor bipoláris. Az első faktor erősen korrelál mind az adatmegbízhatósággal (v105b), mind pedig a controlleri hozzáadott értékkel (v105e), de ellenkező előjellel. Hasonlóképpen, a második faktor erősen korrelál mind a felhasználóbarát jelleggel (v105c), mind pedig az információs követelmények teljesítésével (v105a), de ellenkező előjellel (16. táblázat).

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>		
	Component	
	1	2
V105Acenter	,239	-,873
V105Bcenter	,764	,066
V105Ccenter	,256	,807
V105Ecenter	-,963	,062

16. táblázat: A beszámolási rendszert jellemző változók rotált faktormátrixa

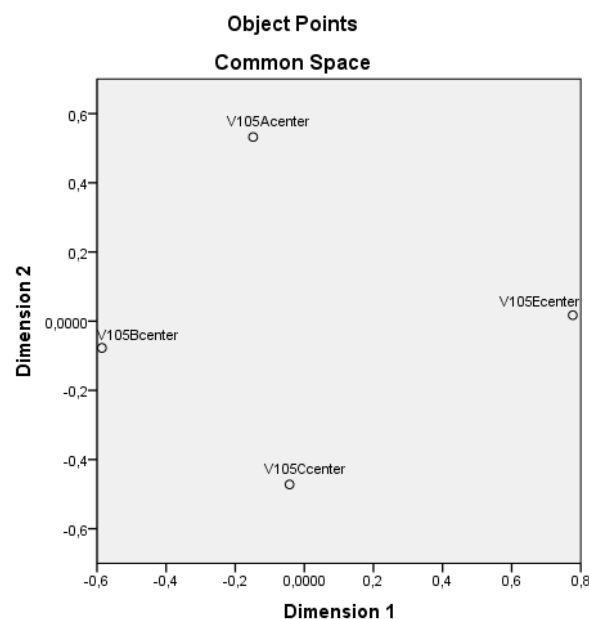
A 24. ábra mutatja, hogy a négy eredeti változó miként szóródik a kétdimenziós térben. A változók kifeszítik a teret, s egymástól távol állnak.



24. ábra: A beszámolási rendszert jellemző változók szóródása a kétdimenziós térben

A változók jobboldali centrírozása miatt az általában használt megfeleléségi mutatók (KMO, Bartlett teszt) itt nem számolhatók.

Második lépésben, négy centrírozott változóra sokdimenziós skálázást (MDS) futtattam (PROXSCAL, euklideszi távolság). Az MDS output ábrája (25. ábra) a PCA plotjához nagyon hasonló. Mind a normalizált stressz érték (0,10592), mind a Tucker-féle kongruencia együttható (0,94556) az illeszkedés jóságát mutatja.



25. ábra: A beszámolási rendszert jellemző változók MDS output ábrája

Mind a sokdimenziós skálázás, mind a faktorelemzés azt mutatja, hogy adatredukcióra igazából nincs lehetőség. A beszámolási rendszer felsővezetők általi megítélését mérő változók különböző aspektusokat mérnek. Egy indikátorba való összegzésük nem lenne hasznos: az egy dimenzióba tartozó, de egymással szembenálló változók hasznos szóródása megszűnne. Éppen ezért az elemzés további részében a négy egyedi (centrírozott) változó szerepel, az alábbi változónevekkel: F5\_1P\_ReliableData (v105b); F5\_1N\_AddedValue (v105e); F5\_2P\_Userfriendly (v105c); F5\_2N\_RequiredInfo (v105a).

Az azonosított dimenziók értelmezése és a változók szembenállásának megértése is fontos. Az első dimenzióhoz kapcsolódik a megbízható, pontos adatok szolgáltatása, mely szemben áll a controlleri hozzáadott értékkel. Azaz a beszámoló értéke vagy az adatban, vagy a beszámoló elkészítőjében, a controller személyében rejlik. Ezt a dimenziót a '**beszámoló lelkeként**' lehet értelmezni. A faktor bipolaritásából adódóan a két ide kapcsolódó változó, a F5\_1P\_ReliableData és a F5\_1N\_AddedValue negatívan korrelál egymással ( $\rho = -0,564$ ).

A második dimenzióban a beszámoló könnyű értelmezhetősége áll szemben az információs követelmények teljesítésével. A szembenállás abból fakadhat, hogy a tartalomra vonatkozó valamennyi elvárás teljesítése esetén nehéz rövid, frappáns, felhasználóbarát riportot készíteni. S fordítva is igaz, a könnyen értelmezhető, befogadható beszámolókat a vezetők tartalmilag hiányosnak tarthatják. A változókat sűrítő közös dimenzió a '**beszámolók formai tulajdonsága**'. A faktor bipolaritása miatt a F5\_2P\_Userfriendly és a F5\_2N\_RequiredInfo változók negatívan korrelálnak ( $\rho = -0,416$ ).

Az MKR vezetőkre gyakorolt hatását a kapott információk szubjektív hasznossága is méri. A felsővezetők a kapott információk hasznosságát ítélték meg a tekintetben, hogy azok mennyire alkalmasak az alábbi vezetői tevékenységek támogatására (v106a-m változók):

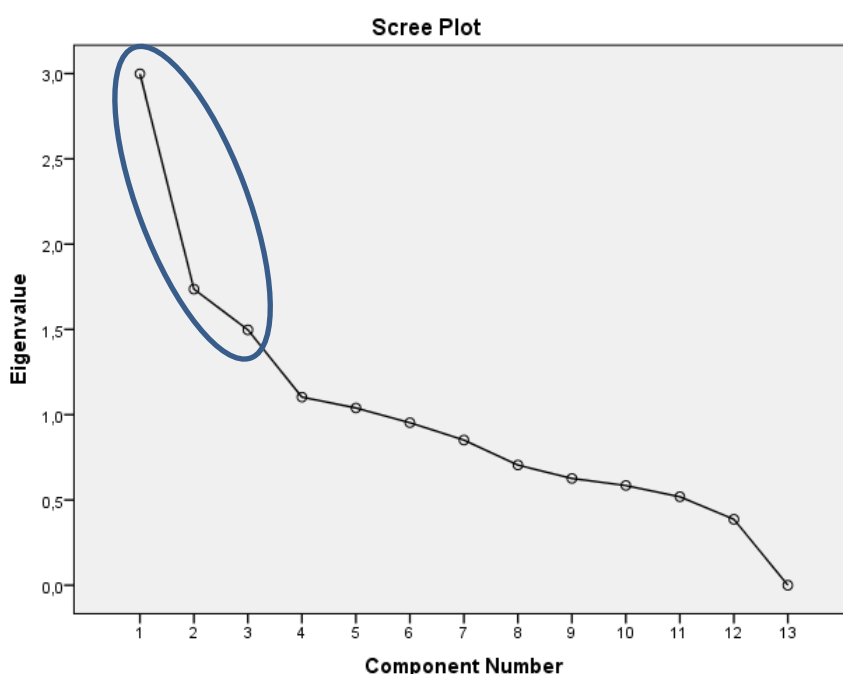
- stratégiai döntések meghozatala (v106a)
- operatív döntések meghozatala (v106b)
- kommunikáció, információ megosztás a vállalatban belül (v106c)
- kommunikáció, információ megosztás az üzleti partnerekkel (v106d)
- a vállalat teljesítményének értékelése (v106e)
- az üzleti partnerek teljesítményének értékelése (v106f)
- a munkatársak teljesítményének értékelése (v106g)

- a vevői elégedettség változásának nyomon követése (v106h)
- a munkatársak elégedettségének nyomon követése (v106i)
- a munkavállalói igények, panaszok kezelése (v106j)
- az egyes stratégiai partnerekkel való együttműködés fejlesztése (v106k)
- az üzletfejlesztéssel kapcsolatos döntések támogatása (v106l)
- a felelős vállalati magatartást (CSR) tükröző döntéshozatal támogatása (v106m)

A válaszadók a fenti 13 tevékenység mindegyikét egy ötfokozatú Likert skálán értékelték (1- egyáltalán nem támogatják a kapott információk az adott tevékenységet, 5- igen hatékonyan támogatják). A további elemzés kedvéért a változókat centríroztam (jobboldali közép-re igazítás).

A centrírozott változó átlagértékei azt mutatják, hogy az információkkal leginkább támogatott vezetői tevékenység az operatív döntéshozatal (v106b, 0,436) és a vállalati teljesítményértékelés (v106e, 0,3753), s a legkevésbé támogatott a munkatársak elégedettségének nyomon követése (v106i, - 0,3982), valamint a munkavállalói igények, panaszok kezelése (v106j, - 0,2988).

A 13 változó közti kapcsolat feltárására főkomponens elemzést végeztem. Az első főkomponens mellett (melynek sajátértéke 3), további két főkomponens kivonását javasolta a modell (1 feletti sajátértékekkel) (26. ábra).



26. ábra: Az információk felhasználást mérő változók főkomponens elemzésének scree plot-ja

A Varimax rotációval rotált faktormátrix (17. táblázat) félkövérrel kiemelt számai jelzik, hogy melyik változó melyik faktorral korrelál leginkább a három közül.

Rotated Component Matrix <sup>a</sup>			
	Component		
	1	2	3
V106Acenter	<b>,702</b>	,265	-,018
V106Bcenter	<b>,774</b>	-,028	-,026
V106Ccenter	,199	<b>,710</b>	-,140
V106Dcenter	-,154	<b>,672</b>	-,044
V106Ecenter	<b>,735</b>	-,031	,120
V106Fcenter	-,063	,004	<b>,611</b>
V106Gcenter	,044	-,295	<b>,578</b>
V106Hcenter	<b>-,396</b>	-,019	,344
V106Icenter	<b>-,639</b>	-,015	,143
V106Jcenter	<b>-,664</b>	,041	-,281
V106Kcenter	-,350	<b>-,415</b>	-,104
V106Lcenter	,111	<b>-,590</b>	-,517
V106Mcenter	-,269	-,204	<b>-,629</b>

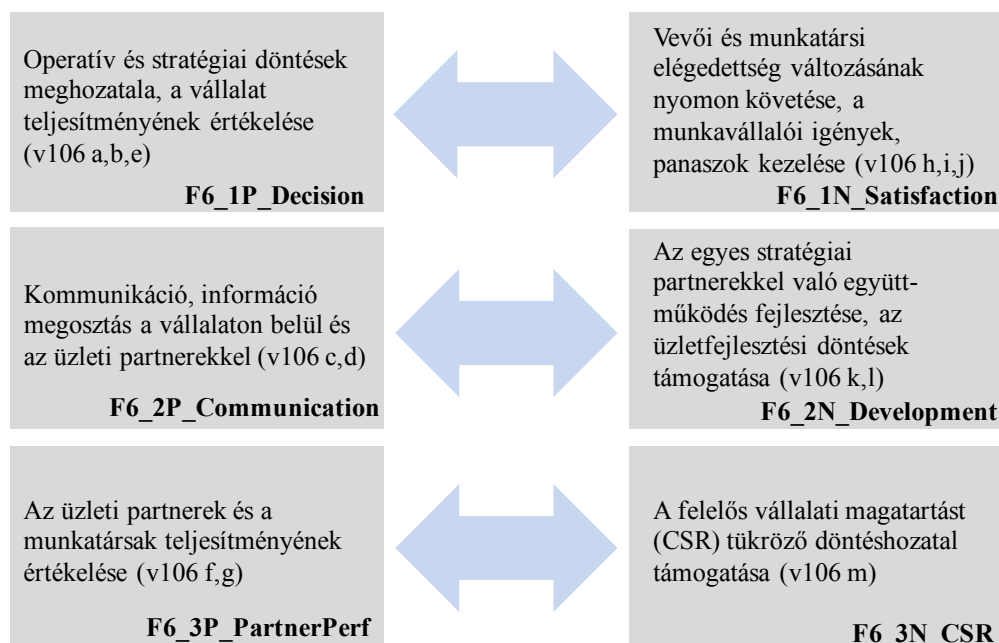
17. táblázat: Az információk felhasználást mérő változók rotált faktormátrixa

Az ellenkező előjelek itt is a faktorok bipolaritására utalnak. Az első faktor erősen és pozitívan korrelál azon vezetői tevékenységekkel, melyeket az MKR hagyományosan támogat: a stratégiai (v106a) és operatív döntések meghozatalával (v106b) és a vállalat teljesítményének értékelésével (v106e). Ugyanez a faktor negatívan korrelál a vevői elégedettség változásának (v106h) és a munkatársak elégedettségének nyomon követésével (v106i), valamint a munkavállalói igények, panaszok kezelésével (v106j).

A második dimenzióhoz tartozik a kommunikáció, az információ megosztása a vállalaton belül (v106 c) és az üzleti partnerekkel (c106d), valamint az egyes stratégiai partnerekkel való együttműködés fejlesztése (v106k) és az üzletfejlesztéssel kapcsolatos döntések támogatása (v106l). A harmadik faktor erősen pozitívan korrelál az üzleti partnerek (v106f) és a munkatársak (v106g) teljesítményének értékelésével, s negatívan korrelál a felelős vállalati magatartást (CSR) tükröző döntéshozatal támogatásával (v106m).

A rotált korrelációs együtthatók, mint súlyok segítségével 6 új látens változót, indikátort számszerűsítettem. Egy-egy indikátor az adott változócsoporthoz változóinak (azonos faktorhoz azonos előjellel kapcsolódó változók) súlyozott átlagaként számítható. Az azonos dimenzióba tartozó indikátorok a faktorok bipolaritása miatt egymással negatívan korrelálnak. A hat indikátorváltozó nevét, s a hozzájuk tartozó eredeti változókat a 27. ábra szemlélteti.





27. ábra: Az információk felhasználást mérő változók csoportosítása

Vajon mi a közös a szembenálló változókat sűrítő dimenziókban? A 3. dimenzióhoz tartozó változók (v106 f, g, m) mind a partnerekre vonatkoznak: vagy belső partnerekre (munkavállalók) vagy külső partnerekre (üzletfelek illetve a tágabb környezet, melyben a vállalat működik). A 2. dimenzió pedig leginkább a kapcsolatokról, a kapcsolattartásról szól. Arról, hogy a kapott információk mennyire hatékonyan segítik a kommunikációt, az együttműködést, s az üzletfejlesztést.

Ahogy a ‘beszámolás jóságát’ mérő változók esetében, ezen változók esetében sem igaz, hogy a mért egyedi változók egy átfogó indikátorba sűríthetők. Míg a beszámolás jóságának különböző aspektusait mérő 4 manifeszt változót megtartottam, az információk különböző felhasználását 6 látens változó méri.

A következő alfejezet annak a módszerét és eredményeit mutatja be, hogy miként lehet a korábbiakban kidolgozott (indikátor)változók közti összefüggések erősségét mérni, azaz az MKR vezetőkre gyakorolt hatását, mint mediátorváltozókat bekapcsolni a modellbe. A bemutatásra kerülő útelemző eljárásban az MKR hatását a lehetséges 10-ből csak 3 változó számszerűsíti. A vezetői tevékenységek támogatását mérő indikátorok közül az F6\_1P\_Decision változó foglalja magában a hagyományosan MK információkkal támogatott tevékenységeket: a döntéshozatalt és a teljesítményértékelést. A beszámolás jóságát mérő változók közül a controlleri szerepek tekintetében az első dimenzióhoz

(‘beszámoló lelke’) tartozó változók relevánsak. Ezek a változók azt számszerűsítik, hogy mi az ami igazán értékes a vezetők szemében: a pontos, megbízható adat adja a beszámoló lelkét (F5\_1P\_ReliableData) avagy a controller személyes hozzáadott értéke (F5\_1N\_AddedValue). Az útelemzésben tehát ezen 3 változó jeleníti meg az MKR hatását.

### 6.3.3 Útelemzés: egy LVPLS modell

Az előző alfejezetek bemutatták az indikátorok, mint átfogó mutatók kidolgozásának lépéseit, vizsgálták az indikátorváltozók közti kétváltozós kapcsolatokat, s különböző együttthatók segítségével mérték a kapcsolaterősségeket is.

A kétváltozós együttthatók számítása és értelmezése nagyon hasznos annak megítélésében, hogy van-e a szóban forgó változók közt összefüggés vagy nincs. További alkalmazásuk azonban két komoly korlátba ütközik. Egyrészt önmagukban nem alkalmasak oksági következtetések levonására. Másrészt pedig változópárok közti kapcsolaterősségeket mérnek, egy-egy kapcsolatot írnak le külön-külön, de több változó közti kapcsolatrendszer szimultán becslésére nem alkalmasak.

Ezen korlátok áthidalására közel egy évszázada létezik megoldás. Az ún. útelemzés lehetőséget ad arra, hogy megvizsgáljuk, hogy egy oksági modellben előre definiált összefüggéshalmaz a sokváltozós adatbázisban érvényes-e vagy sem. **Az útelemzés a SEM (structural equation modelling) eljárások egy speciális esete, mely az ok-okozati viszonyok feltárására fókuszál.** A SEM pedig a faktorelemzés és a többváltozós regresszió kiterjesztésének tekinthető (Hair et al., 2014). Egy teljes logikai lánc tesztelésére alkalmas, s így jóval túlmutat a kétváltozós kapcsolatok elemzésén.

Jelen kutatás logikai láncát az MK különböző aspektusai, fogalmai közti függőségi kapcsolatok sorozatát vázolja fel. A fogalmakat közvetlenül nem mérhető, látens változók számszerűsítik, melyek a manifeszt változókból számolódnak. A SEM mérési modellje megadja, hogy a manifeszt (közvetlenül mért) változók miként alkotnak egy látens fogalmat. Habár a SEM alkalmas arra, hogy a modellen belül becsülje a manifeszt változók súlyait, itt a látens változók a korábbi számításokból már adóttak. Éppen ezért az útelemzésbe nem a manifeszt változók kerültek, a 11 indikátort (látens változót) nem a modellen belül becsültem, hanem felhasználtam a korábban számított indikátorváltozókat (18. táblázat), s ezek közti kapcsolatot vizsgáltam.

Sor-szám	(Látens) fogalmak	Változók neve
1	MK eszközhasználati intenzitás	F1_AllTools
2	IT intenzitás	F2_ITinnov
3	Beszámolási gyakoriság	F3_Frequency
4	Külső fókusz az információs szolgáltatásban	F4a_External
5	Nem pénzügyi információk az információs szolgáltatásban	F4b_Nonfinancial
6	Jövőorientáció az információs szolgáltatásban	F4c_Future
7	Adatok pontossága és megbízhatósága a beszámolóknak	F5_1P_ReliableData
8	Controlleri hozzáadott érték	F5_1N_AddedValue
9	A nyújtott információk vezetői felhasználása	F6_1P_Decision
10	A controller adatszolgáltatói szerepe	F7_1N_DataProv
11	A controller bevont, tanácsadói szerepe	F7_1P_Coinvolve

18. táblázat: Az LVPLS modellben felhasznált változók

Az útelemzés egy konfirmatív technika, azaz az exogén (független) és az endogén (függő) változók közt előre megadott kapcsolatokat teszteli. A kapcsolatok feltételezett logikai láncát (az utakat) előre kell definiálni oly módon, hogy az endogén tényezőkhez vezető utak egyirányúak legyenek (Füstös et al., 2004). Ha az előre definiált modell valamely két látens változó (blokk) közti kapcsolatot nem nevesíti, annak a kapcsolatnak az erősségét az eljárás nem számítja ki.

A paraméterek becslésére használt egyik leggyakoribb módszer a parciális legkisebb négyzetek módszere (LVPLS: latent variable partial least squares), mely iterációkkal ad becslést a paraméterekre. Ezen algoritmust használja Lohmöller (1989) nevéhez fűződő ingyenes szoftver, a PLS 1.8, melyet a további elemzésekben használók.

Az LVPLS futtatása előtt számos különböző input megadása szükséges, melyek az alábbiak:

- a változók közti korrelációs együtthatók (lásd a melléklet 42. táblázatát),
- az útegyütthatók design mátrixa, mely a becsülendő kapcsolatokat adja meg (19. táblázat), és
- számos kezdő beállítás: blokkok száma (itt:11), látens változók száma (itt:11), iterációk száma (itt:50), látens változók súlyainak kezdő értéke (itt:0.9).

Az egyik legfontosabb input, az útegyütthatók design mátrixa írja le, hogy a kutató előzetes feltételezései szerint milyen kapcsolatok léteznek a modellben, melyek

erősségének mérését várja a modelltől. A 19. táblázatban megadott design mátrix oszlopai a független, sorai a függő blokkokat takarják. Így pl. a design mátrix első oszlopa leírja, hogy az 1. blokk (itt: az MK eszközhasználati intenzitás) hat a 3. blokkra (beszámolási gyakoriság), a 4. blokkra (külső fókusz), az 5. blokkra (nem pénzügyi információk), a 6. blokkra (jövőorientáció), a 7. blokkra (adatmegbízhatóság) és a 8. blokkra (controlleri hozzáadott érték).

Design of path coefficients

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	1	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0
8	1	0	1	1	1	1	1	0	0	0	0
9	0	0	1	1	1	1	1	1	0	0	0
10	0	0	1	1	1	1	1	1	1	0	0
11	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	0

19. táblázat: Útegyütthetők design mátrixa

A design mátrix által leírt kapcsolatok egy részét a korábbi alfejezetek már tárgyalták, hiszen a H2 és H3 hipotéziscsoportok erre vonatkoznak. Ezeken felül a design mátrix további kapcsolatokat is tartalmaz: a H4 hipotéziscsoport összefüggéseit illetve további, eddig nem tárgyalt összefüggéseket (pl. az MK eszközhasználat hatása a controller hozzáadott értékére).

Mindössze két iterációs kör után a paraméterbecslés lezárult. A 19. táblázatban megadott kapcsolatok erősségét az útegyütthetők ( $\beta$ -értékek) számszerűsítik, melyeket a 20. táblázat útegyütthető mátrixa összegez. Az útegyütthető magasabb értékei erősebb oksági kapcsolatra utalnak, a 0,05 alatti értékeket pedig nem tekinthetjük relevánsnak. Az útegyütthetők standardizált regressziós együtthetőként értelmezendők. Ennek megfelelően a negatív együtthető azt jelenti, hogy a két érintett látens változó ellentétes irányba mozog.

A modellbe bevont látens változók egy része bipoláris faktorokhoz kapcsolódik, s emiatt eredetileg is szembenálló változók: 10. blokk (Adatszolgáltatói szerep) szembenáll a 11. blokkal (Tanácsadói szerep), illetve a 7. blokk (Adatmegbízhatóság) szemben áll a 8. blokkal (Controlleri hozzáadott érték). A köztük mért negatív útegyütthetők jól tükrözik ezt. Az endogén változók bipoláris természete miatt valamely exogén változótól egy

endogén változóhoz vezető út útegyütthatójának előjele várhatóan ellentekző, mint az ugyanazon exogén változótól az 'ellentétes' endogén változóhoz vezető út együtthatójának előjele.

Path coefficient matrix											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	0,27	0,18	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4	0,46	-0,11	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5	0,35	-0,09	0	0	0	0	0	0	0	0	0
6	0,52	0,14	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	0,07	0	0,03	-0,2	-0,07	-0,02	0	0	0	0	0
8	0,15	0	-0,14	0,05	0,02	0	-0,54	0	0	0	0
9	0	0	0,15	0,02	-0,09	-0,07	0,12	-0,12	0	0	0
10	0	0	0,06	0	-0,07	0,05	0,19	-0,34	0,24	0	0
11	0	0	-0,17	-0,01	0,06	-0,06	-0,01	0,11	-0,1	-0,58	0

20. táblázat: Útegyütthatók mátrixa

Így pl. a nem pénzügyi információktól (5. blokk) pozitív együtthatójú út vezet a controller tanácsadó szerepéhez (11. blokk) ( $\beta=0,06$ ), s negatív együtthatójú út az adatszolgáltató szerephez (10. blokk) ( $\beta=-0,07$ ). Az eredmények értelmezése során a későbbiekben csak a pozitív utakat értelmezem a szembenálló látens változók esetén. E pozitív együtthatójú utak írják le, hogy az MKR mely jellemzői támogatják inkább az adatszolgáltatói szerepet, s melyek erősítik a controllerek bevonását, azaz a tanácsadói szerepet.

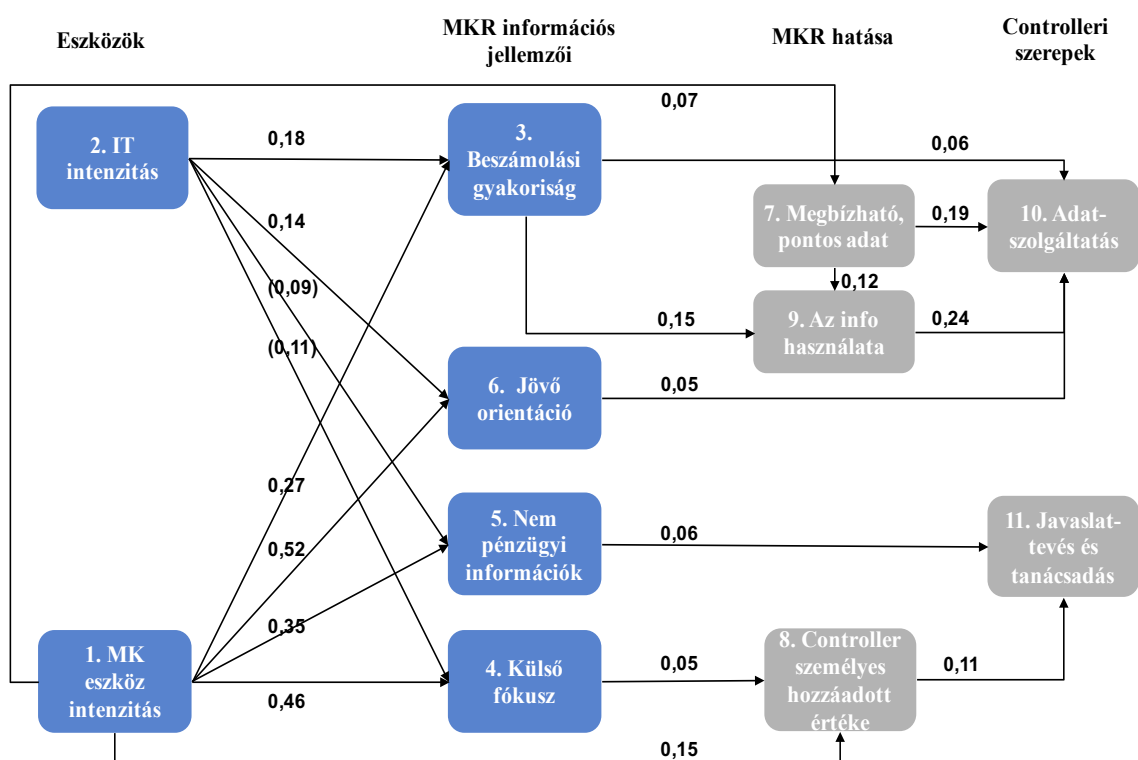
Van azonban két olyan negatív útegyüttható, mely nem a bipolaritásból ered, azaz külön kell majd értelmezni. A 2. blokk (IT intenzitás) negatív összefüggésben áll a 4. blokkal (Külső fókusz) és az 5. blokkal (Nem pénzügyi információk).

Az útegyütthatók ( $\beta$ -értékek) a blokkok közti közvetlen hatás erősségét számszerűsítik, a redukált útegyütthatók ( $\beta^*$ -értékek) a teljes (közvetlen és közvetett) hatást mérik: az endogén változóra az összes megelőző változó által gyakorolt teljes hatást. Így pl. a controlleri hozzáadott értéktől (8. blokk) a tanácsadó szerephez (11. blokk) vezető közvetlen út útegyütthatója 0,11, a 8. blokk teljes hatása a 11. blokkra azonban 0,34. A redukált útegyütthatókat a 21. táblázat összegzi.

Reduced path coefficient matrix											
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3	0,27	0,18	1	0	0	0	0	0	0	0	0
4	0,46	-0,11	0	1	0	0	0	0	0	0	0
5	0,35	-0,09	0	0	1	0	0	0	0	0	0
6	0,52	0,14	0	0	0	1	0	0	0	0	0
7	-0,05	0,03	0,03	-0,2	-0,07	-0,02	1	0	0	0	0
8	0,18	-0,05	-0,15	0,16	0,06	0,01	-0,54	1	0	0	0
9	-0,05	0,03	0,17	-0,03	-0,11	-0,07	0,19	-0,12	1	0	0
10	-0,06	0,05	0,15	-0,1	-0,13	0,03	0,42	-0,37	0,24	1	0
11	0	-0,08	-0,29	0,07	0,15	-0,07	-0,33	0,34	-0,24	-0,58	1

21. táblázat: Redukált útegyütthatók mátrixa

A szignifikáns utakat a közvetlen hatásokat mérő útegyütthatók alapján értelmezem. Ahol szükséges, ott az interpretációt kiegészítem a teljes hatást mutató redukált útegyütthatók vizsgálatával.



28. ábra: Útelemzés diagrammja a becsült útegyütthatókkal

A 28. ábra áttekintést ad az útelemzés logikai láncáról és a blokk közti  $\beta$ -értékekről. A független változók közül az 1. blokkból, az MK eszközhasználati intenzitásból indulnak ki a legmagasabb együtthatóértékkel rendelkező utak. A kapcsolódó utak magas  $\beta$  értékei alátámasztják a korábban már megerősített H2b hipotézist, miszerint az MK eszközöket

intenzíven használó vállalatok információszolgáltatása széles körű, kiterjedt. Az MKR információs jellemzői közül az MK eszközök jövőorientációra gyakorolt hatása a legnagyobb ( $\beta=0,52$ ).

A 3. blokkhoz vezető út erőssége ( $\beta=0,27$ ) a korábban már szintén megerősített H2a hipotézis érvényességét igazolja: az intenzív MK eszközhasználat a beszámolás gyakoriságát is növeli.

A korábbi alfejezetek elemzései nem vonatkoztak az MK eszközhasználat (1. blokk) és a beszámolók vezetői megítélése (7. és 8. blokk) közti kapcsolatra. Az útegyütthatók azt mutatják, hogy a **kiterjedt eszköztárat használó controllerek vezetők által érzékelt hozzáadott értéke magasabb** (8. blokk). Gyenge, de pozitív az MK eszköztár közvetlen hatása az adatmegbízhatóságra ( $\beta=0,07$ ), ugyanakkor a teljes hatásban ez már nem tükröződik ( $\beta^*=-0,05$ ).

A H2c és H2d hipotézisek korábbi értékeléseivel egybevetve az útelemzés is azt mutatja, hogy a magasabb IT intenzitás támogatja a gyakoribb beszámolást ( $\beta=0,18$ ) és a jövőorientációt ( $\beta=0,14$ ). A korábbi elemzések alapján az IT intenzitás és a külső fókusz (4. blokk) illetve a nem pénzügyi információk (5. blokk) közti kapcsolaterősség nem szignifikáns. Az útegyütthatók itt gyenge negatív kapcsolatra utalnak. Azaz **IT eszközöket intenzívebben használó cégek kevésbé adnak vezetőiknek nem pénzügyi és külső fókuszú adatokat**.

A beszámolási gyakoriság (3. blokk) közepes erősségű, pozitív hatást ( $\beta=0,15$ ) gyakorol az információk vezetők általi felhasználására (9. blokk). A gyakoribb beszámolás tehát növeli annak esélyét, hogy a kapott információkat a vezetők valóban használják a döntéshozatal, illetve a teljesítményértékelés során. Hasonlóképpen, ha megbízhatónak, pontosnak tartják a kapott adatokat (7. blokk), az is növeli a vezetői tevékenységek során való felhasználás esélyét ( $\beta=0,12$ ). Összegezve, mind a közvetlen, mind a közvetett hatásokat tekintve a 3., 7. és 9. blokkok pozitívan hatnak a controller adatszolgáltatói szerepére. Azaz **a megbízható adatok gyakori riportolása, melyek a döntéshozatalhoz is hasznosak, mind a controller adatszolgáltatói szerepét erősítik**.

A jövőorientáció és az adatszolgáltatói szerep közti közvetlen kapcsolat nagyon gyenge ( $\beta=0,05$ ), a 6. és 10. blokk közti teljes hatás ( $\beta^*=0,03$ ) még alacsonyabb, így nem tekinthető szignifikánsnak.

Az MKR további információs jellemzői inkább a tanácsadói szerephez kapcsolódnak. A nem pénzügyi információk nyújtása (5. blokk) nagyon gyenge közvetlen hatást ( $\beta=0,06$ ) gyakorol a tanácsadói szerepre, de a teljes hatást tekintve a kapcsolat jóval erősebb ( $\beta^*=0,15$ ). Habár a külső fókusz (4. blokk) és a tanácsadói szerep (11. blokk) közti közvetlen kapcsolat nem jelentős, a külső fókusz a controlleri hozzáadott értéket erősíti (8. blokk) ( $\beta=0,05$ ), ami a következő lépésben a tanácsadói szerepet támogatja ( $\beta=0,11$ ). A controlleri hozzáadott érték a tanácsadói szerep fő befolyásoló faktora, melyet a teljes hatást számszerűsítő  $\beta^*$  magas értéke jelez (0,34).

Következésképpen, **a külső fókuszú információk nyújtása a vezetők szemében hozzáadott értéket képvisel. A controlleri hozzáadott érték, továbbá a nem pénzügyi információk riportálása a controller tanácsadói szerepét erősítik.**

A H4a és H4b hipotézisek az MKR információs jellemzői és az MKR hatása közti kapcsolatokra vonatkoznak. Az útegyütthatók azt mutatják, hogy az információs terjedelmi mutatói közül a külső fókusz pozitív kapcsolatban áll a controlleri hozzáadott értékkel, de más kapcsolat nincs a terjedelem és az MKR hatása között. **A H4a hipotézist az adatok csak kis részben támasztják alá.**

A gyakori beszámolási az információk vezetői döntéshozatalban és teljesítményértékelésben való felhasználásának valószínűségét növeli, de más kapcsolat nem rajzolódik ki, így **a H4b hipotézist is csak részben támasztják alá az adatok.**

A H4c hipotézis az MKR hatása és a controllerek bevonása közti kapcsolatot feltételezi. Az útelemzés eredményei azt mutatják, hogy a bevont tanácsadói szerepet támogatja, ha a vezetők érzékelik a controller személyes hozzáadott értékét. Ugyanakkor az érzékelt adatmegbízhatóság és az információk felhasználása már nem erősíti a controllerek bevonását, így **a H4c hipotézist is csak részben támasztják alá az adatok**

Felmerül a kérdés, hogy mennyire megbízható ez az útmodell. A  $\beta$ -értékek 'fittségének', illeszkedésének jóságát mérő mutatók az adatok multinormális eloszlását feltételezik. Ezen előfeltevés nem teljesítése esetén ezek az indexek pontatlanok. A külső (mérési) és belső (strukturális) modell minőségét együttesen mérő globális indexek sem alkalmazhatók itt, hiszen a külső modellt (az indikátorok megbízhatóságát) nem lehet becsülni, mert a látens változókat nem az útelemzés során számították, hanem előre adottak voltak. A belső modell értékelését az endogén látens változók átlagos többszörös korrelációs együttható négyzete ( $R^2$ ) segíti. Az  $R^2$  értékeket a 22. táblázat tartalmazza.



Squared multiple correlations										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
0	0	14	19	10	35	5	36	9	37	57

22. táblázat: Az LVPLS modell látens változóinak  $R^2$  értékei

Az  $R^2$  azt adja meg, hogy a változó varianciájának hány százalékát magyarázza a többi modellbeli változó. A független blokkokat (1,2) nem magyarázza a modellben semmi, ezért  $R^2$  értékeik szükségszerűen nullák. A logikai lánc végén lévő változó (11. blokk), a bevont tanácsadói szerep varianciájának 57%-át magyarázzák a modellbeli változók. A maradék 43%-ért a modellbe nem bevont (s kérdőívekkel jellemzően nehezen mérhető) tényezők felelnek.

A felvázolt logikai láncnak két gyenge pontja van: a 7. és a 9. blokkok a várakozásoknál jóval kevesebb szignifikáns úttal rendelkeznek, ami az alacsony  $R^2$  értékekben is tükröződik. A 7. blokkhoz (Adatmegbízhatóság) nem vezet szignifikáns út semelyik modellbeli változótól. Vajon mitől válik megbízhatóvá az adat a vezető számára? Különösen fontos kérdés ez, hiszen az adatmegbízhatóság az információk felhasználásának (9. blokk) fontos magyarázó faktora. A kérdés megválaszolása segítene annak megítélésében is, hogy mikor és miért (nem) használják fel a vezetők a kapott MK információkat? A téma részletesebb kifejtését lásd a 6.4.-es fejezetben.

A modell illeszkedését az alacsony  $R^2$  értékkel rendelkező változók kihagyásával lehetne növelni. A kutatásnak azonban nem volt célja a tökéletesen illeszkedő modell megtalálása, sokkal inkább a változók közt előzetesen feltételezett összefüggések ellenőrzése a fontos, melynek során az összefüggés hiánya is informatív.

#### 6.3.4 A harmadik változó problémájának kiszűrése

Végezetül, a változók között feltárt minden összefüggést ellenőrizni kell, hogy nem érinti e az ún. harmadik változó problémája. Két változó közti kapcsolatot befolyásolhat valamely harmadik változó, ha mind a függő, mind a független változó erősen összefügg a harmadik változóval. Ezen zavaró harmadik változó(k) jelenlétét ki kell szűrni, ezáltal biztosítva, hogy az eredeti változók közti összefüggés nem csak látszólagos.

A korábban indokoltak alapján **kontrollváltozó**ként vezetem be a **vállalati méretet** (létszámban kifejezve) és a **tulajdonosi kört**. Ha ezen kontrollváltozók nem mutatnak

erős és szisztematikus összefüggést a modellben szereplő változókkal, a harmadik változó problémája kizárható, további vizsgálat nem szükséges.

Méretük szerint három vállalati csoportot különböztetnek meg (1=50-99 fő, 2=100-249 fő és 3>=250 fő). A 23. táblázat tartalmazza az eta-négyzet mutató értékeit, mely mutató a kontrollváltozó (vállalati méret) és a modell változói közti összefüggés erősségét mutatja (de az irányát nem).

	Vállalati méret	
	Eta-négyzet	Sig.
<b>F1 AllTools</b>	<b>0,0629</b>	<b>,008</b>
<b>F2 ITinnov</b>	0,0343	,171
<b>F3 Frequency</b>	<b>0,0653</b>	<b>,002</b>
F4a External	0,0127	,455
F4b Nonfinancial	0,0083	,607
<b>F4c Future</b>	<b>0,0422</b>	<b>,035</b>
F5_1P_ReliableData	0,0190	,184
F5_1N_AddedValue	0,0060	,586
F6_1P_Decision	0,0099	,413
<b>F7_1P_Coinvolve</b>	<b>0,0618</b>	<b>,004</b>
<b>F7_1N_DataProv</b>	<b>0,0446</b>	<b>,017</b>

23. táblázat: Az indikátorok és vállalati méret közti kapcsolatok erőssége

Habár a kapcsolaterősség csak gyenge-közepes, a nagyobb vállalatok jellemzően több MK eszközt használnak, gyakrabban riportálnak és tervezési gyakorlatuk is erősebb. A 250 fő feletti vállalatok (3-as csoport) esetében az IT eszközhasználat intenzitása is kiemelkedik, de az 1-es és 2-es csoport esetében ilyen különbség nem rajzolódik ki. Ezért mindhárom csoportra vetítve a kapcsolaterősség mutató nem szignifikáns az 'F2\_ITinnov' mutató esetében.

Mindkét szerepváltozó szignifikáns összefüggést mutat a kontrollváltozóval, de a kapcsolat iránya a fenti kapcsolatok irányával ellentétes. Az adatszolgáltató controller kevésbé jellemző az 1-es csoportban (50-99 fő) (F7\_1N\_DataProv átlagértéke itt 0,3111). A tanácsadói szerep változóértéke a legnagyobb vállalatokat tömörítő 3-as csoportban (+250 fő) a legalacsonyabb (-0,835), s a legkisebb vállalatokat tartalmazó 1-es csoportban pedig a legmagasabb (-0,2378).

Mivel a vállalati méret fordítottan függ össze a független változókkal (F1, F2, F3, F4c), mint a függő változókkal (F7\_1P\_Coinvolve, F7\_1N\_DataProv), a vállalati méret hatása a feltárt összefüggések valóságát nem kérdőjelezi meg.

Tulajdonosi kört tekintve is három csoportra oszthatók a vállalatok (1= Magyar állam, 2= Magyar magántulajdon, 3=Külföldi). A tulajdonosi kör és a vállalati méret sem független egymástól a mintában (a Pearson Chi-négyzet teszt p értéke 0,000). A magyar állam tulajdonában álló vállalatok jellemzően nagyobbak, míg a hazai magántulajdonban álló vállalatok inkább a kisebbek közül kerültek ki (64,8% -uk 50 és 99 fő közötti).

A 1-es és 2-es csoport összevonásával a hazai és külföldi tulajdonosok és a modell változói közti összefüggést vizsgálva elmondható, hogy nincs szignifikáns összefüggés egyik változó esetében sem, a harmadik változó problémája tehát itt is kizárható.

#### 6.4 Az eredmények értelmezése

A 6.1-es fejezet a vállalatokat klaszterezte és az egyes klaszterek jellemezte a szerepváltozók segítségével. Az ezt követő alfejezetek az adatszolgáltatói és tanácsadói szerepek indikátorainak kapcsolatát vizsgálta az MKR különböző jellemzőivel.

Az MKR ezen jellemzőit azonban érdemes a klaszterek mentén is megvizsgálni annak érdekében, hogy a klasztereket, s ezáltal szerepeket jobban megérthessük. A 24. táblázat (mely a 14. táblázat bővített változata) az LVPLS modellbe is bevont, az MKR különböző jellemzőit mérő változók klaszterenkénti átlagértékét mutatja. Az egyes változók mérési skálája eltérő, ezért a táblázatot soronként érdemes olvasni és összehasonlítani az értékeket. Az egyes változók legmagasabb átlagértékeit szürke háttérszín jelöli.

	Klaszterek			
	1	2	3	4
	Erős controller	Nincs controller	Bevont controller	Adat-szolgáltató
F1_AllTools	,5822	,2444	,4998	,4860
F2_ITinnov	2,0709	1,3711	1,8065	2,0625
F3_Frequency	2,1743	1,5344	1,8257	2,2822
F4a_External	,3074	,3115	,4111	,2750
F4b_Nonfinancial	,5382	,3977	,5376	,4164
F4c_Future	,5897	,4044	,5296	,5055
F5_1P_ReliableData	,0924	,0581	,1409	,4251
F5_1N_AddedValue	-,0854	-,3454	-,1539	-,9242
F6_1P_Decision	,4391	,6374	,5943	1,5165

24. táblázat: A magyarázó változók klaszterenkénti átlagértékei

A 2-es klaszter vállalatai nemcsak a controlleri funkciót tekintve gyengék, de eszközhasználatuk is szegényes, a beszámolás gyakoriság alacsony. Ezzel szemben a 4-es klaszter vállalatainál, akiket az adatszolgáltató controlling jellemez, a beszámolóképzés a leggyakoribb, s az adatmegbízhatóság szempontjából is a legmagasabb értékkel büszkélkedhetnek. Habár a szolgáltatott adatokat ezen vállalatok vezetői használják leginkább, maga az adatszolgáltató, azaz a controller személye megítélésük szerint nem tesz ehhez hozzá, nem generál hozzáadott értéket. Éppen ezért ezen controllerek fókuszában nem a menedzsment szolgálata áll.

Ezzel szemben a 3-as klaszter controllereit a vezető általi bevonás jellemzi, holott ők az adatszolgáltatás terén nem kiemelkedőek. Ezzel egyidőben személyükben elismertek, a vezető a controlleri munkát értékeli és értékeli. Az MKR jellemzőit tekintve egy változóérték tekintetében a legjobb ez a klaszter: a kifelé fókuszálásban. A belső adatok gyakori riportálása helyett ezen controllerek a vállalat környezetét (is) figyelik, elemzik. Ez a kifelé fókuszálás teszi lehetővé, hogy a menedzsment támogatója legyen üzleti kérdésekben.

Az 1-es klaszter vállalatai nemcsak abban a tekintetben élenjárók, hogy valamennyi controlleri szerepet tekintve erősek, de eszközhasználatuk is kiemelkedő. Jók az adatszolgáltatásban, de az adatokon túl a controller személyes hozzáadott értéke is elismert. Sathe (1983) terminológiája nyomán ezeket a controllereket ‘erős controllereknek’ hívom.

De pontosan mit is takarnak ezek a szerepek? A statisztikai elemzést követően, **fókuszcsoporthoz megbeszélések és egyéni vezetői interjúk** segítettek a kérdés megválaszolását: az azonosított szerepek mélyebb értelmezését és a négy klaszterbeli vállalatok helyzetének megértését.

A controller adatszolgáltatói szerepe a **számok biztosításáról** szól. *“Azt várom, hogy minden, ami mérhető, azt mérték. Ami pedig nem mérhető, azt tegyék mérhetővé.”* – fogalmazta meg elvárásait az egyik cégvezető.

A controller ‘bevonat’ javaslattevő, tanácsadó szerepének lényegét a vezetők az **együtt gondolkodásban** látták. De vajon meddig tart a controlleri kompetencia és mi marad továbbra is vezetői kompetencia? Mely témákban kompetens a controller javaslatot tenni? *“Én nem azt várom tőlük, hogy ők megoldják helyettünk a problémát. Ettől függetlenül, s most itt a költség terv-tény tartásról beszélek, ott valós beavatkozási lehetősége van. ...*

*Azt látja (a controller), hogy egy számbeli eltérés van és elkezdi megchallengelni azt, aki ezért felel: mikorra oldod meg, hogy oldod meg.*

Az együtt gondolkodás kérdezőssel, figyelemfelhívással kezdődik. A controller kongatja a vészharangot, jelzi például a költségtúllépést, s adott esetben számon is kér. Valós beavatkozási lehetősége azonban itt a terület szakmai vezetőjének van. *“A controllerem szól ha túlléptük budget-ot. De hogy mitől lesz ez kevesebb, azt csak az üzemvezetővel tudjuk megoldani.”* A controllertől javaslatokat jellemzően csak strukturális kérdésekben várnak a vezetők. *“Hogyan épüljön fel valami, költségstruktúrában, árbevételestruktúrában, adóoptimalizálásban mi történjen.”*

Az együtt gondolkodásban a controller további tanácsadói feladata az **összvállalati gazdasági szempontok érvényesítése** lehet. Ő lehet az, aki például egy új termék piacra dobása kapcsán az értékesítési vezetővel való tárgyaláskor beviszi a termelés-gazdaságossági szempontokat és fordítva. Ehhez azonban elengedhetetlen az üzleti folyamatok bizonyos szintű ismerete. Ez a szerepkör arról szól, hogy a vezetőnek legyen egy embere, akitől mindent megkérdezhet. *“Te vagy a controller, Neked most már úgy nagyjából mindenről kéne tudnod. Nem akarok három emberrel beszélni.”* – adta vissza a felsővezetőtől hallottakat az egyik controller.

A több területen átívelő üzleti folyamatok ismerete teszi lehetővé az **összefüggések láttatását** is úgy, hogy közben a controller egyik üzleti területben sem közvetlenül érdekelt. Az üzleti folyamatok ismerete és a controller függetlensége együtt teszi lehetővé, hogy hiteles tanácsadója legyen a felsővezetésnek. Éppen ezért e tanácsadói szerepkör lényegét sokan abban látták, hogy **a controller, mint semleges döntőbíró** tevékenykedik.

A javaslattevő szerep az alaptevékenység bizonyos szintű ismeretét feltételezi, hiánya pedig az elszigetelt adatszolgáltatói képet erősíti. *“Kicsit messze van a pénzügy a valós folyamatoktól. Nemcsak földrajzilag, de fejben is, ismeretben is. ... Ezért is erőltetem, hogy a kollégák lejárjanak a vidéki üzembe. Hogy azért egy nagyságrendi képe legyen a munkáról, hogy feltűnjenek neki a dolgok.”*

A controlleri szerepekről szóló H1a és H1b hipotézisek a szerepértettségi koncepcióra épültek. E szerint egy controller csak akkor tölt be javaslattevő szerepet, ha hagyományos szerepköreit tekintve érett, azaz jól teljesít adatszolgáltatóként. Annak ellenére, hogy a

H1a és H1b hipotézisek igaznak bizonyultak, a faktorelemzés során azonosított négy controlleri szerep némileg ellentmond a szerepértettség koncepciójának. A 3. klaszterbeli vállalatok felsővezetői magasabb értékeket adtak a piramis tetején lévő szerepekre, mint a piramis alján lévő hagyományos szerepekre. Ez azt jelenti, hogy akkor is támaszkodnak tanácsadóként a controllerre, ha az adatszolgáltatói minőségében gyenge.

Méretüket és tulajdonosi körüket tekintve ezen 3. klaszterbeli vállalatok nem szignifikánsan különböznek a mintában lévő többi vállalattól. Mi lehet mégis az oka, hogy nem felelnek meg az előzetes a várakozásoknak? Milyen helyzetben lévő vállalatokról van szó? Mivel a kérdőíves felmérés adatai erre nem adtak választ, fókuszcsoporthoz és egyéni interjúk keretében vettem fel a kérdést felsővezetőknek és controllereknek.

Miért nem érzékeli a vezető a controllert **adatszolgáltatói szerepben**, holott tanácsadói szerepben igen? Sok esetben számoltak be arról a fókuszcsoport résztvevők, hogy ők érzéseik szerint mindkét szerepet betöltik, de a napi rutint, ami az adatszolgáltatási tevékenységhez kapcsolódik, a **felsővezetők nem látják, nem ismerik**. *“Rengeteg adat van. S erre már nem kíváncsiak a vezetők. Arra kíváncsiak, hogy a controller már vezettesse az ő gondolkodását. ... De persze ott van mögötte, hogy azt a rengeteg adatot fel kell hozzá dolgoznia, hogy eljusson oda, amit érdemes ebből a vezető elé tenni.”*

Az adatszolgáltatás ebben az esetben egy valós, de a felsővezető által nem érzékelt szerep. Jellemzően a középvezetői szint az, akit a részletek sokkal jobban érdekelnek. Adott esetben cellamélységben, képlet szintjén vizsgálják egyes számításokat.

**Az adatszolgáltatói szerepet más is betöltheti.** Lehet ez egy vállalatban belül hagyományosan erősnek számító számviteli terület. *“A számviteli osztályhoz mentek, ha tényadatra volt szükség. Nagyon sokáig tartott, amíg kialakítottam, hogy a beszámoló az a controlling beszámoló és hogy a tervhez viszonyítjuk.”* De adott esetben kiválthatják ezt a szerepet az IT rendszerek is. *“Tőlem nem azt várja el, hogy mondjam meg a pontos adatokat, az kijön a rendszerből. ... Arra kíváncsi, hogy én mit látok a számok mögött, s nem arra, hogy egyébként a számok jók e. Mert arra ott van a rendszer.”*

Azaz az adatok a vezető érzékelésében a rendszerekben állnak elő, az adatokat megfelelő jogosultságokkal bárki megnézheti. Ezen magyarázat szerint a controller adatszolgáltató szerepe azért nem érzékelt szerep többé, mert azt jól kiépített rendszerek veszik át,

automatizálják ezen feladatokat. *“Az adatszolgáltatót már sokszor nem tekintik controllernek. Ők adاتمérnökök. S mellette vannak a business controllerek.”*

Ezen esetekben az adatszolgáltatás egy jól megoldott feladat, de nem a controlleri szerepkörrel azonosítják. Specializálódott controlleri szervezetet igényelnek, mely a nagyobb vállalatok sajátja.

A 3. klaszterben az adatszolgáltatási szerepkörre adott átlag alatti pontszámok azonban nem magyarázhatóak teljes körűen a fentiekkel. Erre utal, hogy nem a harmadik klaszterbeli vállalatok rendelkeznek a legmagasabb informatikai intenzitási mutatóval, s jellemzően nem is nagyvállalatokról van szó.

Kisebb szervezetek esetén éppen a támogató rendszerek hiánya / illetve hiányossága helyezheti át a hangsúlyt a controller tanácsadói szerepére: *“Nincs mögötte apparátus, de ő a mindenes. Ez egy one-man show.”* Az **adatszolgáltatói szerepet** ekkor nem tölti be más, s azért nem hangsúlyos, mert **valóban gyenge**. Kezdetleges controlling rendszerrel az alapvető bevétel- és költségadatok összegyűjtése is nehézséget okoz egy, a könyvelési tételektől eltérő struktúrában. Mivel a rendszer maga kezdetleges, adatszolgáltatói minőségében a controller sem lehet erős. Ugyanakkor - éppen a könnyen elérhető adatok hiánya miatt – a vezető támaszkodik személyében a controllerre. Mindezek összességében őt inkább egy tanácsadói szerepbe helyezik anélkül, hogy adatszolgáltatóként tökéletesen helyt állna.

A 3. klaszter létezése ellenére mind az egyéni, mind a fókuszcsoporthoz tartozók résztvevői egyetértettek abban, hogy a szerepértékelés koncepciója a vállalatok többségére igaz. Azokat a controllereket tekintették sikeresnek, akik az adatszolgáltató szerep mellett ki tudták építeni az együtt gondolkodó, javaslattevő szerepet. Az adatszolgáltató szerep maradéktalan betöltésének, s ezáltal a tovább lépésnek van viszont egy fontos feltétele: a pontos adat. *“Legyen tiszta az adat. Ha az megvan, akkor sok mindent lehet csinálni. De addig nem.”*

Ez egybeesik a statisztikai elemzés eredményeivel. Az LVPLS modell alapján az adatok (érzékel) megbízhatósága az adatszolgáltatói szerep egyik fontos magyarázó faktora (az adatmegbízhatóságról bővebben lejjebb).

A H3a és H3b hipotézisek alapján az MKR információs jellemzői (beszámolási gyakoriság és terjedelem) magyarázzák a szerepeket. Az LVPLS modell magyarázatot

adott arra, hogy mely jellemzők mely szerepet támogatják és milyen mértékben. A várakozásoknak megfelelően a nem-pénzügyi és külső fókuszú információk az MKR-ben erősítik a controller tanácsadói szerepét. Azonban az elemzés ilyen kapcsolatot a jövőorientáció kapcsán nem mutatott ki, holott a vezetők szerint ez legalább olyan fontos, mint a másik két információs jellemző.

A jövőorientációtól nagyon gyenge, de pozitív út vezet a controller adatszolgáltatói szerepköréhez. Kérdésként merülhet fel, hogy mit takar valójában a jövőorientáció. Vezetői visszajelzések alapján a kifinomult tervezéstechnika csak másodlagos e tekintetben. *“A jövőorientáció üzletfejlesztésről kell, hogy szóljon. Ehhez a controllertől adatokat várok el. Neki pénzügyi, megtérülési oldalról validálnia kell, amit mondanak a kollégák.”*

A kimutatott statisztikai összefüggések, a jövőorientáció és a tanácsadó szerep közti kapcsolat hiányának fő okát mégis a jövőorientáció operacionalizálásában látom. A használt változó a tervek és az előkalkuláció-készítés kiterjedtségét mérte, s nem alkalmas az előrelátás és előregondolkodás milyenségének, minőségének megragadására. Ezt a gyanút igazolja az is, hogy a jövőorientációnak az IT intenzitással pozitív irányú kapcsolata van: a változó a tervszámokkal kitöltött riportok meglétét számszerűsítette, nem a jövőorientáció minőségét.

Az IT intenzitás és a nem-pénzügyi, külső fókuszú információk közti útegyüttható viszont negatív. Ennek alapvető oka, hogy ezen információk gyűjtését az alap vállalatirányítási rendszerek nem támogatják, s nincsen külön rendszer ezek szisztematikus, rendszeres előállítására. A külső fókuszú és számos nem pénzügyi információ gyűjtése és elemzése sokkal inkább ad-hoc módon, kampányszerűen, nagy mértékben manuálisan történik. *“Itt van előttem ez a lap. Egy konferencián írogattam össze a napokban: potenciális piacaink, a környező országok GDP alakulását gyűjtöttem össze. Ki nőtt, mennyivel? De ezt nem csinálom meg minden évben.”*

A manualitás további oka, hogy piacon elérhető ‘konyhakész’ rendszerek általános megoldásokat kínálnak. A külső fókuszú és a nem pénzügyi információk pedig vállalat-specifikusak, ezek gyűjtése, kezelése sokszor csak plusz fejlesztések révén illeszthető a ‘konyhakész’ rendszerekbe. *“Ezek maradnak Excel adattömegek.”*

A belső fókuszú, nem pénzügyi információk nagy részét ugyanakkor a naturáliák képezik (pl. termelési selejt, kapacitásadatok, normapercek), melyek természetüket tekintve



nagyon különbözőek pl. a ritkán gyűjtött elégedettségi adatoktól. A termeléshez kötődő naturáliák gyakran napi szinten rögzített, frissített adatok, melyek az egységes vállalatirányítási rendszer, vagy szigetmegoldások esetén a termelésirányítási rendszer részét képezik. Jelentőségüket eképp fogalmazta meg egy német cégcsoport hazai termelő leányvállalatának vezetője: *“Régen rossz, ha a pénzügyi adatokból jövök rá, hogy valami nem stimmel. Az már a régmúltról szól. A termelési, hatékonyságra és minőségre vonatkozó adatoknál dől el, hogy az adott havi eredménykimutatásunk a végén mennyit fog tartalmazni.”* Controlling szempontból e naturáliák sokszor a költségfelosztás alapját is képezik, a controlling riportokba így beépül. A kapacitásokra és termelésminőségre vonatkozó riportok elkészítését azonban sokszor a termelési / műszaki területek tartják kezükben.

Más belső fókuszú, nem pénzügyi adatok (pl. munkatársi elégedettség felmérés) és a külső fókuszú információk gyűjtése és elemzése sem controlling feladat a megkérdezett vállalatok többségénél.” *Azt gondolom, hogy ami mérleg, eredménykimutatáshoz kapcsolódó riport, az controlling.” “A controllingtól alapvetően az SAP-ból kinyerhető infók jönnek. A többi a szakterület gyűjti, a controller adott esetben megkapja az adatokat, neki ez háttérinformációval szolgál.”*

Így jellemzően az értékesítés, a marketing gyűjti a versenytársakra vonatkozó adatokat (pl. a versenytársak éves beszámolóí alapján), a vevőkre vonatkozó információkat (pl. vásárolt piackutatási adatokat). A külső fókuszú információk közül leggyakrabban olyan általános pénzügyi adatok gyűjtésébe kapcsolódik be a controlling, mint például az energiaárak vagy az árfolyam alakulása.

Tehát a **nem pénzügyi és külső fókuszú információk esetében jellemzően nem a controller az adatgyűjtő**. Mélyebb, többszemponútú elemzések készítéséhez használja fel ezeket, éppen ezért ezek nem a controller adatszolgáltató szerepét, hanem a javaslattevő szerepet erősítik.

A hipotézisek alapján az MKR információs jellemzői és a controlleri szerepek közé, mint mediátor változó illeszkedik a controlling beszámolók vezető általi megítélése. A várakozásokkal ellentétben azonban a beszámolók ‘jóságát’ mérő változókat nem lehetett összevonni: két bipoláris faktort alkottak, azaz a négy változó a beszámolók különböző aspektusait méri, s ezek páronként szemben állnak egymással. Az egyik ilyen

szembenállás a riportok áttekinthetősége és a beszámolók azon tulajdonsága között áll fenn, hogy kielégítik e a vezető információs igényét. A szembenállást validálták a fókuszcsoportokban résztvevő controllerek. Vagy tömörek és frappánsak a beszámolók, vagy mindent tartalmaznak, ami csak kellhet. *“Amikor riportot fejlesztettük, az volt a kérés, hogy legyen könnyen áttekinthető. Odamentünk egy rövid, jól áttekinthető riporttal. ... A vezető kérésére aztán még sok mindent beletettünk. A végére úgy felduzzadt, hogy már minden volt, csak áttekinthető nem.”*

A másik bipoláris faktor változói azt magyarázzák, hogy mi jelenti a hozzáadott értéket a beszámolóban: maga az adat annak pontossága és megbízhatósága révén, vagy a controller személyes hozzájárulása. Ellentétben az előző változó párral, itt sokkal kevésbé egy trade-off-ról van, mint inkább arról, hogy mi kerül a fókuszba. A **controller személyes hozzájárulására** hozott példát az egyik senior controller egy olyan szituációban, amikor az adatpontosság kérdése fel sem merült. Egy 1000 fős vállalatban feltűnt a controllernek, hogy a vízfogyasztás irreálisan magas: napi 168liter /fő ivóvíz fogyott el. E mérőszámot korábban senki sem figyelte, nem volt rá standard sem. A controller jelezte észrevételét az illetékes vezetőnek, s arra kérte őt, hogy végeztesen méréseket, vajon hol szivárog el ennyi víz. A feltárást és hibaelhárítást követően a harmadára esett vissza vízfogyasztás.

Hasonló példa a controller személyes hozzáadott értékére a munkavállalóktól bekért adatok bővítése révén elért költségcsökkentés. Egy szerelőket foglalkoztató vállalat controllerének feltűnt, hogy évről évre egye több túlórát jelentenek vissza a munkatársak, mely túlórákat a vállalat ki is fizette. Mivel a controller szerette volna megérteni a sok túlóra okát, a túlóra visszajelentő sablont egy rubrikával kiegészítette a túlórák szükségességének szöveges magyarázatát kérve. A következő hónaptól felére esett vissza a lejelentett túlóraszám, s így a kifizetett túlóradíj.

A fenti két változó (megbízható, pontos adat és a controller személyes hozzáadott értéke) össze nem csengésének oka legfőképpen annak vezetők általi interpretációjában rejlik. Az adat megbízhatósága számszaki kérdés, elvileg az adattartalom valóságáról szól. A controller személyes hozzáadott értéke pedig végső soron bizalmi kérdés.

A controller személyes közreműködése a megbízható adatok előállításában is elvitathatatlan. Az informatikai rendszerek a bevitt adatok hibáját jellemzően tovább viszik (részben ezzel indokolható az is, hogy nem vezet szignifikáns út az IT intenzitási

mutatótól az adatmegbízhatósághoz). A hihetőségi szűrést a controller végzi. A rossz vagy éppen hiányzó bizonylatok miatt hibás (számveteli) adatokat ha kell korrigálja. *“A controller levagdalja az oldalhajításokat.”*

Érdekes módon azonban a számszaki megbízhatóság is válhat bizalmi kérdéssé. *“Robitól kaptam, ez jó.”*- mondta az egyik vezető arra a kérdésre, hogy mikor tekinti a beszámoló adatait megbízhatónak. Egy hosszú távon jól működő kapcsolat megalapozza a bizalmat: az adat megszemélyesedik, személyhez kötődik. Az adatok érzékelt megbízhatóságát pedig egy idő után az határozza meg, hogy ki készítette a beszámolót.

Ha viszont végső soron az adatok megbízhatósága és a controller személyes hozzáadott értéke is bizalmi kérdés, akkor mi a negatív korreláció oka? A megoldás talán abban rejli, hogy a *“vezető hogyan használja a controllingot”*, mire fókuszál. *“Az pörög az adatminőségen, aki nem dolgozik együtt velem”* – magyarázta az egyik controller.

Ez viszont az jelenti, hogy a vezetővel személyesen nem együttműködő, azaz nem ‘bevont’ controllerek által küldött adatokat nagyobb valószínűséggel kérdőjelezi meg a vezetők. Az útelemzés a controlleri szerep előzményeként vizsgálja az adatminőséget, a fentiek viszont a kapcsolat kétirányú voltára utalnak.

Az LVPLS modell egyik legnagyobb hiányossága, hogy nem magyarázza azt, hogy **mitől lesz megbízható az adat** a vezető szemében. A controlleri visszajelzések alapján a vezető számára akkor lesz igazán megbízható az adat, ha az várakozásainak megfelelő. *“Neki van valami szám a fejében. Aztán alakítsd addig, amíg az kijön.... Ő érez valamit, hogy hol kellene járni. Ha az érzéseit nem tükrözi az a szám, akkor hiteltelen.”*

A modellbe bevont változóktól nem vezetnek jelentős utak a ‘megbízható adat’ változóhoz. Bár pozitív, de nagyon gyenge az út mind a beszámolási gyakoriság és az adatmegbízhatóság, mind pedig az IT intenzitás és az adatmegbízhatóság között. A gyakoriság önmagában nem növeli a megbízhatóságot, gyakran is lehet rossz adatot riportálni. Az IT intenzitás és az adatok megbízhatósága közti útegyüttható alacsony értékének lehetséges oka, hogy nem az innovatív alkalmazások intenzív alkalmazása teszi megbízhatóvá az adatot. Ez igazából az adatok könnyebb hozzáférhetőségét segítheti. Az **adatminőség szempontjából a rendszerek konzisztenciája, integráltsága számít**, amit ez a mutató nem mér.

*“Az SAP-ban benne van a teljes működésünk. Megörülök azoktól, aki az SAP mellett saját kis Excel táblákat gyártogatnak. Mikor odamegyek, persze meghallgatom, de hogy*

*őszinte legyek, nem érdekel.” – fogalmazta meg az adatmegbízhatósággal kapcsolatos észrevételét az egyik felsővezető. Controlleri szempontból ugyanez így fogalmazódott meg: “Nálunk a legfontosabb érték az adategyezőség.... Valamelyik szakterület is beadja a számát a vezérigazgató úrnak, amit a saját rendszeréből hív le. A rendszerek persze nem kommunikálnak egymással. ...A controller is kieszed valami számot és ha a számok nem egyeznek egymással, akkor a controllernek rosszak az adatai.”*

Az IT rendszerek és controlleri munka kapcsán az egyik leggyakrabban felvetett kérdés, hogy **az IT rendszerek kiválthatják-e a controller bármelyik szerepét?** A 3. klaszter lehetséges magyarázataként ez is felmerült, de valójában ott sem kiváltásról van szó, csupán a menedzsment már nem érzékeli a controlleri szerepkört, az adatszolgáltatás kapcsán csak informatikai megoldásokban gondolkodik.

Egy jó informatikai háttértámogatás valójában csökkenti a controllerekre rótt terhet. A standard lekérdezések kapcsán sok esetben számoltak be a vezetők önkiszolgálásról. *“Kint a vannak az asztalon a parancsikonjaim. Ezekre minden nap rákattintok és megnézem, ami érdekel.”* Hasonlóan vélekedtek a controllerek is: *“Ha egy standard lekérdezésre van szüksége minden hétfőn, az ne legyen már controlling feladat. Ő is ugyanazt a gombot tudja megnyomni, mint mi.”*

Az említett lekérdezések azonban alapvetően napi, heti gyakorisággal figyelt, jellemzően naturáliákat tartalmazó adathalmazra (például forgalmi adatokra, kapacitásadatokra) vonatkoznak. Költségelemzések, havi jelentések esetében inkább controlleri adatszolgáltatásról, mintsem önkiszolgálásról számoltak be a résztvevők.

Azonban az önkiszolgáló lekérdezések esetében sem tűnik el a controller feladata. Az adatok struktúrájának meghatározását nem veheti át az informatikai eszköz, mint ahogy a controller által oly sokszor betöltött **szűrő funkciót** sem. Hiszen legyen bármilyen jó is a rendszer, ha az adatbevitel minősége gyenge, a kinyert adatok sem lesznek megbízhatók. A bevitt adatok hibája az adatkinyerésnél is jelentkezik, a controller tapasztalatára, előzetes ismereteire támaszkodva ezt ki kell szűrnie. *“Hogy lehet, hogy valaki 240%-nyi munkaórát rögzítette magára és ez nem tűnt fel senkinek? Ha látok egy ilyen jellegű adatproblémát a business review-ban, a controllingja rakjuk vissza.”*

A controllernek nem feladata az adat létrehozása, ő a folyamat végén szerepel. Az adatminőség javítására való törekvés miatt azonban a controller elemi érdeke az adattisztítás, azaz a folyamat elejét is rendbe kell tennie. Ez jellemzően abban nyilvánul

meg, hogy rá kell vennie a szervezetet, hogy minden időben és jól legyen bent a rendszer(ek)ben. Így sokszor a controller mutatja meg az üzleti területeken dolgozóknak, hogyan kell kódolni, mit hova kell rögzíteni, mit hogyan kell elszámolni, milyen mozgásnemmél adja ki a raktár az anyagot stb..

Az adatbevitel és a rendszerhasználat folyamatának szabályozása így válik a controller önként vállalt feladatává, kiegészítve az adatszolgáltató szerepkört. E **folyamatszabályozói szerepkör** vezetői szemszögből a controlleri munkának természetes részévé vált. *“Ne az legyen, hogy mindenki nyakra-főre elkezd megnyitni projektszámokat és rendelésszámokat, pont emiatt a controllingnál van ennek a gyeplője.”*

Az IT megoldások intenzív használata e szabályozói szerepkör fontosságát tovább erősíti, növelve a szükséges controlleri kapacitást. Az IT eszközök egyre intenzívebb használatának további következménye az informatikai szaktudás megjelenése a controlling szervezetekben. Az egyik, nagyvállalatnál dolgozó senior controller számolt be arról, hogy az utóbbi időben náluk miért és miként növekszik a controlling szervezet. *“Nálunk megjelentek az IT-sok, mint bújtatott controllerek. Őket már így is keressük és elrejtjük őket az IT szakterület elől az összes ilyen embert.”*Jelenleg kimondottan software-fejlesztőket keresnek a controlling területre, hogy csökkentsék a controlling IT-felé való kiszolgáltatottságának mértékét. A szükséges és kért fejlesztéseket az IT szakterület egy hónap alatt csinálja meg, ha a saját, controlling területen ‘bújtatott’ informatikus (vagy informatikai vénával rendelkező controller) végzi ezt, akkor egy nap.

**Az IT tehát nem váltja ki a controller adatszolgáltatói szerepét, hanem átalakítja.** A hangsúly a rendszerépítésre, a standard riportok mögötti adatstruktúra kidolgozására, karbantartására, illetve az adatbevitel folyamatának szabályozására helyeződik át, míg a standard beszámolók előállítására, vezetők felé továbbítására fordított idő csökken.

A modellbeli összefüggések kritikus vizsgálata mellett fel kell tenni a kérdést, hogy mik azok az egyéb, a modellbe be nem vont változók, melyek befolyásolják a controlleri szerepeket. Azaz **mi magyarázza a szerep-változók modell által nem indokolt varianciáját?**

*“A nem piramisszerű működés oka a tágabb környezetben rejlik”* – summázta az egyik senior controller a megelőző diszkusszió eredményét, utalva a szerepek piramisba

rendezhető voltára. A tágabb környezet olyan jellemzőket takar, mely nem feltétlenül a menedzsmentkontroll rendszer sajátossága, de mégis befolyásolja a controller szerepét, az MKR és controller vezetők általi megítélését.

A nem mért jellemzők közül a leggyakrabban felvetett 'vállalati jellemző' maga a vezető volt: a vezető képzettsége, tapasztalata, személyisége és vezetési stílusa. A **vezető képzettségét** elsősorban az adatok megbízhatósága és a controller személyes hozzáadott értéke változókkal hozták összefüggésbe a megkérdezettek. A műszaki végzettségű vezetők megítélésük szerint a számok emberei. Foglalkoztatja őket az adatminőség, de nem ismerik a számok előállításának módját: *“egy műszaki végzettségű vezető nem látja, hogy mennyi munka van mögötte.”* Emiatt nem ismerik el, következetesen alábecsülik a controller személyes hozzáadott értékét, szemben egy gazdasági végzettségű vezetővel, akivel *“egy nyelvet beszélnek a controllerek”*.

Ebből adódóan azonos menedzsmentkontroll rendszer mellett is más lehet a más szakmai háttérrel rendelkező vezetők elvárása a controllerrel, az általa betöltendő szereppel szemben. A fókuszcsoporthoz résztvevőinek egyhangú tapasztalata az volt, hogy a gazdasági végzettségű vezetők azok, akik inkább tanácsadói szerepet várnak el egy controllertől. Végzettségtől függetlenül a folyamatosan árképzéssel, árbevétellel foglalkozó kereskedelmi és értékesítési vezetők is jellemzően nyitottak a controlling ilyen jellegű munkájára.

Mind a megkérdezett vezetők, mind pedig a controllerek a műszaki háttérrel rendelkező vezetőkkel való együttműködés nehézségeiről számoltak be. Az általános vélekedést így összegezte az egyik felsővezető: *“Műszaki vezetők jellemzően a technikai tökéletességre törekednek. A controllerek pedig azok, akik elrontják a műszak dolgait. A műszak megtervezi a tökéletes alkatrészt, tökéletes gyártást, aztán jönnek a controllerek számaikkal.”*

Egy újonnan kialakuló, fejlődő MKR rendszer esetében az ellenállás egyik fő oka a transzparencia megteremtésére való törekvés egy olyan területen, ami eddig a műszaki terület privilégiuma volt. *“Én kaptam vissza olyan levelet az üzemvezetőtől, hogy ha Te ezt így gondolod, akkor legyél Te az üzemvezető holnaptól. Én pedig bebizonyítom Neked, hogy úgy egy hét alatt összeomlik a gyártás.”*

Az adatkérést, az adatrögzítés szabályozását támadásnak, munkájuk megkérdőjelezésének érezhetik ezen vezetők. Emiatt a controllert adatszolgáltató

szerepében sem fogadják el. A controller elfogadottságát körükben az teremtheti meg, ha sikerül bebizonyítani, hogy az épített rendszer számára is hasznos, a transzparencia megteremtése az ő munkáját is segíti. Ha adatszolgáltatói mivoltában együtt is működnek ezen vezetők a controllerrel, a javaslattevő, együtt gondolkodó szerepkör kialakítása esetükben nagyon távolinak tűnik. *“Ott van az adat, de Te ne szóljál bele abba, hogy én mit akarok vele csinálni. Mert én azt majd jobban tudom.”* – idézte fel a gyakran hallott visszautasítást az egyik senior controller.

A controller vállalatban betöltött szerepét befolyásoló további modellen kívüli tényező a vezető **vezetési stílusa**. Egy autoriter vezetőnek nem lesz együttműködő partnere a controller, akkor sem ha az MKR információs jellemzői ezt támogatnák. Egy demokratikus, alapvetően az együttműködésre, a munkatársak bevonására törekvő vezető viszont akkor is tanácsadói szerepbe emelheti a controllert, ha a kiszolgáló controlling rendszer még fejlesztendő. A bevonás, a csapatmunka kialakítása a döntések többszemponúságát hivatott támogatni, ahol a controller, mint a gazdasági szempontok érvényesítője jut szóhoz. *“Nálunk mi a nagy izgalom? Hát a termékfejlesztés. Mindenkit érint. Ha ott nincs egy jó controller, s nem tudja érvényesíteni a vállalat gazdasági szempontjait, akkor az nem jó.”*

Számos controlleri szerepkutatás a controlleri kompetenciákat helyezi fókuszba, s azt vizsgálja, milyen készségekkel, képességekkel és tudással rendelkeznek a controllerek. Bár a jelen kutatás ezt nem érintette, a fókuszcsoporthoz és a vezetői interjúk visszatérő témája volt, hogy az azonosított szerepek mögött sokszor **eltérő személyiség típusok** rejtőzhetnek, **eltérő képességekkel**. Az adatszolgáltató szerep más controlleri képességeket igényel, mint a tanácsadói szerep. Tanácsadói szerepet csak olyan controller tölthet be a vállalatában, aki egyrészt az üzleti területek működését átlátja (a controller üzleti tudása) és az analitikus gondolkodás mellett összefüggésekben, előre látóan tud gondolkodni.

Alkalmas lehet e ugyanaz a személy a tanácsadói és adatszolgáltatói szerep betöltésére? A kutatás előfeltevése szerint igen, hiszen a modell nem a személyiségjegyekkel és képességekkel magyarázza a controller szervezeti szerepét, hanem az MKR jellemzőivel. Nem tagadva a controller személyének befolyását és az ebből eredő korlátokat, véleményem szerint ugyanaz a személy több szerepet is betölthet. Akár egyszerre, akár időben egymás után.

Pár száz fő munkavállalóval rendelkező szervezetekben egyébként sincs akkora controlling apparátus, hogy a különböző szerepek az egyén szintjén szétváljanak. *“Kisebb cégek ezt nem engedhetik meg maguknak. Egy személyben kell, hogy csinálja a controller: a rendszerből ki kell nyernie az adatokat, kommunikálnia kell az üzleti területekkel és együtt kell gondolkodnia.”*

A szerepváltásról a legtöbb controller munkahelyváltás kapcsán számolt be: *“Hiába próbáltam volna az új helyen az előző munkahelyi tapasztalataim alapján menni tovább. Annak a(z új) cégnek volt vagy 15 éves lemaradása. Nekem is vissza kellett menni a piramis aljára, mert egyszerűen nem volt pontos adat.”* Ezen idézet megerősíti az LVPLS modellben feltüntetett **kapcsolatok irányultságát**. Eszerint alapvetően az MKR jellemzői befolyásolják a controller vállalatban betöltött szerepét. Hiába volt egy controller korábbi vállalatában javaslattevő, tanácsadó szerepben, ha az új szervezetben hiányoznak ennek a rendszerszintű lehetőségei, akkor ez őt is más szerepbe kényszeríti.

Minél kiforrottabb rendszereket működtet egy szervezet, vélhetően annál erősebb a controller szerepének MKR általi meghatározottsága. Talán az egyik legszebb controlleri feladat - annak minden nehézségével együtt – ha valaki újonnan építhet ki egy controlling rendszert. Ekkor a rendszerépítő alapvetően befolyásolja az MKR vizsgált jellemzőit, ami azonban visszahat arra, hogy a felsővezető miként ítéli meg az épített rendszer és az információk hasznosságát, s rendszerépítő szerepét a vállalati működésben. Az egyik felsővezető eképp összegezte az újonnan kialakított MKR rendszer controllerek szerepére gyakorolt hatását: *“Itt azért okos fiúk ülnek. Megvan a staff egy gondolkodó controllinghoz. Az a kérdés, hogy mennyi idő lesz, amíg eljutunk oda, hogy olyan az adatpontosság, hogy ezeket a munkákat, elemzéseket és következtetéseket is meg tudják csinálni.”*



## 7 KÖVETKEZTETÉSEK

---

Korábbi kutatások számos olyan tényezőt meghatároztak, melyek az MK rendszerek kialakítását és a controllerek szerepeit befolyásolják. Az előző fejezetben bemutatott kutatási modell a kiválasztott tényezők közti többszörös és szimultán kapcsolatokat mérte, s magyarázta. Mind a controlleri szerepeket, mind pedig az ok-okozati hatásokat gyakorló szakemberek segítségével tovább elemeztem, értelmeztem, alternatív magyarázatokat is keresve. Ezen záró fejezet ezeket az eredményeket összegzi, következtetéseket von le, s mindezt összeveti a korábbi kutatási eredményekkel. Zárásként a kutatás korlátait mutatom be és kitekintek a jövőbeli lehetséges kutatási irányokra.

### 7.1 Főbb tudományos eredmények

---

A disszertáció a controlleri szerepek azonosítását és a menedzsmentkontroll rendszerekkel való kapcsolatának feltárását célozta. A kutatási eredmények azt mutatják, hogy a controlleri szerepek két különböző, egymástól független (egymásra merőleges) dimenzióban mérhetők. Az egyik dimenziót a bevonás mértéke, a másikat az elemzés szintje képezi. A bevonás mértéke a klasszikusan alkalmazott tipológiának feleltethető meg, miszerint a controller vagy adatelemző vagy javaslattevő, tanácsadó. A másik dimenzióban aszerint differenciálódnak a szerepek, hogy a controller operatív vagy stratégiai elemzéseket végez.

Az első hipotézis alapvetően az első dimenzióhoz kapcsolódó szerepekhez köthető. A **H1a hipotézist az adatok igazolták**. A változó értékei ugyanis azt mutatják, hogy a controllerek döntéshozatalba történő bevonása megfigyelhető, nagy átlagot tekintve a controllerekre továbbra is inkább a számok előállítójaként tekintenek a felsővezetők. A stratégiai folyamatokba történő bevonás kapcsán hasonló megállapítás tehető: sok vállalatban a controllerek valóban aktív szerepet játszanak a stratégiaalkotásban és annak megvalósításában, de a felsővezetők általános megítélése szerint ez a controllerek kisebbségére jellemző (**H1b hipotézis** igazolása). Érdekes módon a bevonás mértékének megítélése független attól, hogy napi operatív munkáról és stratégiai folyamatokról van szó.

A szakirodalom sok esetben a **hagyományos adatszolgáltató szerep** eltűnését hangoztatja. Jelen kutatás eredményei azt mutatják, hogy ez a szerep nagyon is élő. Még

mindig ez a leginkább jellemző controlleri szerep (a felsővezetői vélemények alapján), s ami talán még fontosabb: **ez a szerepkör egyre gazdagodik**. Bár az informatikai megoldások széles körű alkalmazása számos téren megkönnyíti a controllerek munkáját, de ez nem jelenti azt, hogy az adatszolgáltatási tevékenység kiüresedett. Az informatikai megoldásokkal átszőtt, IT rendszerekbe ágyazott MKR új feladatokat generál az adatszolgáltató controllereknek. Az adatok megbízhatóságának és konzisztenciájának megteremtése érdekében a controllerek folyamatszabályozóvá válnak. Az üzleti egységek általi adatbevitelt sok esetben a controller felügyeli.

A **szerepérettség koncepciója** szerint az adatszolgáltatásban jól teljesítő controllerek 'előrébb léphetnek' és mélyebb elemzésekkel és javaslattevésével kezdhetnek el foglalkozni. Ez a szerepérettségi koncepció számos vállalatra igaznak bizonyult, de a klaszterelemzés feltárt egy olyan vállalati csoportot (3-as klaszter), ahol az átlagosnál erősebb tanácsadói szerep előzmények nélküli, hiszen az adatszolgáltatásban nem erős a controlling. A fókuszcsoporthoz és az egyéni interjúk során feltárt magyarázó faktorok arra utalnak, hogy alapvetően érzékelés, beállítódás és egyéb magatartási okai vannak a 3-as klaszter létezésének. Következésképpen, a felsővezetők érzékelése szerint ugyan kiválthatja a controller partneri szerepe a hagyományos szerepeket, de legtöbb esetben inkább egymás kiegészítéséről van szó.

A kutatás egyik fontos következtetése, hogy a vizsgált **tanácsadói**, partneri **szerep** tartalma **erősen korlátozott**: a javaslattevés valódi területei, témái jóval szűkebbek mint ahogy korábbi elemzések szerint az feltételezhető lenne. A felsővezetők nem azt várják a controllerektől, hogy önálló válaszokat adjanak a felmerülő működési problémákra, hanem sokkal inkább azt, hogy egyfajta semleges pozícióban ők legyenek azok, akik a **gazdasági józan ész**t képviselik a döntési folyamatokban.

Az MKR valamennyi mért jellemzője közül az **MK eszközök** használata jelzi előre leginkább, hogy mennyire fejlett egy vállalat MK rendszere (**H2a és H2b hipotézisek** igazolása). A '**bővülés koncepciója**' azt mutatja, hogy csak azok a vállalatok alkalmaznak innovatív MK eszközöket, melyek egyben a hagyományos eszközök intenzív használói is. Ugyanakkor a hagyományos eszközöket intenzíven használó cégek nem feltétlenül lépnek tovább. Nem feltétlenül van szükséges bonyolultabb technikákra, sok esetben az olyan egyszerű megoldások is kielégítik a vezetői igényeket, mint az önköltségszámítás.

Az IT eszközök intenzív használata szignifikáns pozitív hatással van a beszámolási gyakoriságra (**H2c hipotézis** igazolása), de önmagában nem javítja az MKR egyéb információs jellemzőit (**H2d hipotézis** cáfolata). Ebben a tekintetben az innovativitásnál sokkal fontosabb a bevezetett rendszerek integritása, amit viszont ez a változó nem mért.

Az elemzés központi része az MK kapcsolatát vizsgálta a szerepekkel. A kutatási eredmények azt mutatják, hogy a *“formális, információ alapú rutinok és eljárások”* – ahogy Simons (1994, p.5.) definiálja az MKR-t – összefüggésben állnak a controllerek által betöltött szerepekkel. A statisztikai elemzés rávilágított arra, hogy az MKR és a szerepek közti kapcsolat a különböző szerepek esetén más és más természetű: a különböző szerepek az MKR különböző jellemzőivel állnak kapcsolatban és a kapcsolatok erőssége is eltérő az egyes szerepek esetében.

Az adatszolgáltató szerep esetében erősebb, a tanácsadó esetében gyengébb kapcsolatok fedezhetők fel (**H3a és H3b hipotézisek** részleges cáfolata). A nem pénzügyi és a külső adatok szolgáltatása közvetlenül vagy közvetve, de támogatja a controller tanácsadói szerepét (a kapcsolatok szignifikánsak, de gyengék). A visszajelzések azt mutatják, hogy ezen típusú adatokat sok vállalatban nem a controllerek gyűjtik és kezelik, csupán elemzéseikben felhasználják. A gyenge kapcsolaterősséget részben ez is magyarázza.

Az MKR hatása, mint mediátor változócsoporthoz az MKR és a szerepek közti kapcsolatot hivatott erősíteni (H4a, H4b, H4c). Az MKR hatásának mérése során az eredmények azt mutatták, hogy a felsővezetők a beszámolási rendszer leggyengébb láncszemének a controllerek személyes hozzáadott értékét látják, továbbá a 'jó beszámolási rendszer' egységesen nehezen definiálható, mivel a jóság követelményei részben egymástól függetlenek, részben egymásnak ellentmondóak. A faktorelemzés két, egymástól független dimenzióként azonosította a beszámoló formai jellemzőit és a 'beszámoló lelket'. A beszámoló formai jellemzőit leíró dimenzió egymásnak ellentmondó (bipoláris) változókat egyesít, úgy mint a felhasználóbarátság és a tartalmi követelmények teljesítése.

A 'beszámoló lelket' vagy maga az adat adja (megbízható, pontos adatok formájában) vagy a controller, személyes hozzáadott értéke. A teljes mintát tekintve ezek is egymással ellentétesen mozgó változók. A szembenállás lehetséges oka ez utóbbi esetben az eltérő vezetői fókusz, míg az előbbi esetben (beszámolókkal kapcsolatos formai követelmények esetében) inkább egyfajta trade-off-ról van szó.

A szerepekkel való kapcsolat szempontjából a fenti dimenziók közül a 'beszámolók lelke' a legérdekesebb. A megbízható adat, mint a beszámolók lehetséges 'lelke' az adatszolgáltató szerep előzménye. Ha megbízhatóak az adatok, a vezetők gyakrabban használják az adatokat a döntéshozatal és a vállalati teljesítményértékelés során is. Hasonlóképpen a beszámolási gyakoriság is pozitív kapcsolatban van az információ üzleti felhasználásának valószínűségével (**H4b hipotézis**), mely a következő lépésben szintén a controller adatszolgáltató szerepét erősíti.

A controllerek személyes hozzáadott értéke (mint a 'beszámolók lelke' dimenzió másik változója) mediátor változóként erősíti a külső fókuszú adatok és controller tanácsadó szerepe közti kapcsolatot. Bár a külső fókusz és a tanácsadói szerep közti közvetlen út nem szignifikáns, a közvetett út igen: a külső fókuszú adatok felhasználása az elemzésekben lehetővé teszi, hogy a controllerek valódi hozzáadott értéket teremtsenek (**H4a hipotézis**), mely következő lépésben támogatja az ő tanácsadó szerepüket (**H4c hipotézis**).

A controllerek személyes hozzáadott értékét más modellbe bevont és nem bevont változók is befolyásolják. A modellbe bevont változók közül ilyen befolyásoló faktor az MK eszközök használatának intenzitása: a több MK eszközt használó controller több hozzáadott értéket képes generálni a beszámolóiban.

Az elemzés további tárgya volt a controlleri munkának egy ritkán vizsgált jellemzője, a controlling szervezeti egység betagozódása a szervezeti hierarchiába. Habár a controlling egység hierarchiában elfoglalt helye és a controlleri szerepek közti összefüggés nem rajzolódott ki, fontos moderátor változónak bizonyult. A controlling szervezet alacsony hierarchikus besorolása valóban gátolja, hogy a controllerek tanácsadók legyenek vállalatukban (**H5 hipotézis**), s ugyanez a moderáló hatás az adatszolgáltató szerep esetében is érvényes. Ezt a moderáló hatást részben magyarázza az a tény, a felmérés a felsővezetők észlelésén alapul, s a hierarchiában alsóbb szintű egységek kevesebb felsővezetői figyelmet kapnak: túl távol vannak egymástól ahhoz, hogy a felsővezető lássa, értékelje a controllerek munkáját, függetlenül attól, hogy milyen szerepet töltenek be a szervezetben.

A kutatás célja a controllerek szerepének mélyebb megértése volt. A kidolgozott statisztikai modellbe bevont változók a tanácsadói szerepkört leíró változók szórásának 57%-át magyarázzák. Az útelezésben nem szereplő, nem mért tényezők magyarázzák

a maradék 43%-ot. A fókuszcsoporthoz megbeszélések és interjúk következtetése, hogy ezen modellen kívüli változók (mint például a vezető vezetési stílusa, képességek és kompetenciák mind vezetői, mind controlleri oldalon) jellemzően 'soft' természetűek és jelentős magatartásbefolyásoló hatással bírnak.

## 7.2 Kutatási eredmények a szakirodalom tükrében

---

A kutatások jelentős része a már meglévő rendszerekkel foglalkozik (Choudhury, 1988). Hasonlóképpen az MK kutatók is a meglévő kontrollrendszereket vizsgálják és kevesebb figyelmet kapnak azon vállalati szituációk, ahol nincs igazán formális menedzsmentkontroll, illetve nincs controller. Ugyanakkor e 'szervezeti hiányok', mint például a formális MKR vagy a controller hiánya szintén informatív lehet.

A **2-es klaszter vállalatai a 'szervezeti hiányt'** testesítik meg: felsővezetőik értékelése a controlleri szerepek teljes hiányáról árulkodik, s ezzel egyidőben nagyon szegényes a használt MK és IT eszközök köre. A menedzsmentkontroll rendszerek hiányát Choudhury (1988), majd Taipaleenmäki (2014) különböző okokkal magyarázta. Az MKR hiánya lehet 'kóros' (vezetői hiba eredménye), lehet szándékos (tudatos döntés eredménye). Mind a kóros, mind a szándékos hiány hátterében számos ok állhat.

A 2-es klaszter vállalataiban az MKR és a controlleri szerep hiánya mögött leginkább szükség alapú (kóros) vagy lehetőség alapú hiány áll, illetve bizonyos esetekben bizalom vagy ún. konstruktív ambivalencia miatti hiány feltételezhető. Szükség alapú hiány esetében a felsővezetés egyszerűen nem érzi szükségét controller alkalmazásának, mert például túl kicsi a vállalat, illetve alacsony komplexitású a működés. Ha a felsővezetők szükségesnek is érzik a formális MK fejlesztését, a gazdasági és egyéb működésbeli tényezők (úgy mint a rendszer relatív magas költségei vagy a hiányzó tudás a szervezetben belül) meggátolják a controlleri funkció kialakítását (lehetőség alapú hiány). Ugyanakkor az ilyen szervezetekben a controlling-jellegű tevékenységeket gyakran elvégzik más munkavállalók, sok esetben az ún. pénzügyesek.

A formális rendszerek szándékos távoltartásával a klaszterbeli vállalatok vezetői tudatosan egyfajta rugalmasság megteremtésére is törekedhetnek, igazodva a turbulens környezethez (szervezeti hiány, mint konstruktív ambivalencia). Avagy sok esetben azt gondolhatják, hogy egy formális MKR bevezetése a beosztottakba vetett bizalom elleni támadás lenne (szervezeti hiány, mint a bizalom jele). Ezen esetekben az emberi

tényezők, úgy mint a felsővezető személyisége fontos szerepet játszik, s jellemzően nem a kontroll hiányáról van szó, hanem arról, hogy a formális MK helyett más típusú kontrollmechanizmusok dominálnak. Taipaleenmäki (2014) hozzáteszi, hogy ezen vállalatokban a formális MK hiánya nemcsak más típusú kontrollmechanizmusok meglétét feltételezi, de a jó működéshez igazából szükséges egy ilyen típusú gondolkodás akkor is, ha ez formális rendszerek építésében nem is jelenik meg.

A 2-es klaszter ellenpontjaként az 1-es klaszter vállalatai az MK és az IT eszközök intenzív felhasználói, gyakran riportolnak és a beszámolóikban az információk köre széles. A felsővezetők valamennyi controlleri szerephez kapcsolódó változó kapcsán magas értékeket adtak.

Korábbi kutatások különböző szereptípusokat azonosítottak. Kutatásomban e korábbi tipológiák egyikét se vettem át, hanem a vizsgált szerepeket a változók faktorelemzése alapján határoztam meg. Az első faktort a controllerek bevonásának mértékeként értelmeztem, melyhez kapcsolódóan két szerepet azonosítottam: a controller mint adatszolgáltató (bevonás mértéke alacsony) és mint tanácsadó (bevonás mértéke magas).

A kutatás további szakaszában, a fókuszcsoporthoz és az egyéni interjúk keretében ezen szerepek mélyebb értelmezésére, mibenlétük megértésére törekedtem. Az adatszolgáltatói szerep bővülésével kapcsolatos eredmények összhangban vannak a hibridizáció koncepciójával. Granlund (2011) állítása szerint a controllerek hibridizálódásának oka, hogy egyre több IT ismeretre van szüksége a controllereknek. A szükséges IT kompetenciákat sok esetben (gazdaság)informatikusokkal oldják meg a controlling szervezeten belül, de a folyamatszabályozás (például az adatok bevitele, kezelése kapcsán) a controllerek feladatkörévé válik, s az adatszolgáltatói szerep szerves részévé válik.

A kutatás eredményei azt mutatják, hogy a controller tanácsadói szerepe az üzleti folyamatok támogatásának csak bizonyos részeire korlátozódik. Hasonló következtetésre jutottak német kutatók, miszerint a controlleri hozzájárulás fő területe a vezetők költségtudatosságának javítása, forráselosztás és ellenőrzés (Wolf, Weißenberger, Wehner, & Kabst, 2015). A vezetők által bevont, partnerként együttműködő controllerek a belső szervezeti hatalmi viszonyokat némiképp átrajzolják, de ez a változás nem elsősorban az üzleti problémák megoldásának mikéntjére vonatkozik. A controllerek jellemzően nem szolgálnak kész megoldásokkal az üzleti problémákra. Tanácsadói

szerepük sokkal inkább arra vonatkozik, hogy „a vezetőket megfontoltabbá és magabiztosabbá tegyék, hogy azok a szervezeti célokkal összhangban cselekedhessenek” (Windeck, Weber, & Strauss, 2013, p. 620).

Mindez azt jelenti, hogy a controllerek felelősségi köre itt szűkebb a korábban hangoztatottnál. A controllerek valóban lehetnek partnerek a vezetői döntéshozatalban, annak támogatásában, de csak a fent említett területekre vonatkozik az együttműködés. A bevonás ezen korlátozott formája Simon és társai (1954) által definiált szerepek közül sokkal inkább a ‘figyelemirányító’, mintsem a ‘problémamegoldó’ szerepnek felel meg.

A legtöbb szerep egyidejű megléte az első klaszter vállalatokra jellemző. Ezen cégek controllerei Sathe (1983) besorolása szerint **’erős controllerek’**, míg a Burns and Baldvinsdottir (2005) hibrid controllereknek nevezik őket, mert mind a kontroll, mind a döntéstámogató típusú tevékenységek jellemzők rájuk. Sok kutató állítja, hogy az adatszolgáltató és a tanácsadó szerep egymást kizáróak (Granlund & Lukka, 1998; Maas & Matějka, 2009; Loo, Verstegen, & Swagerman, 2011). A minta 35%-át kitevő 1-es klaszter léte azonban azt bizonyítja, hogy ezen szerepek mindegyike egyidejűleg megtalálható bizonyos vállalatokban.

Ugyanakkor még mindig kérdés, hogy a különböző szerepeket egy személy el tudja látni vagy az 1-es klaszter vállalataiban ezen szerepek és feladatok elválnak az egyének szintjén (’osztott controller’ Sathe terminológiájában)? A szerepek megosztására csak akkor van lehetőség, ha a szervezetben több controller is dolgozik egyidejűleg, ami inkább a nagyobb vállalatok jellemzője. Habár a nagyvállalatok közel fele (44%-a) az 1-es klaszterben van, a klaszterbeli vállalatok 80%-a így is közepes méretű, sok esetben 1 főes controllinggal. Ez viszont arra utal, hogy a többes szerepek ellátása egy személyre hárul. Ezen ’erős controller’ jellemzője, hogy *„megtartja függetlenségét miközben aktívan hozzájárul az üzleti döntésekhez is”* (Sathe, 1983, p. 1).

Az erős controller nemcsak adatokkal látja el az üzleti területeket, hanem együtt is él és gondolkodik velük. Azaz a hagyományos adatszolgáltató szerepet kiegészíti a tanácsadói szerep. A controlleri felelősségi kör növekedése (a felelősségi kör változása helyett) az amerikai pénzügyi szakmai szervezet legutóbbi jelentésének is kulcstémája (Desroches & Lawson, 2013).

A controlleri szerepek magyarázatára felállított útmodellben két független változó volt, az **MK és az IT eszközök használatának** intenzitása, melyek a beszámolási gyakoriságot és a rendelkezésre bocsátott információk körét befolyásolják a modell szerint. A korábbi, az IT és az MKR kapcsolatára vonatkozó kutatásokkal összhangban a kapcsolatok korlátozottak (Scapens & Jazayeri, 2003; Teittinen, Pellinen, & Järvenpää, 2013), holott erős kapcsolatot vártam. Az IT és az MKR bizonyos jellemzői közti kapcsolatok hiányának okát abban látom, hogy a kutatás közepes méretű vállalatokra fókuszált, melyek még mindig azzal vannak elfoglalva, hogy a belső pénzügyi adataikat hatékonyan tudják kezelni és eljuttatni vezetőikhez.

Az MK eszközökkel kapcsolatban az irodalom az újabb, innovatívabb technikák növekvő jelentőségét hangsúlyozza (Hyvönen, 2005). Kutatásom eredményei azonban részben mást mutatnak. Mind a hagyományos, mind az újabb MK eszközök használati gyakorisága nagyon hasonló ahhoz, mint amit a Versenyképesség Kutatás korábbi, 2009-es felmérésében mértek (Wimmer & Csesznák, 2012). Sőt, a sereghajtó Balanced Scorecard népszerűsége jelentősen csökkent (22,1%-ról 16,9%-ra).

A használati rátákban az 1990-es évek végén bekövetkező hasonló csökkenést Dankó és Kiss (2006) a hazai vállalatok tanulásával magyarázta. Véleményem szerint egyszerűen arról van szó, hogy számos közepes méretű vállalatnak nincs szükséges az újabb, innovatívabb eszközökre, igényeiket a hagyományos módszerek is kielégítik. Egy kisebb gyártó vállalat, mely költségeinek többségét a fizikai termék előállítása során realizálja, megelégedhet egy egyszerű termékköltségszámítással, s nem feltétlenül van szüksége bonyolult és költséges folyamatköltségszámításra. Ez a feltevés Choudhury (1988) által megfogalmazott elmélethez, az MKR szükség alapú hiányának elméletéhez vezet vissza.

Bodnár (1999), Dankó és Kiss (2006) elemzése szerint a vállalatok MK eszköztárát a vállalati méret szignifikánsan befolyásolja. Jelen kutatás eredményei azt mutatják, hogy a méret hatásának jelentősége csökkent. Bár számos, az MKR jellemzőit mérő változó értéke még mindig szignifikánsan eltér a különböző méretű vállalatok között, de különbség kicsi és nem minden jellemző tekintetében áll fenn.

A fejlett MK eszközök intenzív használata erősen befolyásolja az MKR információs jellemzőit: jobb eszközellátottságú vállalatok nagyobb valószínűséggel képesek vezetőik számára szélesebb körű információkat nyújtani. A kapcsolat erős, de talán jogosan merülhet fel az a kérdés is, hogy miért nem tökéletesen korrelálnak ezek a változók?



Valamely változót befolyásoló faktorokat nem lehet tökéletesen lefedni egy tanulmányban, mindig maradnak modellen kívüli tényezők. A külső környezeti hatások mellett egy nagyon fontos belső befolyásoló faktort szeretnék kiemelni: magukat a vezetőket. Mit szeretnének ők a riportokban látni és milyen gyakran? Ha a vezetők részéről nincs igény a vállalat külső környezetére vonatkozó, nem pénzügyi információk gyakori bemutatására, akkor a controllerek nem teszik be ezeket a beszámolókbba, még ha meg is van a megfelelő eszköztáruk.

Chenhall (2003), a kontingencialista MK irodalom kiemelt szerzője arra hívta fel a figyelmet, hogy az MKR jellemzőit, mint például a nyújtott információkat vagy a használt eszközöket függő változóként használni problémás lehet. Ennek oka, hogy bizonyos szervezeti tagokat vagy egész szervezeteket (például leányvállalatokat) köteleznek bizonyos MK eszközök használatára vagy információk továbbítására, még akkor is ha ők azt nem tartják hasznosnak.

Az eszközök használatának gyakorisága mellett a hasznosságot is érdemes lehet mérni. A hasznosság mérése az eszköz jelentőségéről is információt ad. Magas alkalmazási ráta és alacsony hasznosság például arra utalhat, hogy az eszköz idejétmúlt és már nem felel meg a használók elvárásainak (Joshi, 2001; CIMA, 2009). Az eszközhasználat és a nyújtott információk használatának mérése mégis érdekes lehet a hasznosság mérése nélkül is. Ahogy Gerdin (2005) megfogalmazta: *“Logikus dolog a vezetői számviteli rendszereket az alapján jellemezni, amit a vezetőknek nyújtani tudnak. Végül is csak azokat az információkat tudják segítségül hívni a célelérés során, amik rendelkezésükre állnak.”* (Gerdin, 2005, p. 113). Ezen logikát követve kutatásomban az információk és az eszközök pénzügyi vezetők által értékelt hasznosságát nem mértem. Az MKR hasznosságát a felsővezetői válaszok alapján ítéltam meg.

A felállított modellben az MKR információs jellemzőitől alacsony útegyütthatók vezettek a controller tanácsadói szerepéhez. Ennek több oka van. Egyrészt a modell szükségszerűen nem foglal magában számos befolyásoló faktort, mint például a vezetők vezetési stílusa, végzettsége és szakmai tapasztalatai, személyisége. Másik ok az eltérő érzékelésekben rejlik: míg az MKR jellemzőit a pénzügyi vezetők válaszai alapján mérte a modell, a függő változóként szereplő szerepeket az első számú vezetők válaszai alapján. Az eltérő észlelések jelentőségére hívja fel a figyelmet az Institute of Management Accountants (IMA) legutóbbi beszámolója is, mely a controlleri hozzájárulás

megértésének és kommunikációjának hiányával magyarázza a CFO-k és a CEO-k eltérő észlelését (Desroches & Lawson, 2013).

Disszertációmban azt kutattam, hogy a formális MKR jellemzői vajon befolyásolják-e a controlleri szerepeket és ha igen, akkor hogyan. A felállított modell érvényességének vizsgálatakor fontos kérdés, hogy a kutatási kérdés mögött rejlő **ok-okozati összefüggés iránya** e a domináns. Inkább az MKR befolyásolja a controlleri szerepet vagy fordítva, inkább a controller rendszeralakító hatása nagyobb? Kétség nem fér hozzá, mindkét irányú összefüggés indokolható és mindkét irányú összefüggésre vonatkozóan vannak kutatási eredmények. Az összefüggések bonyolultságára hoz példát egy német tanulmány, mely szerint a bevont controllerek *„képesek javítani a nyújtott pénzügyi információk minőségét”* (Wolf et al., 2015, p. 39). Az MKR információs jellemzőinek változása pedig visszahat a controller szerepére.

A statisztikai elemzéseket követően készített interjúk megerősítették azt az állítást, miszerint a szerepek MKR-re gyakorolt hatása sokkal inkább az adott vállalat MKR fejlesztésének kezdeti szakaszára jellemző. Egy viszonylag stabil, már régebb óta működő MKR sokkal inkább hat a működtető érzékelt szerepére. A hatások természete ciklikus, a vállalat aktuális helyzetétől függ, hogy éppen melyik irány a domináns. A jelenlegi útelemzési modellek ugyanakkor csak egy irány szimultán mérésére és számszerűsítésére alkalmasak.

A dominánsan vizsgált irány a kutatók funkcionista vagy interpretatív megközelítésén is múlik. Kutatásom funkcionista szerepmoddellen alapult, s ezért nem vizsgálta, hogy az egyén (a controller) miként változtatja meg a szerepét (mint szervezeti normákat). Ezen irány vizsgálata sokkal inkább az interpretatív megközelítésű kutatások sajátja, melyek azt vizsgálják, hogy a controlleri szerep újradefiniálása miként változtatja meg a vizsgált szervezet menedzsmentkontroll rendszerét (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013).

A kutatás számos tekintetben hozzájárul a szakirodalom bővüléséhez. A disszertáció a controllerek szervezeti szerepeivel kapcsolatos legaktuálisabb kérdéseket vizsgálja. A CIMA (2009b) szerint három téma foglalkoztatja leginkább a gyakorló szakembereket: az MKR IT támogatása, az információk, adatok minősége és a controlleri hozzájárulás mértékének megértése. A kutatási modell ezeket a kritikus témákat kapcsolta össze, számszerűsította, s értékelte a köztük és a controlleri szerepek közti összefüggéseket.

A munka célja a controllerek szervezeti létének jobb megértése volt, melynek keretében jellemezte a controllerek üzleti folyamatokba történő bevonásának mértékét, az MKR vezetői tevékenységre gyakorolt hatását és a controllerek szervezeti hierarchiában elfoglalt helyének jelentőségét.

Számos, a nemzetközi szakirodalomban is felvetett hipotézist igazolt a kutatás. Emellett pedig feltárt és magyarázott olyan összefüggéseket, melyeket korábbi kutatások nem vizsgáltak vagy azok ellentmondásos eredményeket adtak. Fő tudományos eredményként a controlleri szerepeket befolyásoló faktorok hatását szimultán mérni képes komplex modell szolgál.

A szervezet és menedzsment kutatók vitatkoznak arról, hogy a tudományos kutatásokban fontos szempont e gyakorlati hasznosíthatóság. Az erős elméleti alapokon nyugvó elemzés és értelmezés nehezen összeegyeztethetőnek tűnik azzal a követelménnyel, hogy mindezt a mindennapi vállalati gyakorlatban hasznosítani tudják. Éppen ezért a tudományos munkát és publikációkat meg kell különböztetni a gyakorlat-orientált írásoktól (Balaton, 2013). Ugyanakkor a menedzsmenttan gyakorlat-vezérelt tudományág, így a kutatókkal szemben is jogos elvárás, hogy bizonyos mértékig kapcsolódjon munkájuk a mindennapi vállalati élethez.

A gyakorlat és az elmélet kapcsolatának fenti dilemmája a menedzsmentkontroll területén is sokszor felmerül. Sok esetben hangoztatott elvárás, hogy a tudományos MK kutatás eredményei beépíthetők legyenek a gyakorlatba, holott e területre is igaz, hogy a kutatási eredmények nehezen lefordíthatóak praktikus tanácsokká (Baldvinsdottir et al., 2010).

Mindezek ellenére jelen disszertáció egyik fontos törekvése e jogosan elvárt kapcsolat fenntartása volt. Gyakorló szakembereket foglalkoztató témát dolgozott fel, melyeket gyakorló szakemberekkel vitatott meg. Tette mindezt a korábbi elméletekre és kutatási eredményekre támaszkodva.

### 7.3 A kutatás korlátai és további kutatási irányok

---

A kutatás eredményeinek értelmezésekor annak számos korlátjára is tekintettel kell lenni.

Egyrészt, a kérdőíves felmérés Magyarországon működő vállalatokra vonatkozik, melyek többsége közepes méretű, feldolgozóipari túlsúllyal. Az új technológiák kihasználásán alapuló, más üzleti modellekkel dolgozó vállalatok MKR-jei ettől eltérő sajátosságokat mutathatnak (Löfsten & Lindelöf, 2005), mások lehetnek a tipikus vezetői problémák, az információigény, mely hatással lehet a controlleri szerepekre.

Éppen ezért a kutatási eredmények nehezen általánosíthatók más régiók és az ún. high-tech és new-tech szektor cégeire. Az eredmények a közép-kelet európai régió hagyományos iparágaira általánosíthatóak, ahol a controlleri szakma fejlődése hazánkéhoz hasonlatos.

Másrészt, a kutatás középpontjában a formális MK rendszerek álltak, ahol a gyakori beszámolás és a kiterjedt információszolgáltatás pozitív, kívánatos dolog. Ez akkor van így, ha a kitűzött célok elérését gyakran és precízen mérik, értékelik (szoros kontroll) és ezt kommunikálják a munkavállalók felé (formális kontroll). De ez e megközelítés a kontrollnak csak az egyik lehetséges formája. A kutatási modell nem értékeli a laza, informális kontroll típusok jelenlétét. Szándékosan csak a formális kontroll elemekre koncentrált: azaz azon MK elemekre, melyek kiépítése és működtetése a controller feladata.

Harmadrészt, habár az LVPLS modell így is nagy, számos, az MKR-t és a controllerek szerepét befolyásoló faktor kimaradt a modellből. A kihagyott faktorok egy részét más kutatók vizsgálták. Így például a független vállalatok controllereinél a bevonás mértéke nagyobb, mint a függő (vállalatcsoport részét képező) vállalatok controllereinek esetében (Yazdifar & Tsamenyi, 2005). Az instabil piaci környezet, a pénzügyi információk iránti magasabb igény szintén növeli a controllerek bevonásának valószínűségét (Sathe, 1982).

Más, jellemzően nehezen számszerűsíthető magatartási faktorokat már kevésbé vizsgáltak a kutatók. Egy német kutatás e kutatási rést igyekezett pótolni, amikor két fontos, a controlleri szerepet befolyásoló 'soft' tényezőt bevont a modelljébe: a controller személyes hajlandóságát (attitűd) arra nézve, hogy a vezető partnere legyen, illetve a vezető elvárásait. Az eredmények azt mutatják, hogy a vezetők elvárásnak nagyobb hatása van a controlleri magatartásra, mint a controlleri attitűdnek. A controller

viselkedése és hozzájárulása közti összefüggés pozitív a vezetők véleménye alapján (Wolf et al., 2015).

Az útmodell alacsony útegyütthatói is arra utalnak, hogy ezek a kevésbé kutatott magatartási elemek fontos szerepet játszanak és további vizsgálatot igényelnek. Az attitűdök és normák mellett a személyes kapcsolatok befolyása is további kutatás tárgya lehet.

A további kutatások az itt leírt eredményeket számos tekintetben tovább tudják fejleszteni. A modellbeli változók kiegészítésével vagy lecserélésével a fent említett magatartási elemek – legalább részben - bevonhatók a modellbe. Kvalitatív kutatás keretében további befolyásoló tényezők feltárására kerülhet sor. Egy longitudinális elemzés pedig a leírt összefüggéseket erősítheti, elmélyítheti azáltal, hogy az MKR és a controlleri szerepek közti összefüggést folyamatában vizsgálja.

## 8 HIVATKOZÁSOK

---

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review*, 40(1), 2–27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00059-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00059-2)
- Abernethy, M. A., & Guthrie, C. H. (1994). An Empirical Assessment of the ‘Fit’ Between Strategy and Management Information System Design. *Accounting & Finance*, 34(2), 49–66.
- Ahrens, T. (2008). Overcoming the subjective–objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2–3), 292–297. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.03.002>
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2000). Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9(4), 477–498. <https://doi.org/10.1080/09638180020024070>
- Ambrus, T., & Lengyel, L. (2011). *Humán controlling eszközök a gyakorlatban*. Complex E-book.
- American Accounting Association. (1972). Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting. *Accounting Review*, 47(4), 1–13.
- Anderson, S. W., & Widener, S. K. (2006). Doing Quantitative Field Research in Management Accounting. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 319–341). Elsevier.

- Angelakis, G., Theriou, N., & Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87–96. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2010.02.003>
- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2006). *Management Control Systems* (12 edition). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School.
- Anthony, R. N. (1988). *The management control function*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony R. N., & Govindarajan V. (2009). *Menedzsmentkontroll-rendszerek*. Budapest: Panem.
- Babbie, E. (2009). *The Practice of Social Research* (12th edition). Belmont, Calif: Cengage Learning.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7–8), 675–698. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00102-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00102-2)
- Balaton K. (2013). Relevancia és elméleti megalapozottság a vezetéstudományi kutatásokban. In Budapesti Corvinus Egyetem Közgazdaságtan és Gazdaságelemzés Tanszékének munkatársai, *Matematikai közgazdaságtan: elmélet, modellezés, oktatás: Tanulmányok Zalai Ernőnek* (pp. 485–492). Budapest: Műszaki Könyvkiadó.
- Balaton, K., & Dobák, M. (1982). Mennyiségi és minőségi módszerek alkalmazása az empirikus szervezetkutatásban. *Egyetemi Szemle*, 4(1-2), 87–100.
- Baldvinsdottir, G., Burns, J., Nørreklit, H., & Scapens, R. W. (2009). The management accountants' role: conclusions. *Financial Management*, 33–34.

- Baldvinsdottir, G., Mitchell, F., & Nørreklit, H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. *Management Accounting Research*, 21(2), 79–82. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.006>
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research - whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 97–126. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Becker, D. A. (2004). Jenseits des kerns des controlling: Management accounting as social and institutional practice. *Controlling und Management*, 48(2), 95–107. <https://doi.org/10.1007/BF03251399>
- Becker, W., & Baltzer, B. (2009). *Controlling - Eine instrumentelle Perspektive* (Vol. 162). Bamberg: Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge.
- Berry, A. J., Coad, A. F., Harris, E. P., Otley, D. T., & Stringer, C. (2009). Emerging themes in management control: A review of recent literature. *The British Accounting Review*, 41(1), 2–20. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2008.09.001>
- Birnberg, J. G., Luft, J., & Shields, M. D. (2006). Psychology Theory in Management Accounting Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. Volume 1, pp. 113–135). Elsevier.
- Bisbe, J., Batista-Foguet, J.-M., & Chenhall, R. (2007). Defining management accounting constructs: A methodological note on the risks of conceptual misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 789–820. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.010>
- Bisbe, J., & Otley, D. (2004a). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709–737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>



- Bisbe, J., & Otley, D. (2004b). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709–737. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.10.010>
- Boda G., & Szilávik P. (2005). *Kontrolling rendszerek*. Budapest: KJK-KERSZÖV.
- Bodnár, V. (1997). Menedzsment kontroll, controlling, vezetői számvitel: nemzetközi elmélet és hazai gyakorlat - hazai tapasztalatok. A controlling hazai gyakorlata. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, (7&8), 20–30.
- Bodnár, V. (1999). *Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság. A magyarországi üzleti szervezeteknél bevezetett controlling rendszerek összetevői és rendszer szintű jellemzői* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/602/>
- Bodnár V. (2009). Miért éppen menedzsmentkontroll? In Anthony R. N. & Govindarajan V., *Menedzsmentkontroll-rendszerek* (pp. xxi–xxvii). Budapest: Panem.
- Bodnár, V., Dankó, D., & Lázár, L. (2005). *Transition and management control – the case of Hungary*. Presented at the Annual congress of EAA, Göteborg.
- Bodnár, V., & Papik, K. (2013). Az éves tervezés újragondolása: keret, cél vagy előrejelzés? *Informatika és menedzsment az egészségügyben*, 12(5), 31–34.
- Bol, J. C., & Smith, S. D. (2011). Spillover Effects in Subjective Performance Evaluation: Bias and the Asymmetric Influence of Controllability. *The Accounting Review*, 86(4), 1213–1230. <https://doi.org/10.2308/accr-10038>
- Bosnyák J., Gyenge M., Pavlik L., & Székács P. (2010). *Vezetői számvitel*. Budapest: Saldo.
- Bouwens, J., & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00043-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00043-4)

- Bragg, S. M. (2011). *The Controller's Function: The Work of the Managerial Accountant* (4 edition). Hoboken, N.J: Wiley.
- Brignall, S., & Ballantine, J. (2004). Strategic Enterprise Management Systems: new directions for research. *Management Accounting Research*, 15(2), 225–240. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.003>
- Bro, R., & Smilde, A. K. (2003). Centering and scaling in component analysis. *Journal of Chemometrics*, 17, 16–33. <https://doi.org/10.1002/cem.773>
- Burkert, M., Davila, A., Mehta, K., & Oyon, D. (2014). Relating alternative forms of contingency fit to the appropriate methods to test them. *Management Accounting Research*, 25(1), 6–29. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2013.07.008>
- Burkert, M., & Lueg, R. (2013). Differences in the sophistication of Value-based Management – The role of top executives. *Management Accounting Research*, 24(1), 3–22. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.10.001>
- Burns, J., & Baldvinsdottir, G. (2005). An Institutional Perspective of Accountants' New Roles – The Interplay of Contradictions and Praxis. *European Accounting Review*, 14(4), 725–757. <https://doi.org/10.1080/09638180500194171>
- Burns, J., Ezzamel, M., & Scapens, R. (1999). Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, 77(3), 28.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0119>
- Burrell, G., & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis* (Heinemann, Vol. 248). London.

- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469–498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- CGMA. (2014). What do management accountants do? Retrieved from <http://www.cgma.org/BecomeACGMA/mgmt-acctg/Pages/what-management-accountants-do.aspx>
- Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189–205. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00001-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00001-9)
- Chapman, C. S., Hopwood, A. G., & Shields, M. D. (Eds.). (2006). Preface. In *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. ix–xi). Elsevier.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7)
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), 1–19. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0060>
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Chikán A., Czakó E., & Demeter K. (1996). Vállalataink erőltetett (át)menetben - Gyorsjelentés a Versenyben a világgal c. kutatási program kérdőíves felméréséről. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=56001>

- Chikán, A., Czakó, E., & Wimmer, Á. (2014). Kilábalás göröngyös talajon - Gyorsjelentés a 2013. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. Budapesti Corvinus Egyetem, Vállalatgazdaságtan Intézet. Retrieved from <http://unipub.lib.uni-corvinus.hu/1528/>
- Chikán A., Czakó E., & Zoltayné Paprika Z. (2010). Vállalati versenyképesség válsághelyzetben - Gyorsjelentés a 2009. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=56001>
- Chong, V. K. (1996). Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415–421. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(95\)00045-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(95)00045-3)
- Chong, V. K., & Eggleton, I. R. C. (2003). The Decision-facilitating Role of Management Accounting Systems on Managerial Performance: the Influence of Locus of Control and Task Uncertainty. *Advances in Accounting*, 20, 165–197. [https://doi.org/10.1016/S0882-6110\(03\)20008-0](https://doi.org/10.1016/S0882-6110(03)20008-0)
- Chong, V. K., & Kar Ming Chong, V. K. (1997). Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems. *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)*, 27(4), 268–276.
- Choudhury, N. (1988). The seeking of accounting where it is not: Towards a theory of non-accounting in organizational settings. *Accounting, Organizations and Society*, 13(6), 549–557. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90030-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90030-X)
- CIMA. (2009a). Improving decision-making in organizations – the opportunity to reinvent finance business partners. Retrieved from

<http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Research-topics/Development/Improving-decision-making-in-organisations/>

CIMA. (2009b). Management accounting tools for today and tomorrow. Retrieved from [www.cimaglobal.com/ma](http://www.cimaglobal.com/ma)

Cooper, D. J., & Hopper, T. (2006). Critical Theorising in Management Accounting Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 207–245). Elsevier.

Cooper, D., Scapens, R., & Arnold, J. (Eds.). (1983). *Management Accounting Research and Practice* (1st ed.). London: Chartered Institute of Management Accountants.

Csesznák A., & Wimmer Á. (2014). Vállalati jellemzők és összefüggéseik - A „Versenyben a világgal” kutatási program 2013. évi felmérésében résztvevő vállalatok jellemzése. Versenyképesség Könyvsorozat 1. kötet. BCE Versenyképesség Kutató Központ. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=55999>

Czakó E., Wimmer Á., & Zoltayné Paprika Z. (1999). Arccal a piac felé - Gyorsjelentés az 1999. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=56001>

Dankó, A., & Barakonyi, K. (2012). Challenges the Finance Profession Has Been Facing Following the 2008-2009 Financial Crisis. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 43(4), 2–11.

Dankó D., & Kiss N. (2006). A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között, 32. sz. műhelytanulmány. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=55998>

- de Haas, M., & Kleingeld, A. (1999). Multilevel design of performance measurement systems: enhancing strategic dialogue throughout the organization. *Management Accounting Research*, 10(3), 233–261. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0098>
- Dénes, T., & Lukács, G. (2004). *Ágazati és funkcionális controlling I.* Budapest: Saldo.
- Desroches, D., & Lawson, R. (2013). The Evolving Role of Controllers. Institute of Management Accountants. Retrieved from [www.imanet.org](http://www.imanet.org)
- Deyhle, A., & Hauser, M. (2010). *Controller-Praxis Band 1+2 Führung durch Ziele - Planung - Controlling* (17th ed.). Verlag für ControllingWissen.
- Diamond, S. S. (2000). Reference guide on survey research. In *Reference manual on scientific evidence* (p. 221).
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dobák, M. (2006). Corporate Governance in Central and Eastern Europe. *Society and Economy*, 28(1), 27–40. <https://doi.org/10.1556/SocEc.28.2006.1.2>
- Dobák M. (2009, June). *Mit értünk alapvető változás alatt?: Controlling nehéz időkben.* Presented at the XXI. Budapesti Menedzsment és Controlling Fórum, Budapest.
- Dobák M., Bodnár V., & Lázár L. (1997). A ‘Szervezettervezés és Menedzsmentkontroll’ alprojekt zárótanulmánya, Z23. kötet. BKE: Versenyképesség Kutató Központ. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=56003>
- Dobák, M., & Steger, T. (2003). Corporate Governance in Central and Eastern Europe - An introductory review. *Journal for East European Management Studies*, 8(3), 223–235.

- Drótos, G. (2010). A kontrolling információkezelő rendszer, a kontrolling informatikai támogatása. In M. Dobák & M. Veresné Somosi (Eds.), *Szervezet és vezetés* (pp. 231–238). Budapest: Magyar Könyvvizsgálói Kamara.
- Drótos, G. (2013). *Hogyan változik a controller szerepe (és hogyan reflektáljon erre a felsőoktatás)?* Presented at the MCE Controlling Konferencia, Kecskemét.
- Emsley, D. (2005). Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, 16(2), 157–177. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.02.002>
- Emsley, D., & Chung, L. H. (2010). How Management Accountants' Cognitive Style and Role Involvement Combine to Affect the Effort Devoted to Initiating Change. *Abacus*, 46(3), 232–257. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2010.00318.x>
- Fábián, B. (2013). A beszerzés controlling hazai aspektusai. *Logisztikai Híradó*, 23(2), 25–29.
- Feldman, M. S., & Pentland, B. T. (2003). Reconceptualizing Organizational Routines as a Source of Flexibility and Change. *Administrative Science Quarterly*, 48(1), 94–118. <https://doi.org/10.2307/3556620>
- Fónagy-Árva P. (2006). *A tulajdonosi érték mérése az értékközpontú vállalatirányításban* (phd). Szent István Egyetem, Gödöllő.
- Francsovcics, A. (2005). *A controlling fejlődésének sajátosságai* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem, Budapest.
- Friedman, A. L., & Lyne, S. R. (2001). The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4), 423–451. <https://doi.org/10.1006/cpac.2000.0451>
- Füstös, L., Kovács, E., Meszéna, G., & Simonné Mosolygó, N. (2004). *Alakfelismerés (Sokváltozós statisztikai módszerek)*. Budapest: Új Mandátum Kiadó.

- Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2014). *Managerial Accounting* (15 edition). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Gelei, A. (2002). *A szervezeti tanulás interpretatív megközelítése: a szervezetfejlesztés esete* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/171/>
- Gerdin, J. (2005). Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, 30(2), 99–126. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2003.11.003>
- Gerdin, J., & Greve, J. (2004). Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3–4), 303–326. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00096-X](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00096-X)
- Ge, W., Matsumoto, D., & Zhang, J. L. (2011). Do CFOs Have Style? An Empirical Investigation of the Effect of Individual CFOs on Accounting Practices\*. *Contemporary Accounting Research*, 28(4), 1141–1179. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01097.x>
- Gleich, R., & Michel, U. (2007). *Organisation des Controlling: Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven* (Auflage: 1., Auflage 2007). München: Haufe, Rudolf.
- Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 33–47. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90028-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90028-X)



- Goretzki, D. L., & Messner, P. D. M. (2014). Business Partnering in der Praxis etablieren. *Controlling & Management Review*, 58(2), 7–15. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0903-x>
- Goretzki, L., Strauss, E., & Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24(1), 41–63. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2012.11.002>
- Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), 125–135. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90002-3](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90002-3)
- Govindarajan, V., & Gupta, A. K. (1985). Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 51–66. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90031-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90031-5)
- Grabner, I., & Moers, F. (2013a). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6–7), 407–419. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.09.002>
- Grabner, I., & Moers, F. (2013b). Managers' Choices of Performance Measures in Promotion Decisions: An Analysis of Alternative Job Assignments. *Journal of Accounting Research*, 51(5), 1187–1220. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12027>
- Granlund, M. (2011). Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 3–19. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2010.11.001>
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998a). It's a Small World of Management Accounting Practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.

- Granlund, M., & Lukka, K. (1998b). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), 185–211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002a). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299–321. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0189>
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002b). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, 13(3), 299–321. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0189>
- Gul, F. A., & Chia, Y. M. (1994). The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4–5), 413–426. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90005-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90005-1)
- Gyökér, I., Csikós, I., Juhász, T., & Kertész, T. (1999). *Operatív controlling I*. Budapest: Novorg.
- Hágen I. Z. (2008). *A kis-és középvállalkozások versenyképességének növelése kontrollinggal* (phd). Szent István Egyetem, Gödöllő.
- Hágen, I. Z., & Kondorosi, F. (2011). *Kontrolling: Kezdőknek és haladóknak*. Debrecen: Controll 2003 Kft.
- Hagen, W. (2014). „Moving minds. Creating value.“. *Controlling & Management Review*, 58(2), 16–21. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0904-9>
- Hair, J., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2014). *Multivariate Data Analysis: Pearson New International Edition* (7th edition). Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

- Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, 13(4), 379–400. <https://doi.org/10.1006/mare.2002.0197>
- Halmos L., & Körmendi L. (2000). *Controlling*. Budapest: BGF Pénzügyi és Számviteli Főiskolai Kar.
- Hanyecz, L., & Kristóf, P. (2011). *Modern vezetői controlling*. Budapest: Saldo.
- Harris, J., & Durden, C. (2012). Management Accounting Research: An Analysis of Recent Themes and Directions for the Future. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10(2), 21–41.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2011). The effects of uncertainty on the roles of controllers and budgets: an exploratory study. *Accounting and Business Research*, 41(5), 439–458. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.597656>
- Hartmann, F. G. H., & Moers, F. (2003). Testing contingency hypotheses in budgetary research using moderated regression analysis: A second look. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 803–809. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00019-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00019-9)
- Henri, J.-F. (2006). Management control systems and strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 529–558. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.07.001>
- Henzler, H. (1974). Der Januskopf muss weg! *Wirtschaftswoche*, 38, 60–63.
- Hesford, J. W., Lee, S.-H. (Sam), Van der Stede, W. A., & Young, S. M. (2006). Management Accounting: A Bibliographic Study. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood, & M. D. Shields (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research* (Vol. 1, pp. 3–26). Elsevier.

- Hofstede, G., & Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics*, 16(4), 5–21.  
[https://doi.org/10.1016/0090-2616\(88\)90009-5](https://doi.org/10.1016/0090-2616(88)90009-5)
- Holland, P. W. (1986). Statistics and Causal Inference. *Journal of the American Statistical Association*, 81(396), 945–960.  
<https://doi.org/10.1080/01621459.1986.10478354>
- Hopper, T. M. (1980). Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 401–411. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90039-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90039-2)
- Hoque, Z. (2006). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues*. Spiramus Press Ltd.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. (cover story). *Journal of Management Accounting Research*, 12, 1–17.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2011). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (14th edition). Upper Saddle River, N.J: Prentice Hall.
- Horváth, P. (1991). *Controlling: a sikeres vezetés eszköze*. Budapest: Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó.
- Horváth, P. (2007). Ansätze der Organisationstheorien und ihr Beitrag zur Gestaltung der Controlling-Organisation. In R. Gleich & U. Michel (Eds.), *Organisation des Controlling* (1st ed., pp. 55–76). Freiburg: Haufe, Rudolf.
- Horváth, P. (2009). *Das Controllingkonzept: Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem* (7. Auflage). München: Deutscher Taschenbuch Verlag.
- Horváth, P. (2011). *Controlling* (Auflage: 12., vollständig überarbeitete Auflage). München: Vahlen.

- Horváth, P. (2012). Volatilität als Effizienztreiber des Controllings. *Controlling & Management*, 56(3), 31–36. <https://doi.org/10.1365/s12176-012-0639-4>
- Horváth&Partners. (2008). *Controlling - Út egy hatékony controllingrendszerhez*. CompLex.
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, 97–120. [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(05\)18005-2](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(05)18005-2)
- Hyvönen, T., Järvinen, J., & Pellinen, J. (2006). The role of standard software packages in mediating management accounting knowledge. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 145–160. <https://doi.org/10.1108/11766090610670677>
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J., & Rahko, T. (2009). Institutional Logics, ICT and Stability of Management Accounting. *European Accounting Review*, 18(2), 241–275. <https://doi.org/10.1080/09638180802681511>
- IFUA Horváth & Partners. (2014). Controllerekkel szembeni követelmények. Retrieved from [http://www.controllingportal.hu/Controlling\\_alapok/Controllerekkel\\_szembeni\\_kovetelmenyek?PHPSESSID=c8d72c3ec0afd9a8e53ec62e78b9ec38](http://www.controllingportal.hu/Controlling_alapok/Controllerekkel_szembeni_kovetelmenyek?PHPSESSID=c8d72c3ec0afd9a8e53ec62e78b9ec38)
- IGC, & ICV. (2012). Grundsatzposition des Internationalen Controller Vereins (ICV) und der International Group of Controlling (IGC). Retrieved from <http://www.controllerverein.com/Selbstverstandnis.104868.html>
- Institute of Management Accountants. (2008). Definition of Management Accounting. [www.imanet.org](http://www.imanet.org).
- International Federation of Accountants (IFAC). (1998). International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts. New York.

- Jablonsky, S. F., Keating, P. J., & Heian, J. B. (1993). *Business advocate or corporate policeman?: Assessing your role as a financial executive*. Financial Executives Research Foundation, 1993. Presented at the Financial Executives Research Foundation.
- Jaroschinsky, A., & Sekol, T. (2014). Wenn Controlling Controlling braucht. *Controlling & Management Review*, 58(4), 64–71. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0979-3>
- Järvenpää, M. (2007). Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16(1), 99–142. <https://doi.org/10.1080/09638180701265903>
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187–1210. <https://doi.org/10.1108/09513570910999283>
- Jermias, J., & Gani, L. (2004). Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research*, 15(2), 179–200. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.03.002>
- Johnson, D. R., & Creech, J. C. (1983). Ordinal Measures in Multiple Indicator Models: A Simulation Study of Categorization Error. *American Sociological Review*, 48(3), 398. <https://doi.org/10.2307/2095231>
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of managerial accounting*. Harvard Business School Press.
- Joshi, P. L. (2001). The international diffusion of new management accounting practices: the case of India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85–109. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(01\)00037-4](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(01)00037-4)

- Joshi, P. L., Bremser, W. G., Deshmukh, A., & Kumar, R. (2011). Diffusion of Management Accounting Practices in Gulf Cooperation Council Countries. *Accounting Perspectives*, 10(1), 23–53. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3838.2011.00018.x>
- Jung, H. (2011). *Controlling* (3. Auflage). München: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
- Kazainé Ónodi, A. (2008). *Az értékközpontú vállalatvezetést szolgáló teljesítménymérési rendszer* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/397/>
- Körmendi L., & Tóth A. (1996). *Controlling a hazai vállalkozások gyakorlatában* (1st ed.). Budapest: Tudex Kiadó.
- Körmendi, L., & Tóth, A. (2011). *A controlling alapjai*. Budapest: Saldo.
- Kováts, G. (2013). *A dékán pozíciója és szerepe az átalakuló felsőoktatásban / The position and the role of the dean in the transforming higher education system* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem, doi: 10.14267/phd.2013010.
- Krueger, R. A. (1997). *Analyzing and Reporting Focus Group Results*. Sage Publications.
- Kuhn, T. S. (1970). *The Structure of Scientific Revolutions* (2nd ed.). Chicago: University of Chicago Press.
- Küpper, H.-U., Friedl, G., Hofmann, C., Hofmann, Y., & Pedell, B. (2013). *Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente* (Auflage: 6., überarbeitete Auflage). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Kurucz A. (2011). *A teljesítménymenedzsment alkalmazhatóságának eredményei a hazai kis- és középvállalkozásoknál*. Nyugat-Magyarországi Egyetem, Sopron.
- Lakatos, L. P. (2014). A számviteli szabályozások eltérésének okairól. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 45(9), 2–11.

- Lambert, C., & Sponem, S. (2012). Roles, Authority and Involvement of the Management Accounting Function: A Multiple Case-study Perspective. *European Accounting Review*, 21(3), 565–589. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.629415>
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 207–232. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(95\)00040-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(95)00040-2)
- Lázár, L. (2002). *Értékek és mértékek. A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben.* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/185/>
- Lázár L. (2003). A költségszámítás és -elemzés gyakorlata hazai kis és középvállalatokban. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 34(12), 42–52.
- Lesi M. (2004). A 2004-es Versenyképesség Kutatás vállalati mintájának alapjellemezői és reprezentativitása, 2. sz. műhelytanulmány. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=55998>
- Liamputtong, P. (2011). Focus group methodology: Principle and practice. Sage Publications. Retrieved from [http://www.sagepub.com/upm-data/39360\\_978\\_1\\_84787\\_909\\_7.pdf](http://www.sagepub.com/upm-data/39360_978_1_84787_909_7.pdf)
- Lindvall, J., & Iveroth, E. (2011). Creating a global network of shared service centres for accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(3), 278–305. <https://doi.org/10.1108/18325911111164213>
- Link, M. W., & Oldendick, R. W. (2000). The role of survey research in the benchmarking process. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 12(1), 138–164.



- Löfsten, H., & Lindelöf, P. (2005). Environmental hostility, strategic orientation and the importance of management accounting—an empirical analysis of new technology-based firms. *Technovation*, 25(7), 725–738.  
<https://doi.org/10.1016/j.technovation.2004.01.007>
- Lohmöller, J.-B. (1989). *Latent Variable Path Modeling with Partial Least Squares*. Heidelberg: Physica-Verlag HD. Retrieved from <http://link.springer.com/10.1007/978-3-642-52512-4>
- Loo, I. D., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287–313.  
<https://doi.org/10.1108/09555341111130263>
- Maas, V. S., & Matějka, M. (2009). Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *Accounting Review*, 84(4), 1233–1253.  
<https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.4.1233>
- Macinati, M. S., & Anessi-Pessina, E. (2014). Management accounting use and financial performance in public health-care organisations: Evidence from the Italian National Health Service. *Health Policy*, 117(1), 98–111.  
<https://doi.org/10.1016/j.healthpol.2014.03.011>
- Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach* (2nd edition). Hoboken, NJ: Wiley.
- Maczó, K. (Ed.). (2007). *Controlling a gyakorlatban*. Kempelen Farkas Hallgatói Információs Központ. Retrieved from <http://www.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tkt/controlling-gyakorlatban/index.html>
- Mahoney, T. A. (1963). *Development of Managerial Performance: A research Approach*. South-western Pub. Co.

- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287–300. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2008.09.003>
- Mansor, N. N. A., Tayles, M., & Pike, R. (2012). Information Usefulness and Usage in Business Decision-Making: An Activity-Based Costing (ABC) Perspective. *International Journal of Management*, 29(1).
- Marchant, G. (2013). Management Accounting in the 21st Century: A Profession for which the Time Has Come. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 11(2), 1–4.
- Matyusz Z. (2014). A 2013-as versenyképesség kutatás vállalati mintájának alapjellemezői és reprezentativitása. A Versenyképesség tanulmányosorozat 1. sz. kötete. BCE Versenyképesség Kutatóközpont. Retrieved from <http://www.uni-corvinus.hu/index.php?id=56000>
- Ma, Y., & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495. <https://doi.org/10.1080/00014788.2009.9663379>
- Merchant, K. A. (1984). Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3–4), 291–307. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90013-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90013-8)
- Merchant, K., & Stede, W. V. der. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3 edition). Harlow, England ; New York: Prentice Hall.
- Mia, L., & Chenhall, R. H. (1994). The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting*,

*Organizations and Society*, 19(1), 1–13. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90010-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90010-8)

Michel, U. (2007). Shared Services als Organisationsform für das Controlling. In R. Gleich & U. Michel (Eds.), *Organisation des Controlling* (1st ed., pp. 269–294). Freiburg: Haufe, Rudolf.

Modell, S. (2005). Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. *Management Accounting Research*, 16(2), 231–254. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.03.001>

Modell, S. (2009). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*, 20(3), 208–221. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.04.001>

Modell, S. (2010). Bridging the paradigm divide in management accounting research: The role of mixed methods approaches. *Management Accounting Research*, 21(2), 124–129. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.02.005>

Morgan, D. L. (1997). Focus groups as qualitative research. Vol. 16. Sage Publications. Retrieved from [http://www.uk.sagepub.com/gray3e/study/chapter18/Book%20chapters/Planning\\_and\\_designing\\_focus\\_groups.pdf](http://www.uk.sagepub.com/gray3e/study/chapter18/Book%20chapters/Planning_and_designing_focus_groups.pdf)

Mouritsen, J. (1996). Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, 7(3), 283–303. <https://doi.org/10.1006/mare.1996.0017>

Naranjo-Gil, D., & Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 735–756. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.08.003>

Naranjo-Gil, D., Maas, V. S., & Hartmann, F. G. H. (2009). How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect

- Effects. *European Accounting Review*, 18(4), 667–695.  
<https://doi.org/10.1080/09638180802627795>
- Otley, D. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3–4), 289–299.  
<https://doi.org/10.1006/mare.1994.1018>
- Otley, D. T. (1980). The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), 413–428.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(80\)90040-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(80)90040-9)
- Ouchi, W. G. (1980). Markets, Bureaucracies, and Clans. *Administrative Science Quarterly*, 25(1), 129–141. <https://doi.org/10.2307/2392231>
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(1), 54–70.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2011.06.002>
- Pierce, B., & O’Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35(3), 257–290. [https://doi.org/10.1016/S0890-8389\(03\)00029-5](https://doi.org/10.1016/S0890-8389(03)00029-5)
- Prasad, A., & Green, P. (2015). Governing cloud computing services: Reconsideration of IT governance structures. *International Journal of Accounting Information Systems*, 19, 45–58. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2015.11.004>
- Primecz H. (2008). Multiparadigmikus megközelítés válasza a paradigma vitára. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 34(4), 12–23.
- Quinn, D. M. (2014). The Elusive Business Partner Controller. *Controlling & Management Review*, 58(2), 22–27. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0905-8>

- Radó, I. (2013, May). *Sikeres controller felmérés 2013, az IFUA Horváth&Partners és Profession.hu közös felmérése*. Presented at the Budapesti Management és Controlling Fórum, Budapest.
- Reichmann, T., Hoffjan, A., Kißler, M., Palloks-Kahlen, M., & Richter, H. J. (2011). *Controlling mit Kennzahlen: Die systemgestützte Controlling-Konzeption mit Analyse- und Reportinginstrumenten* (Auflage: 8., überarbeitete und erweiterte Auflage). München: Vahlen.
- Rejc Buhovac, A., & Zaman Groff, M. (2012). Contemporary performance measurement systems in Central and Eastern Europe: a synthesis of the empirical literature. *Journal for East European Management Studies*, 17(1), 68–103.
- Rencher, A. C. (2002). *Methods of multivariate analysis* (2nd ed.). Wiley-Interscience.
- Rom, A., & Rohde, C. (2007). Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(1), 40–68. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2006.12.003>
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 255–279. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00048-9](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00048-9)
- Sathe, V. (1982). *Controller involvement in management*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall.
- Sathe, V. (1983). The Controller's Role in Management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38(1), 1–30. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.10.002>

- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201–233. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1080/0963818031000087907>
- Scott, W. W. R. (2013). *Institutions and organizations: Ideas, interests and identities*. Sage Publications.
- Sedatole, K. L., Vrettos, D., & Widener, S. K. (2012). The Use of Management Control Mechanisms to Mitigate Moral Hazard in the Decision to Outsource. *Journal of Accounting Research*, 50(2), 553–592. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2012.00440.x>
- Shadish, W. R., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). *Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference*. Wadsworth Cengage learning.
- Shields, M. D. (2011). Understanding Management Accounting: Benefits and Costs of Experimental Research. *Journal of Management Accounting Studies*, 2(1), 15–38.
- Siegel, G., & Sorensen, J. E. (1999). *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*. Institute of Management Accountants.
- Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G., & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: Controllershship Foundation. Inc.
- Simons, R. (1994). *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal* (1st edition). Boston, Mass: Harvard Business Review Press.
- Sinkovics, A. (2012). *Költség- és pénzügyi kontrolling*. Budapest: CompLex.

- Steinhübel, V. (2014). Kompetenz als Erfolgsgarant. *Controlling & Management Review*, (2), 42–51. <https://doi.org/10.1365/s12176-014-0908-5>
- Strauß, D. E., & Zecher, C. (2013). Management control systems: a review. *Journal of Management Control*, 23(4), 233–268. <https://doi.org/10.1007/s00187-012-0158-7>
- Székely, Á. (2006). *Teljesítménymérés és -értékelés a magyarországi víziközmű szektorban* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/213/>
- Szintay, I. (2010). Innovative Organizations and Organizational Reduction. *European Integration Studies*, 8(1), 191–210.
- Szóka K. (2007). *A pénzügyi-számviteli tervezés és a controlling összefüggései és gyakorlata (Különös tekintettel a kis- és középvállalkozásokra)* (phd). Nyugat-Magyarországi Egyetem, Sopron.
- Szukits, Á. (2015). The relationship between the role of controlling and corporate performance. *Taylor Gazdálkodási- és Szervezéstudományi Folyóirat. A Virtuális Intézet Közép-Európa Kutatására Közleményei*, 7(1-2), 21–28.
- Taipaleenmäki, J. (2014). Absence and Variant Modes of Presence of Management Accounting in New Product Development – Theoretical Refinement and Some Empirical Evidence. *European Accounting Review*, 23(2), 291–334. <https://doi.org/10.1080/09638180.2013.811065>
- Teittinen, H., Pellinen, J., & Järvenpää, M. (2013). ERP in action — Challenges and benefits for management control in SME context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14(4), 278–296. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.03.004>

- Tillmann, K., & Goddard, A. (2008). Strategic management accounting and sense-making in a multinational company. *Management Accounting Research*, 19(1), 80–102. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2007.11.002>
- Tirnitz, T. (2012, June 26). *Értékorientált kiegészítő beszámolás a Budapesti Értéktőzsdén jegyzett társaságok körében [védés előtt] = Value Reporting-Praxis der an der Budapester Börse notierten Gesellschaften* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/622/>
- Tóth A., & Zéman Z. (2006). *Szervezeti controlling*. Gyöngyös: Károly Róbert Főiskola.
- Turner A. (2003). *A tulajdonosi érték maximalizálásának lehetőségei Magyarországon* (phd). Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Budapest. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/223/>
- Turner, R. H. (2001). Role Theory. In J. H. Turner (Ed.), *Handbook of Sociological Theory* (pp. 233–254). Springer US.
- Vacha-Haase, T., & Thompson, B. (2004). How to Estimate and Interpret Various Effect Sizes. *Journal of Counseling Psychology*, 51(4), 473–481. <https://doi.org/10.1037/0022-0167.51.4.473>
- Vaivio, J., & Sirén, A. (2010). Insights into method triangulation and ‘paradigms’ in interpretive management accounting research. *Management Accounting Research*, 21(2), 130–141. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.03.001>
- Vámosi, T. S. (2000). Continuity and change; management accounting during processes of transition. *Management Accounting Research*, 11(1), 27–63. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0122>
- Vámosi, T. S. (2003). The role of management accounting in a company in transition from command to market economy. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 10(2), 194–209. <https://doi.org/10.1108/14626000310473210>



- Van der Stede, W. A. (2014). A manipulationist view of causality in cross-sectional survey research. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 567–574.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.12.001>
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., & Chen, C. X. (2005). Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7–8), 655–684.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.01.003>
- Van der Stede, W., & Malone, R. (2010). Accounting trends in a borderless world. Chartered Institute of Management Accountants. Retrieved from [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/AccountingTrends.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/AccountingTrends.pdf)
- Vicsek L. (2006). *Fókuszcsoport*. Budapest: Osiris.
- Wagenhofer, A. (2006). Management Accounting Research in German-Speaking Countries. *Journal of Management Accounting Research*, 18, 1–19.
- Weber, J., & Schäffer, U. (2014). *Einführung in das Controlling* (Auflage: 14., überarbeitete und aktualisierte Auflage). Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Weber, K., & Glynn, M. A. (2006). Making Sense with Institutions: Context, Thought and Action in Karl Weick's Theory. *Organization Studies*, 27(11), 1639–1660.  
<https://doi.org/10.1177/017084060606068343>
- Wimmer, Á. (2000). *A vállalati teljesítménymérés az értékteremtés szolgálatában. A működési és a pénzügyi teljesítmény kapcsolatának vizsgálata* (phd). Budapesti Corvinus Egyetem. Retrieved from <http://phd.lib.uni-corvinus.hu/559/>
- Wimmer, Á., & Csesznák, A. (2012). Vállalati teljesítménymérés a döntéstámogatás tükrében. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 43(7/8), 99–116.

- Windeck, D., Weber, J., & Strauss, E. (2013). Enrolling managers to accept the business partner: the role of boundary objects. *Journal of Management & Governance*, 19(3), 617–653. <https://doi.org/10.1007/s10997-013-9277-2>
- Wolf, S., Weißenberger, B. E., Wehner, M. C., & Kabst, R. (2015). Controllers as business partners in managerial decision-making: Attitude, subjective norm, and internal improvements. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(1), 24–46. <https://doi.org/10.1108/JAOC-10-2012-0100>
- Woods, A. (2012). Subjective adjustments to objective performance measures: The influence of prior performance. *Accounting, Organizations and Society*, 37(6), 403–425. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.06.001>
- Yazdifar, H., & Tsamenyi, M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 180–198. <https://doi.org/10.1108/18325910510635353>
- Yazdifar, H., Zaman, M., Tsamenyi, M., & Askarany, D. (2008). Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(3), 404–430. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2006.08.004>
- Yigitbasioglu, O. M. (2015). External auditors' perceptions of cloud computing adoption in Australia. *International Journal of Accounting Information Systems*, 18, 46–62. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2015.09.001>
- Zárda, N. (2009). *A vezetői számvitel alkalmazásának fejlesztése a magyar mezőgazdasági vállalkozásoknál, Ph.D. értekezés (phd)*. Szent István Egyetem, Gödöllő.
- Retrieved from [https://szie.hu/file/tti/archivum/ZardaN\\_Doktori\\_ertekezes.pdf](https://szie.hu/file/tti/archivum/ZardaN_Doktori_ertekezes.pdf)

- Zoni, L., & Merchant, K. A. (2007). Controller involvement in management: an empirical study in large Italian corporations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(1), 29–43. <https://doi.org/10.1108/18325910710732849>
- Zünd, A. (1978). Zum Begriff des Controlling - Ein umweltbezogener Erklärungsversuch. In Goetzke, W. - Sieben, G.: *Controlling - Integration von Planung und Kontrolle* (Vol. 4, pp. 15–26). Köln: Gebera-Schriften.

## **9 MELLÉKLETEK**

---

### **9.1 Menedzsmentkontroll a szakirodalomban**

---

Valamennyi, a mellékletben található táblázat a szerző saját szerkesztése.

<b>Szerzők</b>	Robert N. Anthony, Vijay Govindarajan	Kenneth Merchant, Wim Van der Stede	Ray Garrison, Eric Noreen, Peter Brewer	Charles T. Horngren, Gary L. Sundem, Jeff O. Schatzberg, Dave Burgstahler	Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, Madhav V. Rajan
<b>Eredeti cím / Magyar fordítás</b>	Management Control Systems / Menedzsmentkontroll rendszerek	Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives / Menedzsmentkontroll rendszerek: Teljesítménymérés, -értékelés és ösztönzés	Managerial Accounting / Vezetői számvitel	Introduction to Management Accounting / Bevezetés a vezetői számvitelbe	Cost Accounting: A Managerial emphasis / Költségszámítás: egy vezetői megközelítés
<b>Főbb tárgyalta témák</b>	<p><b>A menedzsmentkontroll környezete</b> Vállalati stratégiák Magatartás a szervezetekben Felelősségi és elszámolási egységek Elszámolóárak</p> <p><b>A menedzsmentkontroll folyamata</b> Stratégiai és éves tervezés A pénzügyi teljesítmény elemzése Teljesítménymérés Ösztönzés és javadalmazás</p> <p><b>A menedzsmentkontroll változatai</b></p>	<p><b>A menedzsmentkontroll alternatívái és azok hatásai</b> <b>Pénzügyi eredménykontroll rendszerek</b> Pénzügyi felelősségi központok Stratégiai és éves tervezés Ösztönzési rendszerek</p> <p><b>Teljesítménymérési témák és azok hatásai</b> Pénzügyi teljesítménymutatók és azok hatásai A mutatók kombinációi és a rövidlátás problémájának más ellenszerei A pénzügyi eredménykontroll használata nem kontrollálható tényezők esetén Vállalatirányítás, fontos kontroll-lal kapcsolatos szerepek és etika A menedzsmentkontroll rendszerek szituatív befolyásoló faktorai</p>	<p>Költségelszámolás termékekre, folyamatokra, Költség-mennyiség-eredmény kapcsolatok, Tevékenység alapú költség számítás Változó költség számítás és szegmens <b>beszámolás</b>: vezetői eszközök <b>Eredménytervezés</b> Rugalmas kerettervek és <b>teljesítményelemzés</b> Standard költségek és eltéréselemzés <b>Teljesítménymérés</b> decentralizált szervezetekben Töketervezési döntések, CF kimutatások, Pénzügyi kimutatások elemzése</p>	<p><b>Döntéshozatal a fókuszban:</b> A költségek természete, költség-mennyiség összefüggések Költségmenedzsment rendszerek és tevékenység-alapú költség számítás Döntéshozatalhoz releváns információk, különös tekintettel az árazási kérdésekre és az operatív döntésekre <b>Tervezés és kontroll:</b> ‘Mestertervek’, rugalmas kerettervek és eltéréselemzés Menedzsmentkontroll rendszerek és felelősségi és elszámolási egység <b>Töketervezés</b> <b>Költségviselő számítás</b> Költségelszámolások, általános költségek elszámolása Költségelszámolás termékekre és folyamatokra,</p>	<p>Költség-mennyiség-eredmény elemzés, Költségelszámolás termékekre, Tevékenység alapú költség számítás ‘Mesterterv’, felelősségi és elszámolási egységek, rugalmas kerettervezés és költségeltérések Készletköltség számítás és kapacitáselemzés A költségek természete, döntéshozatal és releváns információk Stratégia, Balanced Scorecard, stratégiai jövedelmezőség elemzés Árazási döntések, költségelszámolás, ügyfél-jövedelmezőség elemzés, értékesítési eltéréselemzés, különböző költségallokációs módszerek Elszámolóárak, nemzetközi viszonylat specialitásai <b>Teljesítménymérés, javadalmazás</b></p>
<b>Kiadás</b>	12. kiadás, 2006	3. kiadás, 2011	15. kiadás, 2014	16. kiadás, 2013	15. kiadás, 2014

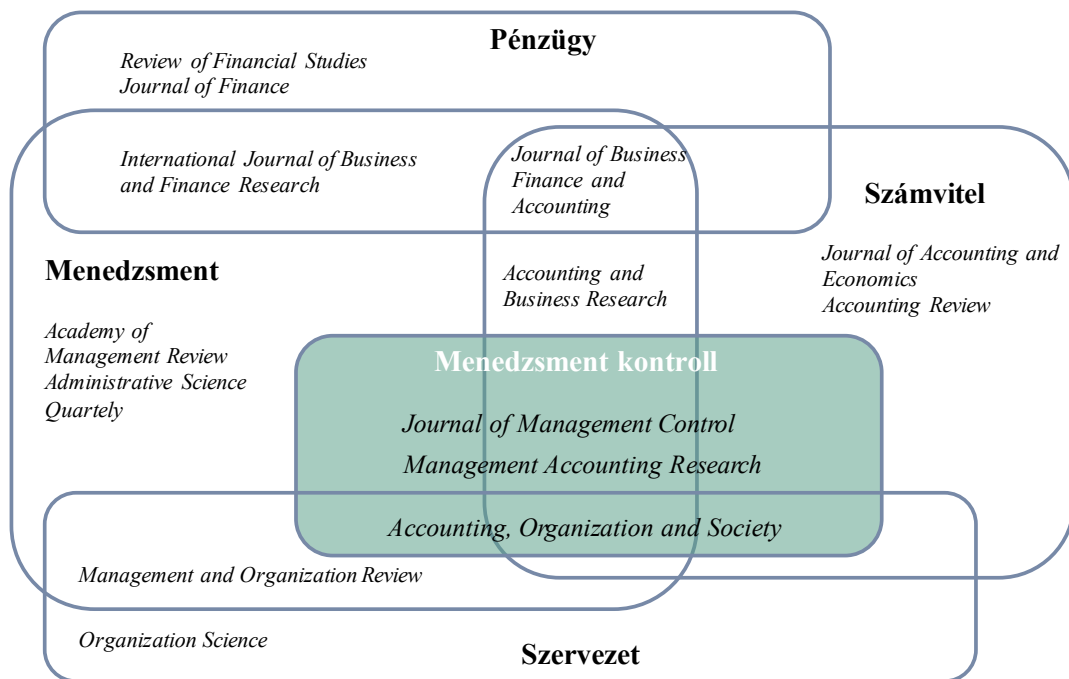
25. táblázat: Menedzsmentkontroll angolszász tankönyvekben

<b>Szerzők</b>	Horváth, Péter	Küpper, Hans-Ulrich; Friedl, Gunther; Hofmann, Christian and Hofmann, Yvette	Weber, Jürgen and Schäffer, Utz	Jung, Hans	Reichmann, Thomas; Hoffjan, Andreas; Kibler, Martin and Palloks-Kahlen, Monika
<b>Eredeti cím / Magyar fordítás</b>	Controlling / Controlling	Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente / Controlling: Konceptió, Feladatok, Eszközök	Einführung in das Controlling / Bevezetés a controllingba	Controlling / Controlling	Controlling mit Kennzahlen / Controlling mutatószámokkal
<b>Főbb tárgyalta témák</b>	<p><b>A controlling koncepció</b> A controlling eredete, definíciója és az alapvető fogalmak elhatárolása</p> <p><b>Controlling rendszer a vállalatokban</b> <b>Tervezési és kontroll rendszerek koordinációja</b> <b>Információs szolgáltató rendszerek koordinációja</b> <b>IT rendszerek koordinációja</b> <b>Vállalatirányítás</b> <b>A controlling szervezet</b> A controlling szervezeti egység helye a struktúrában A controllerekkel szembeni követelmények</p>	<p><b>A controlling koncepció alapjai:</b> A controlling tárgya Controlling, Vállalatirányítás és Compliance A controlling elmélete”</p> <p><b>A controlling feladatai és eszközei</b> Koordináció a tervezésben Az információs rendszer koordinációja A kontroll koordinációja tervezési és információs rendszerrel Az emberek koordinációja A szervezet koordinációja más menedzsment alrendszerekkel</p> <p><b>A controlling átfogó koordinációs rendszerei:</b> Tervezés, mutatószámok, elszámolóárak</p> <p><b>Funkcionális controlling feladatai és eszközei:</b> Marketing, Logisztika, HR, Beruházások, Egyetemi controlling</p> <p><b>A controlling szervezet</b></p>	<p><b>Bevezetés:</b> A controller, a ‘controllership’ és a Controlling A controllerek környezete</p> <p><b>Információs szolgáltatás:</b> Külső számvitel Költség és eredményszámítás Mutatószámok és mérési rendszerek Elszámolóárak Beszámolás</p> <p><b>Tervezés és kontroll:</b> Operatív, taktikai és stratégiai tervezés</p> <p><b>A ‘controllership’ fogalma:</b> A controlleri szervezet egység A controllerek szerepei és kompetenciái A controllerek sikertényezői</p>	<p><b>A controlling alapjai</b> A controlling fejlődése, feladatai és szervezete Jövőbeli trendek</p> <p><b>A controlling alapvető eszközei</b> Költség és eredményszámítás Stratégiai költségmenedzsment Beruházási és gazdaságossági számítások Beszámolás</p> <p><b>Stratégiai és operatív controlling</b> A stratégia fejlődése és jelentősége Stratégiai sikertényezők Stratégiai controlling Operatív controlling</p> <p><b>A funkcionális területek controllingja</b> Marketing controlling K+F controlling Beszerzés controlling Logisztikai controlling Termelési controlling Pénzügyi controlling HR controlling IT controlling</p> <p><b>Projekt controlling</b></p>	<p><b>A controlling koncepció alapjai</b> <b>A mutatószámrendszerek elméleti háttérre, mint controlling eszközök</b> <b>Költség és eredmény controlling</b> Pénzügyi controlling Beruházás controlling Beszerzés controlling Termelési controlling Logisztikai controlling Marketing controlling Információfeldolgozás controllingja A controlling IT támogatása Stratégiai controlling Kockázat controlling Vállalatirányítás és controlling Vállalatcsoportok értékorientált controllingja Nemzetközi leányvállalatok controllingja</p>
<b>Kiadás</b>	12. kiadás, 2011	6. kiadás, 2013	14. kiadás, 2014	3. kiadás, 2011	8 kiadás, 2011

26. táblázat: Menedzsmentkontroll német nyelvű tankönyvekben

<b>Szerzők</b>	Bodnár, Viktória; Dobák, Miklós; Lázár, László	Controlling Portál www.controllingportal.hu	Boda, György; Szlávik Péter	Körmendi, Lajos; Tóth, Antal	Hanyecz, Lajos; Kristóf, Péter	Hágen, István; Kondorosi Ferencné	Sinkovics Alfréd
<b>Cím</b>	MKR kurzusmatika, BCE, vezetés és szervezés mesterszak	Tematikus könyvtár	Kontrolling rendszerek	A controlling alapjai /	Modern vezetői controlling	Kontrolling:Kezdőknek és haladóknak	Költség- és pénzügyi controlling
<b>Főbb tárgyalt témák</b>	A formális menedzsmentkontroll rendszerek elemei Menedzsmentkontroll és stratégia A controllerek szerepe és szervezeti elhelyezkedése Felelősségi és elszámolási egységek, belső teljesítményátadások elszámolása Stratégiai tervezés Operatív tervezés Teljesítménymérés és értékelés Vezetői javadalmazás, érdekeltségi rendszer	A controllerek szerepdefiníciói Kulcs teljesítmény mutatók, beszámolási kontroll rendszerek Stratégia és Balanced Scorecard Vezetői számvitel A controlling IT támogatása Üzleti tervezés Controlling folyamatok Operatív tervezés, beyond budgeting	Kontrolling koncepció (a controlling szervezetet beleértve) Kontrolling alapismeretek (számviteli ismeretektől a Balanced Scorecardig) Kontrolling eszköztára: Vezetői számvitel Költséggazdálkodás Költségtervezési módszerek Fejlesztési irányok, jövőbeli feladatok (ideértve a controlling IT támogatását is)	A controllingrendszer filozófiája, megközelítése és orientációja A controllingrendszer funkcionálása: tervezés, eltéréselemzés és információkezelés A controlling eszközei: Vezetői számvitel, IT támogatás Stratégiai és operatív controlling alrendszerek és ezek kapcsolata A controllingrendszer bevezetésének feladatai	Controlling alapjai Vezetői számvitel A tervezési rendszer modellje Döntéshozatal, döntéstámogatás A vállalat komplex döntési modellje Stratégiai tervezés és stratégiai controlling Üzleti és operatív tervezés Információs rendszerek információellátás A controlling IT támogatása	A controlling rendszer alapfogalmai A controlling szervezet A controller A controlling közelítés módja A controlling időbeli dimenziói: Stratégiai és operatív controlling (s ez utóbbi részeként a pénzügyi controlling) Kontrolling beszámolási rendszerek Balanced Scorecard Kis- középvállalkozások kontrollingja	Kontrolling mi végre ? Kontrolling és vezetői számvitel Alap költség-számítási módszerek: költségtervezés költség-gazdálkodás A pénzügyi controlling általában, a pénzügyi controlling céljai A tulajdonosi érték kontrollingjának módszerei Pénzügyi tervezés, pénzügyi tevékenységek monitoringja Várhatóérték számítás beszámolók és javaslatok
<b>Kiadás</b>	Őszi félév 2014/15	2014. októberi állapot, havonta frissülő	2005	2011	2011	2011	2012, az 1. kiadás változatlanul

27. táblázat: Menedzsmentkontroll a magyar felsőoktatásban és az ott használt tankönyvekben



29. ábra: Menedzsmentkontroll a tudományos folyóiratok térképén  
(kategóriánként csupán néhány példa a meghatározó angol nyelvű folyóiratok közül)

Forrás: saját szerkesztés



## 9.2 Versenyképesség Kutatás, 2013. évi felmérés kérdései

A kutatási programot a Versenyképesség Kutatóközpont gondozza, mely 1999-ben alakult. Vezetője Chikán Attila, D. Sc., a Budapesti Corvinus Egyetem egyetemi tanára.

### A Vezérkérdőív felhasznált kérdései:

V63. Hol helyezkedik el jelenleg a szervezeti hierarchiában az alábbi szakterületek felelős vezetője az Ön vállalatában? Kérjük írja a megfelelő számot a betűjeles területekhez!

1 – vezérigazgatói / ügyvezető igazgatói törzskar; 2 – vezérigazgató helyettes / igazgató; 3 – főosztályvezető; 4 – osztályvezető, csoportvezető (középvezető)

a) Marketing		b) b) Logisztika	
c) Kutatásfejlesztés		d) Emberi erőforrás- menedzsment (HRM)	
e) Termelés		f) Pénzügy	
g) Értékesítés		h) Minőségbiztosítás	
i) CSR		j) Környezetvédelem	
k) Kontrolling		l) Beszerzés	

V103. Kérjük, jellemezze, hogy az Önök vállalatánál a kontrolling milyen szerep(ek)et tölt be a vezetői döntések támogatásában!

(1- egyáltalán nem jellemző, 5- nagyon jellemző)

a) A kontrolling a számszaki adatokat biztosítja: költség- és bevételadatokat gyűjt és visszacsatol.	1	2	3	4	5
b) A kontrolling az adatokat elemzi, és értelmező magyarázatokkal látja el.	1	2	3	4	5
c) A kontrolling javaslatokat tesz az üzleti teljesítmény javítására.	1	2	3	4	5
d) A kontrolling a vezető tanácsadó partnereként részt vesz a döntéshozatalban.	1	2	3	4	5

V104. A kontrolling rendszer az operatív működés mellett mennyire támogatja a stratégiaalkotást és megvalósítást is? Értékelje, hogy mennyire jellemzőek az alábbi állítások az Ön vállalatára! A kontrolling...

(1- egyáltalán nem jellemző, 5- nagyon jellemző)

a) tényadatokat biztosít inputként a stratégiaalkotáshoz.	1	2	3	4	5
b) elemzéseket készít a stratégia finanszírozhatóságáról, megvalósíthatóságáról.	1	2	3	4	5
c) méri a kitűzött stratégiai célok teljesülését.	1	2	3	4	5
d) jelzőrendszerei révén figyelmeztet a kitűzött céloktól való eltérésre.	1	2	3	4	5
e) javaslatokkal él a stratégia felülvizsgálatához.	1	2	3	4	5

V105. A következő megállapítások a kontrolling beszámolási rendszerre vonatkoznak. Kérjük, értékelje, mennyire jellemzőek ezek az Ön vállalatára!

(1- egyáltalán nem jellemző, 5- nagyon jellemző)

a) Jelenlegi kontrolling beszámolóink kielégítik a vezetők információs igényét.	1	2	3	4	5
b) A kontrolling beszámolók adatai pontosak és megbízhatóak.	1	2	3	4	5
c) Kontrolling beszámolóink felhasználóbarátok, könnyen értelmezhetők.	1	2	3	4	5
d) A kontrolling beszámolók döntő része rendszeres jelentés, az egyedi riportigény elenyésző.	1	2	3	4	5
e) A kontroller(ek) szakmai hozzáadott értéke (az adatokon túl) jelentős a beszámolóinkban.	1	2	3	4	5

V106. Mennyire támogatja az Önök vállalatának információs rendszere (a vállalatnál elérhető, belső vagy külső forrásból származó információk, kimutatások, jelentések stb.) a következő tevékenységeket?

(1 – egyáltalán nem; 2 – éppen használható; 3 – elégséges; 4 – segíti a tevékenységet; 5 – igen hatékony)

a) stratégiai döntések meghozatala	1	2	3	4	5
b) operatív döntések meghozatala	1	2	3	4	5
c) kommunikáció, információ megosztás a vállalaton belül	1	2	3	4	5
d) kommunikáció, információ megosztás az üzleti partnerekkel	1	2	3	4	5
e) a vállalat teljesítményének értékelése	1	2	3	4	5
f) az üzleti partnerek teljesítményének értékelése	1	2	3	4	5
g) a munkatársak teljesítményének értékelése	1	2	3	4	5
h) a vevői elégedettség változásának nyomon követése	1	2	3	4	5
i) a munkatársak elégedettségének nyomon követése	1	2	3	4	5
j) a munkavállalói igények, panaszok kezelése	1	2	3	4	5
k) az egyes stratégiai partnerekkel való együttműködés fejlesztése	1	2	3	4	5
l) az üzletfejlesztéssel kapcsolatos döntések támogatása	1	2	3	4	5
m) a felelős vállalati magatartást (CSR) tükröző döntéshozatal támogatása	1	2	3	4	5

## A Pénzügyi kérdőív felhasznált kérdései:

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

b) Mennyire tartja/tartaná hasznosnak ezek alkalmazását?

(1-egyáltalán nem, 5-elengedhetetlenül hasznosnak tartja)

		a) Használat			b) Hasznosság mértéke				
		Igen	Nem	Ø	1	2	3	4	5
a)	cash-flow kimutatás	1	2	9	1	2	3	4	5
b)	fix/változó költségek elkülönítése	1	2	9	1	2	3	4	5
c)	fedezetipont-számítás	1	2	9	1	2	3	4	5
d)	költségérzékenységi vizsgálatok	1	2	9	1	2	3	4	5
e)	tevékenység alapú költségszámítás (activity-based costing)	1	2	9	1	2	3	4	5
f)	célköltségszámítás (target costing)	1	2	9	1	2	3	4	5
g)	költség alapú szállítóértékelési módszerek (pl. TCO)	1	2	9	1	2	3	4	5
h)	készletforgási mutatók elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
i)	vevők forgási idejének elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
j)	szállítók forgási idejének elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
k)	pénzkonverziós ciklus elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
l)	Balanced Scorecard mutatószám rendszer	1	2	9	1	2	3	4	5
m)	vállalati tőkeköltség elemzése beruházási döntéseknél	1	2	9	1	2	3	4	5
n)	pénzügyi mutatószámok elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
o)	gazdasági hozzáadott érték (EVA) mutató, vagy más maradványjellegű mutató elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
p)	cash-flow alapú mutatók elemzése	1	2	9	1	2	3	4	5
q)	a vállalat piaci értékére vonatkozó mutatók elemzése	1	2	9	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)	tervezés	1	2	3	4	5
b)	ellenőrzés, beszámoltatás	1	2	3	4	5
c)	beruházási döntések	1	2	3	4	5
d)	árképzési döntések (belső elszámoló árak kialakítása)	1	2	3	4	5
e)	termékfejlesztési döntések	1	2	3	4	5
f)	„venni vagy gyártani”, illetve tevékenységkihelyezési döntések	1	2	3	4	5
g)	költségcsökkentési lehetőségek feltárása	1	2	3	4	5
h)	termékek/termékcsoporthoz jövedelmezőségének számítása	1	2	3	4	5

i)	a beszállítók és az alvállalkozók teljesítményének értékelése	1	2	3	4	5
j)	az egyes vevők, vevőcsoportok jövedelmezőségének értékelése	1	2	3	4	5
k)	az egyes értékesítési csatornák jövedelmezőségének értékelése	1	2	3	4	5
l)	készletgazdálkodás	1	2	3	4	5
m)	tulajdonosi-érték alapú vállalatvezetés	1	2	3	4	5
n)	társadalmilag felelős vállalati döntéshozatal	1	2	3	4	5
o)	tudásmenedzsment	1	2	3	4	5

P5. Milyen terveket készítenek a vállalatnál és milyen időtávra?

		a) Készítenek-e		b) Milyen időtávra
		<i>Igen</i>	<i>Nem</i>	<i>hónap</i>
a)	Vállalati stratégia	1	2	
b)	Marketing terv	1	2	
c)	Termelési terv	1	2	
d)	Készletterv	1	2	
e)	Beruházási terv	1	2	
f)	Kutatási/fejlesztési terv	1	2	
g)	Befektetési terv	1	2	
h)	Cash-flow terv	1	2	
i)	Likviditási terv	1	2	

P6. Készítenek-e a vállalatnál előzetes gazdaságossági elemzéseket a következő tevékenységekre:

		igen	nem
a)	új termék bevezetése	1	2
b)	fejlesztési projekt	1	2
c)	beruházás	1	2
d)	új elosztási / értékesítési formák bevezetése	1	2
f)	egyéb, éspedig:	1	2

P7. a) Készülnek-e rendszeresen kontrolling jelentések, beszámolók a vállalatvezetés számára?

1) igen 2) nem

b) Ha igen, milyen időközönként és kiknek készülnek a kontrolling jelentések?

c) Számszaki adatokon kívül szöveges értékelést illetve intézkedési javaslatokat tartalmaznak-e ezek a beszámolók? Kérjük, jelölje a táblázatban!

Gyakoriság (1-legalább havonta, 2-negyedévente 3-évente 4-ritkábban)

	a) Gyakoriság				b) Tartalmaz szöveges értékelést		c) Tartalmaz intézkedési javaslatot	
					igen	nem	igen	nem
a) felsővezetés	1	2	3	4	1	2	1	2
b) kereskedelem / marketing	1	2	3	4	1	2	1	2
c) kutatásfejlesztés	1	2	3	4	1	2	1	2
d) emberi erőforrás gazdálkodás	1	2	3	4	1	2	1	2
e) logisztika	1	2	3	4	1	2	1	2
f) informatika	1	2	3	4	1	2	1	2
g) termelés	1	2	3	4	1	2	1	2
h) pénzügy	1	2	3	4	1	2	1	2

d) Megegyezik-e a jelentések struktúrája a tervekével? 1) igen 2) nem

P8. a) Kérjük, jelölje meg, hogy szerepelnek-e a kontrolling jelentésekben a következő típusú információk, majd értékelje ezek fontosságát a vállalati döntéshozatal szempontjából!

(1- egyáltalán nem tartja fontosnak, 5-elengedhetetlenül fontosnak tartja)

		a) Szerepel			b) Fontosság				
		Igen	Nem						
a)	a számveteli kimutatásokból származó adatok	1	2		1	2	3	4	5
b)	pénzügyi mutatószámok	1	2		1	2	3	4	5
c)	költségelemzések (pl. fedezetelemzés)	1	2		1	2	3	4	5
d)	az értékesítés alakulására vonatkozó mennyiségi információk	1	2		1	2	3	4	5
e)	a vállalat termékeinek (szolgáltatásainak) minőségére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
f)	a kiszolgálási idő alakulása	1	2		1	2	3	4	5
g)	a rendelésteljesítés pontossága	1	2		1	2	3	4	5
h)	a tervhez (normához) viszonyított teljesítmény alakulása	1	2		1	2	3	4	5
i)	az erőforrások kihasználtságának alakulása	1	2		1	2	3	4	5

j)	a vevők elégedettségének alakulása	1	2		1	2	3	4	5
k)	a beszállítók teljesítményére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
l)	a versenytársak helyzetére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
m)	a termékek jövedelmezőségére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
n)	az egyes vevők, vevőcsoportok kiszolgálásának jövedelmezőségére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
o)	az értékesítési csatornák jövedelmezőségére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
p)	az alkalmazottak teljesítményére vonatkozó információk	1	2		1	2	3	4	5
q)	a vállalati tudásvagyon részeinek változása	1	2		1	2	3	4	5
r)	előrejelzés a külső környezet várható alakulásáról	1	2		1	2	3	4	5
s)	a külső környezet tényleges és tervezett alakulásának eltérése	1	2		1	2	3	4	5

- b) Kérjük, jelölje meg, szerepelnek-e a felsorolt forrásokból származó információk a kontrolling jelentésekben, majd értékelje e források fontosságát a vállalati döntéshozatal szempontjából!

(1- egyáltalán nem tartja fontosnak, 5-elengedhetetlenül fontosnak tartja vagy tartaná)

		a) Szerepel			b) Fontosság				
		Igen	Nem		1	2	3	4	5
a)	vállalati pénzügyi kimutatások	1	2		1	2	3	4	5
b)	nem pénzügyi adatok a vállalati információs rendszerből	1	2		1	2	3	4	5
c)	a munkatársak véleményén alapuló információk	1	2		1	2	3	4	5
d)	külső forrásból származó tényadatok (pl. statisztikák)	1	2		1	2	3	4	5
e)	külső forrásból származó elemzések, jelentések	1	2		1	2	3	4	5
f)	a vevők véleményén alapuló információk	1	2		1	2	3	4	5
g)	a beszállítóktól származó információk	1	2		1	2	3	4	5
h)	egyéb érintettek (pl. helyi közösségek) véleményén alapuló információk	1	2		1	2	3	4	5

P9. Kérjük, adja meg a következő információkat vállalatára vonatkozóan!

	2009	2012
Nettó árbevétel .....	.....eFt	.....eFt
ebből: export árbevétel: .....	.....eFt	.....eFt
Személyi jellegű ráfordítások	.....eFt	.....eFt
Anyagi jellegű ráfordítások	.....eFt	.....eFt
Értécsökkenési leírás	.....eFt	.....eFt
Üzleti / üzemi eredmény .....	.....eFt	.....eFt
Pénzügyi eredmény .....	.....eFt	.....eFt
Rendkívüli eredmény	.....eFt	.....eFt
Adózott eredmény	.....eFt	.....eFt
Mérleg szerinti eredmény .....	.....eFt	.....eFt

Mérlegfőösszeg .....	.....eFt	.....eFt
Saját tőke .....	.....eFt	.....eFt
Hosszú lejáratú kötelezettségek .....	.....eFt	.....eFt
Rövid lejáratú kötelezettségek.....	.....eFt	.....eFt
ebből: szállítók .....	.....eFt	.....eFt
ebből: rövid lejáratú hitelek.....	.....eFt	.....eFt
Befektetett eszközök .....	.....eFt	.....eFt
ebből: immateriális javak:.....	.....eFt	.....eFt
ebből: tárgyi eszközök.....	.....eFt	.....eFt
ebből: befektetett pénzügyi eszközök.....	.....eFt	.....eFt
Forgóeszközök.....	.....eFt	.....eFt
ebből: készletek .....	.....eFt	.....eFt
ebből: vevők	.....eFt	.....eFt

Átlagos statisztikai létszám	.....fő	.....fő
------------------------------	---------	---------

### A Termelési kérdőív felhasznált kérdései:

T45. Használják-e a következő innovatív IT megoldásokat, illetve ha nem, akkor tervezik-e a bevezetésüket két éven belül?

		Jelenleg működik	Bevezetése folyik	2 éven belül tervezik	Nem tervezik
a)	Szervervirtualizáció	1	2	3	4
b)	Nyilvános felhő	1	2	3	4
c)	Mobiltelefon/táblagép használata informatikai alkalmazásokhoz	1	2	3	4
d)	Nyílt forráskódú (open source) rendszerek	1	2	3	4
e)	Integrált vállalatirányítási rendszer (ERP)	1	2	3	4
f)	Vevőkapcsolat-menedzsment (CRM) rendszer	1	2	3	4
g)	Ellátási lánc menedzsment (SCM) rendszer	1	2	3	4
h)	Üzleti intelligencia	1	2	3	4
i)	Kollaborációs eszköz (workflow, groupware)	1	2	3	4
j)	Dokumentummenedzsment-rendszer	1	2	3	4
k)	Szakértői (tudásbázisú) rendszer	1	2	3	4
l)	Térinformatika	1	2	3	4
m)	Internetes portál magasabb szintű használata (pl. webáruház)	1	2	3	4
n)	Közösségi oldalak (social media) üzleti célú felhasználása	1	2	3	4



### 9.3 A sokváltozós statisztikai elemzés outputjai

28. táblázat: Változónkénti hiányzó érték elemzés 268 megfigyelésre

Univariate Statistics							
	N	Mean	Std. Deviation	Missing		No. of Extremes <sup>a</sup>	
				Count	Percent	Low	High
v103a	233	3,64	1,282	35	13,1	0	0
v103b	232	3,28	1,318	36	13,4	36	0
v103c	229	3,02	1,338	39	14,6	0	0
v103d	229	2,93	1,344	39	14,6	0	0
v104a	226	3,67	1,200	42	15,7	0	0
v104b	227	3,27	1,274	41	15,3	35	0
v104c	227	3,26	1,275	41	15,3	35	0
v104d	226	3,23	1,314	42	15,7	0	0
v104e	226	3,00	1,345	42	15,7	0	0
v105a	229	3,76	1,144	39	14,6	0	0
v105b	228	3,90	1,185	40	14,9	0	0
v105c	228	3,73	1,197	40	14,9	0	0
v105e	226	3,35	1,316	42	15,7	0	0
v106a	243	3,55	,886	25	9,3	6	0
v106b	243	3,83	,855	25	9,3	5	0
v106c	243	3,74	,900	25	9,3	4	0
v106d	244	3,45	,957	24	9,0	7	0
v106e	245	3,78	,877	23	8,6	3	0
v106f	243	3,25	1,108	25	9,3	21	0
v106g	244	3,45	1,078	24	9,0	14	0
v106h	244	3,39	1,173	24	9,0	22	0
v106i	244	3,09	1,208	24	9,0	0	0
v106j	244	3,19	1,229	24	9,0	0	0
v106k	243	3,29	1,147	25	9,3	21	0
v106l	242	3,43	1,057	26	9,7	17	0
v106m	248	2,81	2,238	20	7,5	11	0
v63k	154	2,77	1,113	114	42,5	0	0

a. Number of cases outside the range (Q1 - 1.5\*IQR, Q3 + 1.5\*IQR).

29. táblázat: Esetenkénti hiányzó érték elemzés 268 megfigyelésre

Tabulated Patterns																												
Number of Cases	Missing Patterns <sup>a</sup>																										Complete if ... <sup>b</sup>	
	v106 m	v106 l	v106 a	v106 b	v106 d	v106 e	v106 g	v106 h	v106 i	v106 j	v106 f	v106 c	v106 k	v104 b	v104 a	v104 d	v104 e	v104 c	v105 e	v105 c	v105 b	v105 a	v103 a	v103 b	v103 c	v103 d		v63k
131																												131
80																											X	211
4	X																											135
4		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		144
6		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	248
4	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	268
14														X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	236
Patterns with less than 1% cases (3 or fewer) are not displayed.																												
a. Variables are sorted on missing patterns.																												
b. Number of complete cases if variables missing in that pattern (marked with X) are not used.																												

30. táblázat: Változónkénti hiányzó érték elemzés 221 megfigyelésre

**Univariate Statistics**

	N	Mean	Std. Deviation	Missing		No. of Extremes <sup>a</sup>	
				Count	Percent	Low	High
v103a	221	3,67	1,269	0	,0	0	0
v103b	220	3,32	1,313	1	,5	32	0
v103c	218	3,06	1,327	3	1,4	0	0
v103d	218	2,95	1,340	3	1,4	0	0
v104a	221	3,70	1,185	0	,0	0	0
v104b	221	3,31	1,260	0	,0	32	0
v104c	221	3,29	1,260	0	,0	32	0
v104d	221	3,26	1,297	0	,0	33	0
v104e	221	3,03	1,336	0	,0	0	0
v105a	220	3,77	1,129	1	,5	0	0
v105b	220	3,92	1,162	1	,5	0	0
v105c	220	3,75	1,169	1	,5	0	0
v105e	220	3,36	1,308	1	,5	0	0
v106a	221	3,58	,879	0	,0	5	0
v106b	221	3,85	,853	0	,0	5	0
v106c	221	3,73	,919	0	,0	4	0
v106d	221	3,44	,950	0	,0	6	0
v106e	221	3,81	,867	0	,0	2	0
v106f	220	3,27	1,096	1	,5	17	0
v106g	221	3,47	1,068	0	,0	12	0
v106h	221	3,39	1,180	0	,0	19	0
v106i	221	3,06	1,193	0	,0	0	0
v106j	221	3,16	1,220	0	,0	0	0
v106k	221	3,30	1,157	0	,0	19	0
v106l	221	3,43	1,079	0	,0	16	0
v106m	217	3,24	1,211	4	1,8	29	0
v63k	137	2,78	1,096	84	38,0	0	0

a. Number of cases outside the range (Q1 - 1.5\*IQR, Q3 + 1.5\*IQR).

31. táblázat: A controlleri szerepet mérő változók Pearson-féle korrelációs együtthatói

		Correlations								
		V103A center	V103B center	V103C center	V103D center	V104A center	V104B center	V104C center	V104D center	V104E center
V103Acent er	Pearson Correlation	1	-,107	-,447**	-,330**	,493**	-,240**	-,116	-,344**	-,410**
	Sig. (2- tailed)		,153	,000	,000	,000	,001	,120	,000	,000
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V103Bcent er	Pearson Correlation	-,107	1	,034	-,108	-,110	-,019	-,082	-,218**	-,393**
	Sig. (2- tailed)	,153		,656	,151	,140	,801	,273	,003	,000
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V103Ccen ter	Pearson Correlation	-,447**	,034	1	,293**	-,556**	-,153*	-,239**	-,012	,175*
	Sig. (2- tailed)	,000	,656		,000	,000	,041	,001	,868	,019
	N	179	179	179	178	179	179	179	179	179
V103Dcen ter	Pearson Correlation	-,330**	-,108	,293**	1	-,432**	-,111	-,421**	-,131	,230**
	Sig. (2- tailed)	,000	,151	,000		,000	,140	,000	,080	,002
	N	179	179	178	179	179	179	179	179	179
V104Acent er	Pearson Correlation	,493**	-,110	-,556**	-,432**	1	-,090	,076	-,236**	-,432**
	Sig. (2- tailed)	,000	,140	,000	,000		,228	,311	,001	,000
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V104Bcent er	Pearson Correlation	-,240**	-,019	-,153*	-,111	-,090	1	,004	-,044	-,089
	Sig. (2- tailed)	,001	,801	,041	,140	,228		,957	,553	,231
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V104Ccen ter	Pearson Correlation	-,116	-,082	-,239**	-,421**	,076	,004	1	,080	-,102
	Sig. (2- tailed)	,120	,273	,001	,000	,311	,957		,285	,171
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V104Dcen ter	Pearson Correlation	-,344**	-,218**	-,012	-,131	-,236**	-,044	,080	1	,246**
	Sig. (2- tailed)	,000	,003	,868	,080	,001	,553	,285		,001
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181
V104Ecent er	Pearson Correlation	-,410**	-,393**	,175*	,230**	-,432**	-,089	-,102	,246**	1
	Sig. (2- tailed)	,000	,000	,019	,002	,000	,231	,171	,001	
	N	181	181	179	179	181	181	181	181	181

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

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

32. táblázat: A klaszterképzésbe bevont standardizált változók F tesztje

**ANOVA**

	Cluster		Error		F	Sig.
	Mean Square	df	Mean Square	df		
Zv103a	33,536	3	,449	174	74,721	,000
Zv103b	35,913	3	,388	174	92,516	,000
Zv103c	41,652	3	,303	174	137,688	,000
Zv103d	37,321	3	,367	174	101,688	,000
Zv104a	37,934	3	,338	174	112,262	,000
Zv104b	36,192	3	,379	174	95,467	,000
Zv104c	38,722	3	,336	174	115,179	,000
Zv104d	40,740	3	,301	174	135,151	,000
Zv104e	42,528	3	,275	174	154,424	,000

33. táblázat: A klasztertagsági és a vállalati méret mutató kereszttáblája és chi-négyzet tesztje

**Crosstab**

			Cluster Number of Case				Total
			1	2	3	4	
FTE	50-99	Count	33	14	37	13	97
		% within Cluster Number of Case	53,2%	60,9%	59,7%	41,9%	54,5%
	100-249	Count	17	8	17	12	54
		% within Cluster Number of Case	27,4%	34,8%	27,4%	38,7%	30,3%
	Above 250	Count	12	1	8	6	27
		% within Cluster Number of Case	19,4%	4,3%	12,9%	19,4%	15,2%
Total	Count	62	23	62	31	178	
	% within Cluster Number of Case	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	5,666 <sup>a</sup>	6	,462
Likelihood Ratio	6,303	6	,390
Linear-by-Linear Association	,046	1	,830
N of Valid Cases	178		

34. táblázat: A klasztertagsági mutató és a tulajdonosi kör mutatójának kereszttáblája és  
chi-négyzet tesztje

**Crosstab**

			Cluster Number of Case				Total
			1	2	3	4	
Main owner	Hungarian state	Count	6	0	4	4	14
		% within Cluster Number of Case	9,7%	0,0%	6,5%	12,9%	7,9%
	Hungarian private	Count	38	22	42	23	125
		% within Cluster Number of Case	61,3%	95,7%	67,7%	74,2%	70,2%
	Foreign	Count	18	1	16	4	39
		% within Cluster Number of Case	29,0%	4,3%	25,8%	12,9%	21,9%
Total	Count	62	23	62	31	178	
	% within Cluster Number of Case	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	

**Chi-Square Tests**

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,423 <sup>a</sup>	6	,053
Likelihood Ratio	15,524	6	,017
Linear-by-Linear Association	1,198	1	,274
N of Valid Cases	178		

35. táblázat: MK eszközök használati gyakoriságai és használati arányai

	CF		FC VC		Breakeven		Cost sens		ABC		TC	
	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc
0= not used	37	21,4	49	28,5	77	44,5	87	51,2	79	47,0	102	60,7
1= in use	136	78,6	123	71,5	96	55,5	83	48,8	89	53,0	66	39,3
Total	173	100,0	172	100,0	173	100,0	170	100,0	168	100,0	168	100,0
Miss val	8		9		8		11		13		13	
Total	181		181		181		181		181		181	

	TCO		Ivent turn		Cust turn		Suppl turn		Cash conv		BSC	
	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc
0= not used	113	67,3	55	32,2	68	39,5	75	44,4	129	77,7	138	83,1
1= in use	55	32,7	116	67,8	104	60,5	94	55,6	37	22,3	28	16,9
Total	168	100,0	171	100,0	172	100,0	169	100,0	166	100,0	166	100,0
Miss val	13		10		9		12		15		15	
Total	181		181		181		181		181		181	

	Capital cost		Fin indic		EVA		CF indic		Market val	
	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc	Freq	Val Perc
0= not used	77	45,6	30	17,4	117	69,6	76	45,2	103	60,9
1= in use	92	54,4	142	82,6	51	30,4	92	54,8	66	39,1
Total	169	100,0	172	100,0	168	100,0	168	100,0	169	100,0
Miss val	12		9		13		13		12	
Total	181		181		181		181		181	

36. táblázat: MK eszközökhöz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,809
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	825,837
	df	136
	Sig.	,000

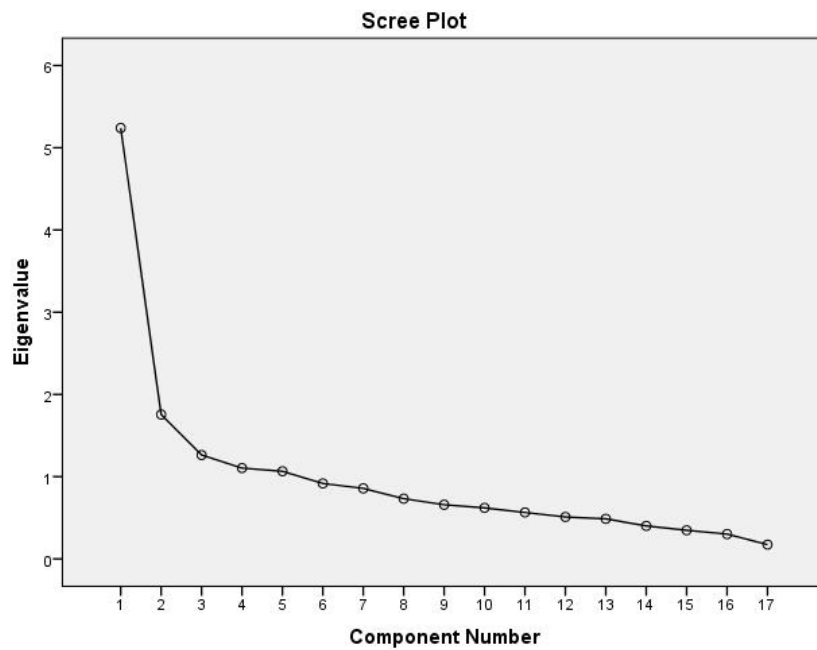
**Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component
	1
CF	,444
FC_VC	,572
Breakeven	,597
Cost_sens	,586
ABC	,454
TC	,502
TCO	,523
Inv_turn	,430
Cust_turn	,526
Suppl_turn	,530
Cash_conv	,636
BSC	,547
Capital_cost	,611
Fin_indic	,536
EVA	,546
CF_indic	,645
Market_value	,682

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

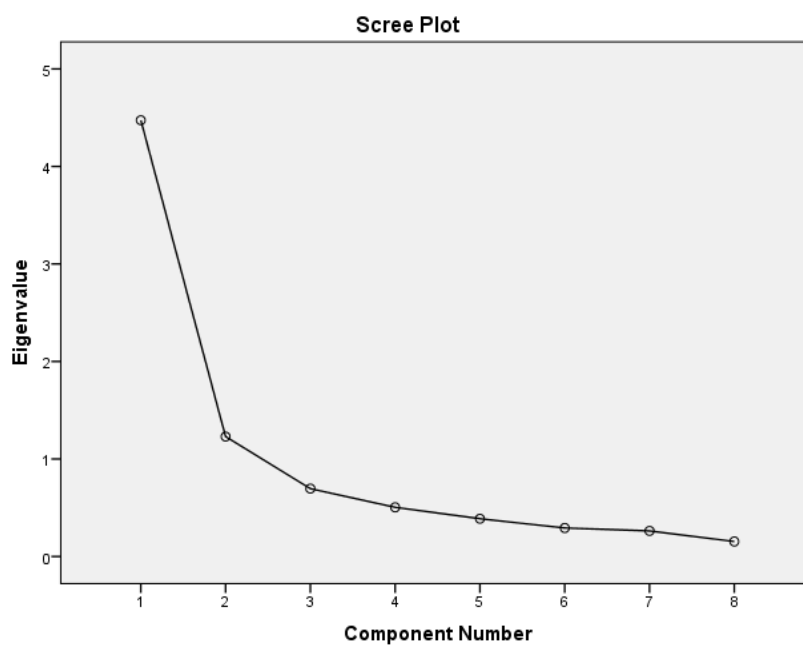




37. táblázat: A beszámolási gyakorisághoz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,845
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	834,899
	df	28
	Sig.	,000



38. táblázat: Külső orientációhoz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

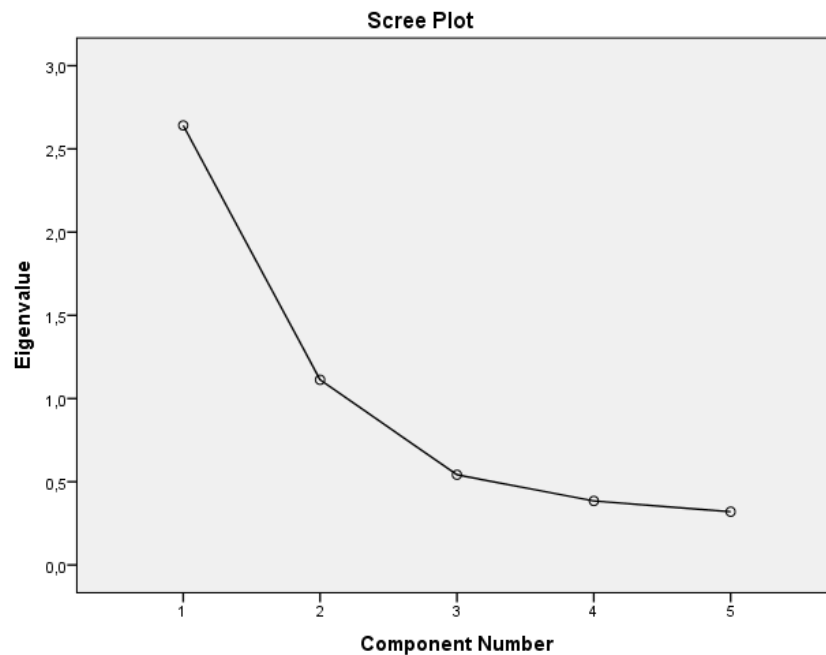
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,700
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	199,750
	df	10
	Sig.	,000

**Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component
	1
p8bda_recode	,648
p8bea_recode	,687
p8bfa_recode	,771
p8bga_recode	,806
p8bha_recode	,711

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.



39. táblázat: Nem pénzügyi információkhoz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

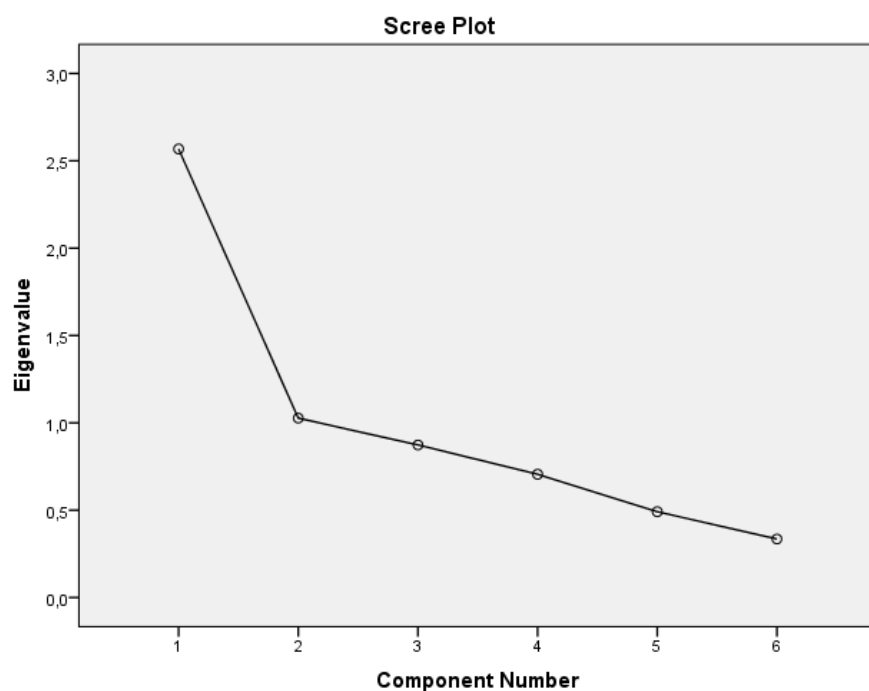
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,703
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	157,109
	df	15
	Sig.	,000

**Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component
	1
p8ada_recode	,451
p8aea_recode	,816
p8afa_recode	,732
p8aga_recode	,793
p8aia_recode	,547
p8aja_recod	,484

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.



40. táblázat: Jövőorientáltsághoz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

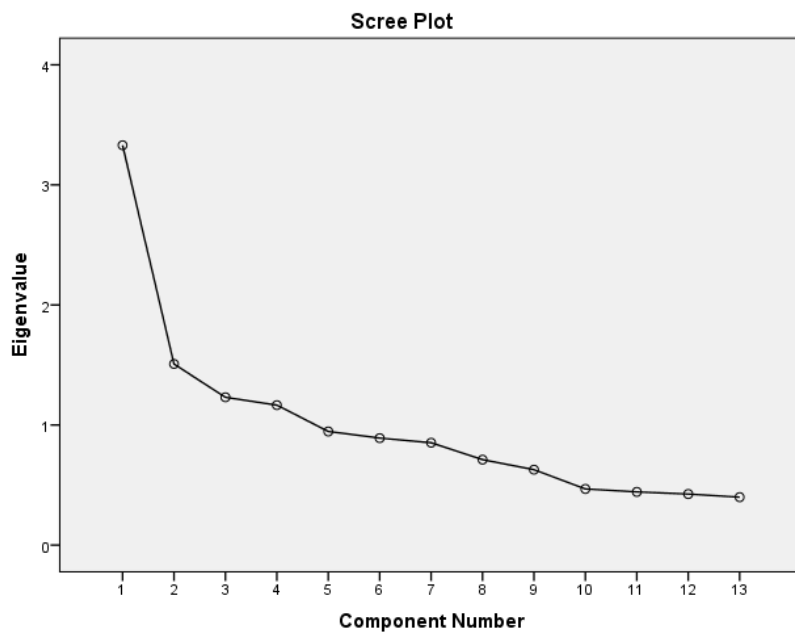
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,724
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	383,370
	df	78
	Sig.	,000

**Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component
	1
p5aa	,485
p5ba	,526
p5ca	,372
p5da	,537
p5ea	,479
p5fa	,406
p5ga	,419
p5ha	,453
p5ia	,582
p6a	,641
p6b	,605
p6c	,478
p6d	,522

Extraction Method: Principal Component Analysis.

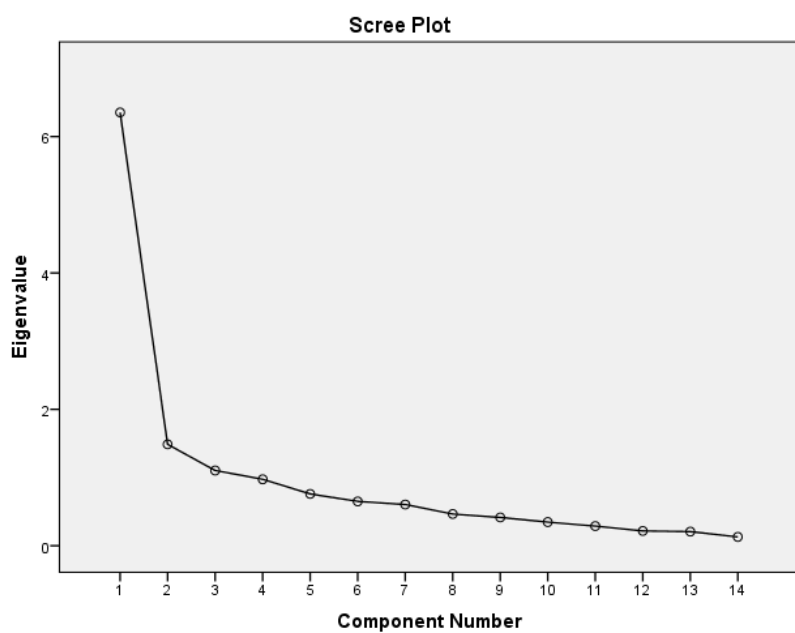
a. 1 components extracted.



41. táblázat: Az IT intenzitáshoz kapcsolódó változók PCA outputjai

**KMO and Bartlett's Test**

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,851
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	778,779
	df	91
	Sig.	,000



**Component Matrix<sup>a</sup>**

	Component
	1
t45a_recode	,669
t45b_recode	,392
t45c_recode	,574
t45d_recode	,539
t45e_recode	,605
t45f_recode	,776
t45g_recode	,690
t45h_recode	,772
t45i_recode	,718
t45j_recode	,805
t45k_recode	,850
t45l_recode	,758
t45m_recode	,549
t45n_recode	,576

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

42. táblázat: Az LVPS modellbe bevont látens változók korrelációs együtthatói

		Correlations										
		F1_AllTools	F2_Innovation	F3_Frequency	F4a_External	F4b_Nonfinancial	F4c_Future	F5_1P_ReliableData	F5_1N_AddedValue	F6_1P_Decision	F7_1P_Involve	F7_1N_DataProv
F1_AllTools	Pearson Correlation	1	,391**	,339**	,421**	,313**	,574**	-,040	,160*	-,033	-,028	-,052
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,001	,000	,627	,050	,690	,732	,528
	N	152	83	152	105	106	136	151	151	152	149	152
F2_Innovation	Pearson Correlation	,391**	1	,289**	,074	,047	,343**	-,084	,083	-,024	-,241*	,032
	Sig. (2-tailed)	,000		,003	,556	,708	,001	,401	,402	,810	,015	,745
	N	83	104	104	66	66	89	103	103	104	102	104
F3_Frequency	Pearson Correlation	,339**	,289**	1	,093	-,018	,399**	,026	-,091	,141	-,303**	,149*
	Sig. (2-tailed)	,000	,003		,301	,840	,000	,726	,222	,058	,000	,046
	N	152	104	181	126	123	159	180	180	181	178	181
F4a_External	Pearson Correlation	,421**	,074	,093	1	,477**	,256**	-,206*	,224*	-,084	,111	-,151
	Sig. (2-tailed)	,000	,556	,301		,000	,006	,021	,012	,351	,220	,091
	N	105	66	126	126	118	113	125	125	126	124	126
F4b_Nonfinancial	Pearson Correlation	,313**	,047	-,018	,477**	1	,212*	-,146	,174	-,141	,186*	-,184*
	Sig. (2-tailed)	,001	,708	,840	,000		,026	,109	,055	,119	,041	,042
	N	106	66	123	118	123	110	122	122	123	121	123
F4c_Future	Pearson Correlation	,574**	,343**	,399**	,256**	,212*	1	-,034	,074	-,036	-,116	,019
	Sig. (2-tailed)	,000	,001	,000	,006	,026		,670	,353	,649	,151	,812
	N	136	89	159	113	110	159	158	158	159	156	159
F5_1P_ReliableData	Pearson Correlation	-,040	-,084	,026	-,206*	-,146	-,034	1	-,564**	,209**	-,361**	,439**
	Sig. (2-tailed)	,627	,401	,726	,021	,109	,670		,000	,005	,000	,000
	N	151	103	180	125	122	158	180	180	180	177	180
F5_1N_AdDEDValue	Pearson Correlation	,160*	,083	-,091	,224*	,174	,074	-,564**	1	-,224**	,457**	-,511**
	Sig. (2-tailed)	,050	,402	,222	,012	,055	,353	,000		,002	,000	,000
	N	151	103	180	125	122	158	180	180	180	177	180
F6_1P_Decision	Pearson Correlation	-,033	-,024	,141	-,084	-,141	-,036	,209**	-,224**	1	-,375**	,372**
	Sig. (2-tailed)	,690	,810	,058	,351	,119	,649	,005	,002		,000	,000
	N	152	104	181	126	123	159	180	180	181	178	181
F7_1P_Involve	Pearson Correlation	-,028	-,241*	-,303**	,111	,186*	-,116	-,361**	,457**	-,375**	1	-,714**
	Sig. (2-tailed)	,732	,015	,000	,220	,041	,151	,000	,000	,000		,000
	N	149	102	178	124	121	156	177	177	178	178	178
F7_1N_DataProv	Pearson Correlation	-,052	,032	,149*	-,151	-,184*	,019	,439**	-,511**	,372**	-,714**	1
	Sig. (2-tailed)	,528	,745	,046	,091	,042	,812	,000	,000	,000	,000	
	N	152	104	181	126	123	159	180	180	181	178	181

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

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 9.4 A csoportos és egyéni interjúk vázlata

---

### 9.4.1 Fókuszcsoportos megbeszélések felépítése

---

1. A kutatás céljának és előzményeinek bemutatása (5 perc)
2. A statisztikai elemzés eredményeinek bemutatása, különös tekintettel az LVPLS modellre (15-20 perc)
3. Szabad beszélgetés a résztvevőkkel az alábbi főbb kérdések mentén (90-120 perc):
  - A controlleri szerepértésségi koncepció érvényesnek tekinthető az Önök vállalatában / az Ön személyes karrierjében?
  - Lát egyéb, itt fel nem sorolt szerepeket?
  - Mi teszi az adatot megbízhatóvá? Mi teszi az adatot megbízhatóvá a vezetők számára?
  - Hogyan tud Ön, mint controller hozzáadott értéket teremteni? Mi tekinthető hozzáadott értéknek?
  - A hozzáadott érték teremtése és az adatmegbízhatóság miként függ össze?
  - Az IT kiválthatja részben vagy egészben valamelyik controlleri feladatot? A szerepekre nézve ennek mi a következménye?
  - Munkája során gyűjt és riportol külső fókuszú és nem pénzügyi adatokat? Ha nem, kinek a feladat ez?
  - Mit gondol, a modellben szereplő nyilak iránya az összefüggések domináns irányát mutatják? A faktorok között más, itt nem feltüntetett összefüggések is vannak?
4. Összegzés, köszönetnyilvánítás a résztvevőknek (2 perc)

### 9.4.2 A félig strukturált vezetői interjúk vázlata

---

1. A kutatás céljainak és előzményeinek bemutatása (5 perc)
2. Beszélgetés az interjúalannal az alábbi kérdések mentén (40-70 perc):
  - Ön mit vár el egy controllertől?
  - Mit gondol, a vállalat többi vezetőinek hasonlóak az elvárásai? Ha nem, miben lát eltéréseket?
  - Hogyan tud egy controller hozzáadott értéket teremteni? Mi tekinthető hozzáadott értéknek?



- A controller által használt MK technikák, eszközök meghatározóak ebből a szempontból?
  - Mitől megbízható egy adat az Ön számára?
  - Ki gyűjt és riportol külső fókuszú és nem pénzügyi adatokat? A controlleri beszámolóknak ezek részét képezik? Ha nem gyűjtenek ilyen adatokat, miért nem?
  - Miként vélekedik az IT MKR-ben betöltött egyre növekvő szerepéről? Kiválthatja az IT részben vagy egészben valamelyik MK-lal kapcsolatos feladatot? A controlleri szerepekre nézve ennek mi a következménye?
3. A statisztikai elemzés eredményeinek bemutatása, különös tekintettel az LVPLS modellre, majd az interjúalany ezzel kapcsolatos észrevételeinek megbeszélése (10-30 perc):
- Mit gondol, a modellben szereplő nyilak iránya az összefüggések domináns irányát mutatják?
  - A faktorok között más, itt nem feltüntetett összefüggések is vannak?
4. Összegzés, köszönetnyilvánítás az interjúalanynak (2 perc)

### 9.4.3 Résztvevők listája

43. táblázat: A fókuszcsoporthoz és egyéni interjúk résztvevőinek listája

No.	Iparág	Vállalat mérete (FTE)	Jelenleg betöltött pozíció	Controlleri munkatapasztalat (évek száma)
<b>Fókuszcsoporthoz résztvevők</b>				
1.	Energetika	7900	Controlling csoportvezető	13
2.	Építőipar	231	Controlling vezető	12
3.	Logisztika	5000	Controlling csoportvezető	9
4.	Ingatlanfejlesztés	75	Controlling vezető	12
5.	Élelmiszerfeldolgozás	290	Pénzügyi, számviteli és controlling vezető	10
6.	Postai szolgáltatások	30000	Controlling csoportvezető	8
7.	Légiközlekedés	730	Vállalati controlling csoportvezető	15
8.	Vegyipar	120	Controlling vezető	20
9.	Műanyagipar	710	Üzletfejlesztési csoportvezető	20
10.	Egészségügy	110	Pénzügyi igazgató	7
11.	Létesítménygazdálkodás	107	Pénzügyi igazgató	10
12.	Tömegközlekedés	1500	Projektmonitoring vezető	25
13.	Tanácsadás	10	Tanácsadó	20
14.	Papíripar	450	Pénzügyi igazgató	20
15.	Építőipar	300	Pénzügyi és controlling igazgató	23
16.	Diverzifikált cégcsoport holding központja	600	Controlling vezető	25
17.	Élelmiszerfeldolgozás	1200	Vállalati controlling manager	15
18.	Felsőoktatás	500	Kancellár	20
19.	Pénzügyi tanácsadás	1	Tanácsadó	10
20.	IT (ERP bevezetés és üzemeltetés)	10	Ügyvezető igazgató	25
<b>Egyéni interjúk</b>				
1.	Élelmiszerfeldolgozás	290	Ügyvezető igazgató	10
2.	Ipari tervezés és kivitelezés	1000	Stratégiai, értékeztési és marketing vezető	0
3.	Fémöntöde	900	Projekt management, controlling és IT vezető	0,5
4.	Szoftverfejlesztés	80	CEO, tulajdonos	0
5.	Textilipar	600	CEO	0

### **Magyar nyelvű publikációk:**

#### **Referált folyóiratcikk:**

Szukits Ágnes (2014): A controlling szervezeti jelentősége a magyar vállalatoknál, Vezetéstudomány 45 (9) pp. 12-25.

#### **Konferenciaelőadások:**

Szukits Ágnes (2016): A menedzsmentkontroll rendszerek hatása a controllerek üzleti folyamatokba történő bevonására, Magyar Tudományos Akadémia Tudománynapi Konferencia, Budapest, 2016. november 15.

Szukits Ágnes (2014): A controlling szervezeti jelentősége felsővezetői szemszögből, Tavaszi Szél Konferencia, Doktoranduszok Országos Szövetsége, Debrecen, 2014. március 21-23.

#### **Egyéb:**

Szukits Ágnes (2014): A globalizációból származó előnyök eloszlása. Mit tanulhatunk az értéklánc elemzésből? – in: Czakó Erzsébet (szerk.): Fejezetek a nemzetközi üzleti gazdaságtanból 6., 155. sz. műhelytanulmány, Budapesti Corvinus Egyetem, Vállalatgazdaságtani Intézet, HU ISSN 1786-3031

Szukits Ágnes (2014): A teljesítmény és a stratégia kapcsolata – Esettanulmány és oktatói segédlet Teljesítménymenedzsment tantárgyhoz; Tananyagfejlesztés

Szukits Ágnes (2014): Teljesítményindikátorok– Esettanulmány és oktatói segédlet Teljesítménymenedzsment tantárgyhoz; Tananyagfejlesztés

Szukits Ágnes (2014): Teljesítménymérés és beszámolás – Háttéranyag-szöveggyűjtemény Menedzsmentkontroll tantárgyhoz; Tananyagfejlesztés

**Idegen nyelvű publikációk:****Könyvfejezet:**

Matos Zoltán, Székely Ákos, Szukits Ágnes (2008): Reporting Factory – Service Center Bei E.ON Hungária, in: Ronald Gleich, Péter Horváth, Uwe Michael: Management Reporting – Grundlagen, Praxis und Perspektiven, Haufe Mediengruppe, München, p. 249-268

**Referált folyóiratszöveg:**

Szukits Ágnes (2017 – in press): Management control system design: the effect of tools in use on the information provided, Vezetéstudomány/ Budapest Management Review

Szukits Ágnes (2015): The relationship between the role of controlling and corporate performance, TAYLOR Gazdálkodás- és szervezéstudományi folyóirat. A Virtuális Intézet Közép-Európa Kutatására Közleményei 7 (1-2) pp. 21-28.

**Konferenciaelőadások:**

Szukits Ágnes (2014): The relationship between the role of controlling and corporate performance, Budapesti Corvinus Egyetem, 3rd PhD Student Conference, Budapest, 2014. június 23.

Bodnár Viktória, Horváth Gábor, Pokol Gábor, Szukits Ágnes, Tanács Zoltán (2004): Creating a change driving performance management system at TEMIC Hungary, in: Andy Neely, Mike Kennerly, Angela Walters: Performance Measurement and Management: Public and Private. pp. 1177-1180. Konferencia helye, ideje: Edinburgh, Egyesült Királyság / Anglia, 2004.07.28-2004.07.30. Cranfield University, Cranfield School of Management, Centre for Business Performance.