

TÉZISGYŰJTEMÉNY

Szukits Ágnes

Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller szervezeti szerepe

című Ph.D. értekezéséhez

Témavezető:

Dobák Miklós, CSc
Intézetvezető egyetemi tanár

Budapest, 2016

**Vezetéstudományi Intézet
Vezetés és Szervezés Tanszék**

TÉZISGYŰJTEMÉNY

Szukits Ágnes

Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller szervezeti szerepe

című Ph.D. értekezéséhez

Témavezető:

Dobák Miklós, CSc
Intézetvezető egyetemi tanár

© Szukits Ágnes

Tartalomjegyzék

1. Kutatási előzmények és a téma indoklása	2
2. A felhasznált módszerek	6
3. Az értekezés eredményei.....	9
3.1. A controlleri szerepek.....	9
3.2. A MKR és a controlleri szerepek kapcsolata.....	11
3.3. Kutatási eredmények a szakirodalom tükrében.....	14
4. Főbb hivatkozások.....	20
5. Publikációk jegyzéke.....	23

1. Kutatási előzmények és a téma indoklása

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 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 ezen változások részeként a controllerek több feladattal és nagyobb felelősséggel bírnak.

A controllerek szerepében bekövetkező változás levezethető a működési környezetük radikális változásából (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 (MKR) befolyásoló kontingencia faktorokat számos tanulmány vizsgálta, de a kettő közti kapcsolat már kevesebb figyelmet kapott. Ezen kutatási hiátus pótlására jelen disszertáció a menedzsmentkontroll rendszerek és a controllerek szervezetekben betöltött szerepei közti 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.

A **menedzsmentkontroll** (MK) nem statikus természetű. Mind időben, mind térben változó az MK társadalmi, szervezeti és gazdasági kontextusa (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. Az MK lényegét a szervezeti tagok magatartásának befolyásolásában látom (Anthony & Govindarajan, 2006; Merchant & Stede, 2012). A szervezeti tagok magatartását azonban sokféleképpen lehet befolyásolni. Az MK tág értelemben mind formális, mind informális kontrollmechanizmusokat magában foglal. Ezen

különböző kontroll típusok természetesen nem zárják ki egymást, hanem jellemzően különböző intenzitással, de párhuzamosan jelen vannak egy szervezet életében.

Az MK kutatók, szerzők alapvetően a formális kontrollal foglalkoznak (Anthony & Govindarajan, 2006), melyet Merchant és Van der Stede (2012) pénzügyi eredménykontrollnak hív, Macintosh és Quattrone (2010) pedig a menedzsmentkontroll korlátozott és taktikai típusának tekinti. 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).

Az informális kontrollmechanizmusok fontosságának tudatában jelen disszertáció a formális MK-ra fókuszál. A kutatás során az MK szisztematikus (formális) aspektusait vizsgálom. A vállalatok menedzsmentkontroll rendszereit az alkalmazott eszközökön és az eszközök segítségével nyújtott információkon keresztül jellemzem.

Az így értelmezett MKR és a controllerek szervezeti szerepei közti kapcsolat vizsgálata több szempontból érdekes és korántsem egyértelmű. Habár mind a környezeti változások, mind pedig a menedzsment kutatók a controllerek új szerepeiért kiáltanak, ez a változás egyik napról a másikra nem megy végbe. Az MKR elemeinek is meg kell változnia: így például a mindennapokban használt MK eszközöknek, melyek alkalmasak lehetnek több és szélesebb körű információ feltárására, illetve az IT 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 controllerek szervezeti szerepe többféleképpen megfogható, vizsgálható. Az MK kutatók szerepfelfogása az episztemológiai és ontológiai feltevéseik szerint változó, s különböző elméleteket hívnak segítségül a szerepek magyarázatára. Funkcionalista szerepfelfogást követve kutatásom során azt feltételezem, hogy a controlleri szerep a betöltött pozícióból ered és nem a betöltő személyes konstruált valóságából. A controlleri szerepet a controllerek üzleti folyamatokba való bevonásának mértéke alapján határozom meg. A 'bevonás' a napi operatív

döntéshozatalba, valamint a stratégiaalkotás és a stratégia megvalósításának folyamataiba történő bevonásra egyaránt vonatkozik.

Mind a controlleri szerepeket, mind az MKR-t vizsgáló korábbi kutatások jellemzően controllerek megkérdezésén alapulnak. Bár a szakma önképe nagyon fontos, az észlelés az észlelő személyétől függően eltérő lehet (Pierce & O’Dea, 2003). Éppen ezért lényeges hangsúlyozni, hogy a kutatás **vezetői szemszögből** íródott.

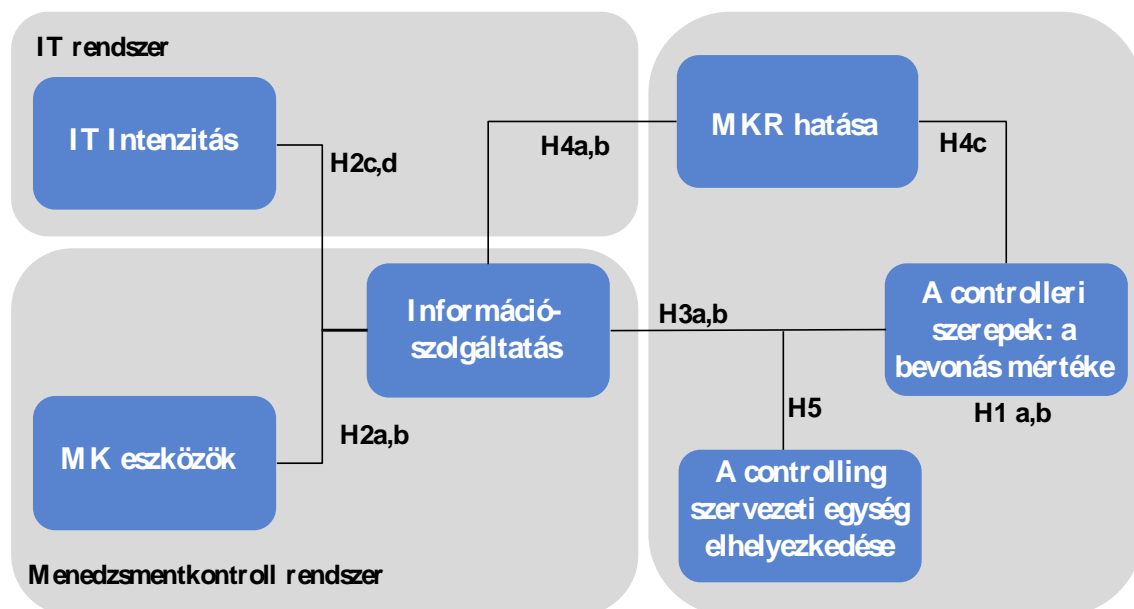
Mindebből a következő kutatási kérdések és hipotézisek következnek:

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

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 kutatás célja a formális MKR és a controllerek szervezeti működése közti kapcsolat jobb megértése. A kutatási modell (1. ábra) többszörös és szimultán kapcsolatokat feltételez az MKR kiválasztott jellemzői és a controllerek szerepe (bevonás mértéke) között.



1. ábra : Kutatási modell

K2: Az MK és IT eszközök intenzív használata támogatja a (vezetők számára) releváns információk előállítását?

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

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

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

H2d: Az IT eszközök intenzív alkalmazása támogatja a gyakori információszolgáltatást.

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

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

H3b: Az információszolgáltatás gyakorisága pozitív összefüggésben áll a controllerek bevonásának mértékével.

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

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.

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.

2. A felhasznált módszerek

A módszertani trianguláció jegyében a megfogalmazott kutatási kérdéseket kvantitatív és kvalitatív technikákkal is vizsgáltam. Először egy kérdőíves felmérés adatbázisának sokváltozós statisztikai elemzését végeztem el, mely az MK kutatásokban az elméletek tesztelésére széles körűen alkalmazott módszer (Van der Stede, Young, & Chen, 2005).

A 2013-ban készült kérdőíves felmérést a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja készítette és gondozza (Chikán, Czakó, & Wimmer, 2014). Az önkitöltős kérdőív válaszadói Magyarországon bejegyzett, a Magyar Statisztikai Hivatal adatbázisában szereplő vállalatok közül kerültek ki.

A kutatás megbízhatósága érdekében a kérdőíveket előzetesen tesztelték. A mérési eszközöket először szakértői viták keretében vizsgálták, majd ezt követően próbakitöltésekkel tesztelték, hogy a kérdőív nyelvezete könnyen értelmezhető a gyakorló szakemberek számára is. A tesztelést követően a kérdőíveket 2013 május és november között töltötték ki a vállalati vezetők.

Jelen kutatásban csak korlátozott számú változót és 181 esetet használok. A teljes, 300 vállalatra vonatkozó mintát a kutatás céljainak megfelelően szűkítettem:

- A) A kutatás csak közepes és nagy méretű vállalatokra vonatkozik és kizárja a mikro és kis méretű 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 az ún. vezérkérdőív kitöltője valamely funkcionális vezető volt (így például a pénzügyi, informatikai vagy marketing vezető), szintén mellőztem az elemzésből.

A kutatásban felhasznált változók vállalatonként három különböző vezető véleményét tükrözik: a CEO-k válaszai vezérkérdőívből a controller bevonásáról és az MKR vezetőkre gyakorolt hatásáról, a COO-k válaszai a termelési kérdőívből az IT eszközökre vonatkozóan és a CFO-k válaszai a pénzügyi kérdőívből az MK eszközökről és információkról.

A kutatási modell (1. ábra) számos, egymással kapcsolatban lévő 'dobozt' tartalmaz, melyek mindegyike olyan tág fogalmakat fed le, mint az IT intenzitás, információszolgáltatás vagy a controlleri szerepek. Ezeket az MK különböző aspektusait leíró fogalmakat közvetlenül, egy-egy változóval nem lehet mérni. Minden fogalmat számos különböző változó mér.

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 beállítódás 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 transzformált változók csoportjaiból indikátorokat képeztem. Különböző adatredukciós eljárásokkal vizsgáltam, hogy a változók adott köre egy vagy több indikátorba tömöríthető e. A manifeszt változók mintázatáról előzetes feltevéssel 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 változó) vagy például az MKR vezetőkre gyakorolt hatása.

Az indikátorok a manifeszt változók súlyozott átlagaiként adódtak. A súlyok a rotált faktormátrix értékei, azaz a faktor és az eredeti változó közti korrelációs koefficiensek.

További statisztikai eljárások, mint a sokdimenziós skálázás, ANOVA és különböző klaszterképzési eljárások kiegészítették a faktorelemzés eredményeit és tovább segítettek 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) kétváltozós kapcsolatok elemzésére alkalmasak, ez a módszer szimultán tud értékelni többes összefüggéseket és szignifikáns utakat tud meghatározni a felvázolt kutatási modellben.

A kutatás második fázisában a statisztikai elemzés eredményeit gyakorló szakemberekkel vitattam meg. A kvalitatív technikák alkalmazása ugyan nem befolyásolja a kérdőíves felmérés megbízhatóságát, de a teljes kutatási munka belső érvényességét növelheti (Modell,

2005). A kvantitatív elemzési eredményeket gyakorló senior controllerekkel három fókuszcsoporthoz megbeszélés keretében értelmeztük. Ezt követően felsővezetőkkel egyéni interjúkat készítettem. Mind a csoportos, mind az egyéni interjúk célja a megértés elmélyítése volt: a korábbi eredmények validálása és statisztikai modellbe be nem vont, de a controllerek szerepét befolyásoló faktorok azonosítása.

3. Az értekezés eredményei

3.1. A controlleri szerepek

A disszertáció a controlleri szerepek azonosítását és a menedzsmentkontroll rendszerekkel való kapcsolatának feltárását célozta. A szerepre vonatkozó változók faktorelemzése azt mutatta, hogy a controlleri szerep két különböző, egymástól független (egymásra merőleges) dimenzióban mérhető (2. ábra). Az egyik dimenziót a bevonás mértéke, a másikat az elemzés szintje képezi. Mindkét dimenzió érdekessége, hogy egymással szembenálló változócsoportokat tömörít (ún. bipoláris faktorok). E változócsoportok értelemezéséből alakítottam ki a szereptípusokat.

A bevonás mértéke (1. látens dimenzió) 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.

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

2. Ábra: Controlleri szerepek a faktorelemzés alapján

Az **adatszolgáltató** szerep a számszaki adatok biztosításáról szól. Ezen szerephez tartozó változók az első faktorial erős negatív kapcsolatban állnak. A negatív korreláció a bevonás alacsony mértékére utal: az adatszolgáltató controllerek munkájukat a 'partvonalról' végzik. Ezzel szemben a **tanácsadó** controllerre sokkal inkább partnerként tekintenek (pozitív

korreláció az első faktorról), aki aktívan fogalmaz meg az üzleti teljesítmény javítására és a stratégia felülvizsgálatára vonatkozó javaslatokat.

Érdekes módon a bevonás mértéke független attól, hogy napi operatív munkáról és stratégiai folyamatokról van szó. Mindkettőhöz tartozó adatszolgáltatási tevékenység erős negatív kapcsolatban áll az első faktorról, a bevonás mértékével. Ezzel összhangban, mind a napi döntéshozatalba és a stratégiai folyamatokba történő részvételt is hasonlóan ítélik meg a vezetők (mindegyik erős pozitív kapcsolatban áll az első faktorról).

A második látens dimenzióhoz is két bipoláris változócsoporthoz tartozik: az **adatelemző** szerepköre (erős negatív kapcsolat a második faktorról) és a controller, mint a **stratégia őre** (erős pozitív kapcsolat). A stratégia őre szerep alapvetően a kitűzött stratégiai célok teljesülésének méréséről és céloktól való eltérésre történő figyelmeztetésről szól, míg az adatelemző operatív adatok elemzésével foglalkozik.

Az első hipotézis alapvetően az első dimenzióhoz kapcsolódó szerepekhez köthető. A **H1a hipotézist az adatok igazolták**. A változók értékei ugyanis azt mutatják, hogy a controllerek döntéshozatalba történő bevonása megfigyelhető, nagy átlagot tekintve azonban 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**).

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 széleskörű 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 adatbevitelét sok esetben a controller felügyeli.

A **szerepértéség koncepciója** szerint az adatszolgáltatásban jól teljesítő controllerek 'előrébb léphetnek' és mélyebb elemzésekkel és javaslattétellel kezdhetnek el foglalkozni. Ez

a szerepértései koncepció számos vállalatra igaznak bizonyult, de a klaszterelemzés feltárt egy olyan vállalati csoportot (3-as klaszter az 1. táblázatban), ahol az átlagosnál erősebb tanácsadói szerep előzmények nélküli, hiszen az adatszolgáltatásban nem erős a controlling.

	Klaszter 1	Klaszter 2	Klaszter 3	Klaszter 4
Szereppel kapcsolatos jellemző változóértékek	Magas változóértékek	Alacsony változóértékek	Közepes változóértékek, a tanácsadói szerephez köthető változók értékei átlag feletti	Adatszolgáltatói szerephez köthető változók értékei magasak
Azonosított controlleri szerep	ERŐS CONTROLLER Minden területen erős, bevont controller	NINCS CONTROLLER Nincs controller / nincs érzékelt szerep	BEVONT CONTROLLER Részlegesen bevont controller, aki az adatszolgáltatói és elemzői minőségében gyengélkedik	ADAT SZOLGÁLTATÓ CONTROLLER Bevonás egyáltalán nem jellemző, de erős adatszolgáltatás igen
Megoszlás	34,8%	12,9%	34,8%	17,4%

1. táblázat: Klaszterjellezők

A fókuszcsoportos és az egyéni interjúk során feltárt magyarázó faktorok arra utalnak, hogy alapvetően érzékelésbeli, attitűdbeli és egyéb magatartási okai vannak a 3-as klaszter létezésének. Következésképpen a szerepek inkább kiegészítik egymást, mintsem arról van szó, hogy a controller partneri szerepe felváltja a hagyományos szerepeket.

De mit takar valójában a bevont partneri szerep? A kutatás egyik fontos következtetése, hogy a vizsgált **tanácsadói**, partneri **szerep** tartalma **erősen korlátozott**: a javaslattevő 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.

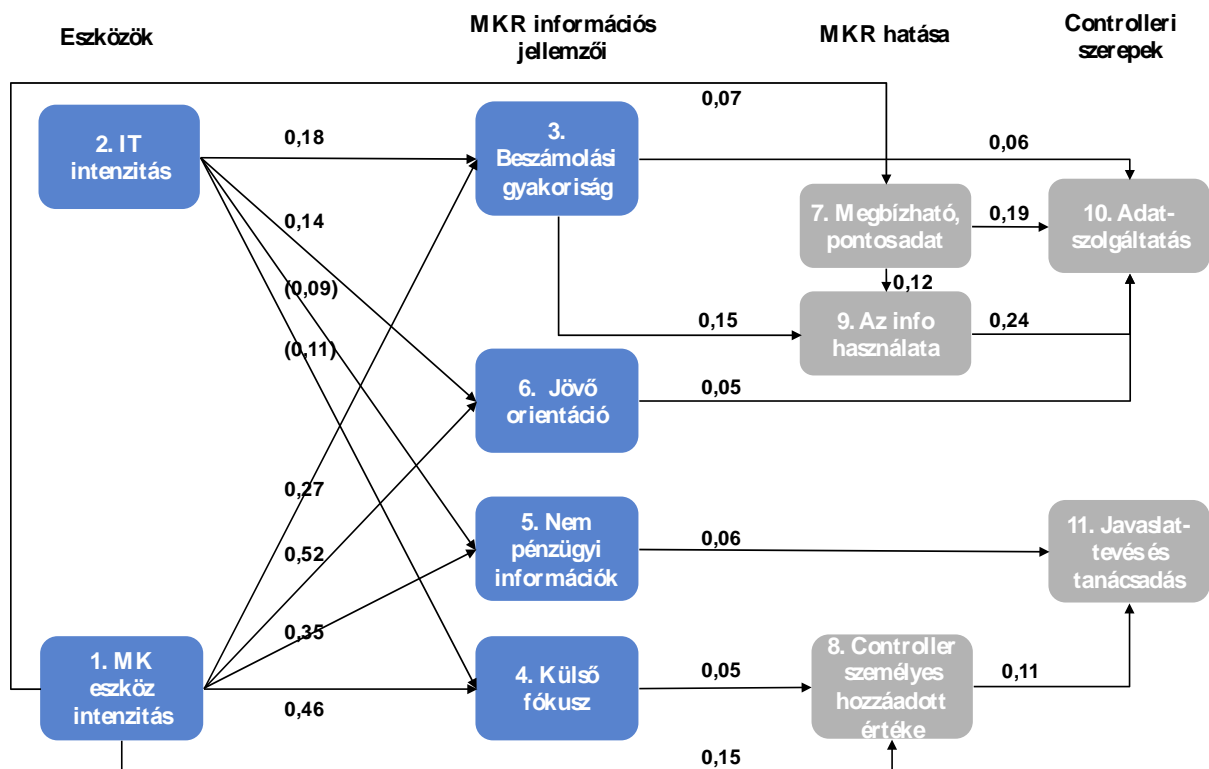
3.2. A MKR és a controlleri szerepek kapcsolata

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, mint az önköltségszámítás is kielégítik a vezetői igényeket.

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 integráltsága, amit viszont ez a változó nem mért.

Az elemzés központi része az MK kapcsolatot vizsgálja 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 szignifikáns kapcsolatban és a kapcsolatok erőssége is eltérő az egyes szerepek esetében.



3. ábra: Útelemzés diagrammja a becsült útegyütthatókkal

Az adatszolgáltató szerep esetében erősebb, a tanácsadó esetében gyengébb kapcsolatok fedezhetők fel (**H3a és H3b hipotézisek** részleges cáfolata). Ahogy azt az útelemzés eredményeit összefoglaló 3. ábra is mutatja, 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. Az MKR hatásának mérése során az eredmények azt mutatták, hogy a 'jó beszámolási rendszer' fogalma nem értelmezhető, mivel a jóság követelményei részben egymástól függetlenek, részben egymásnak ellentmondóak. A faktorelemzés eredményeként egymástól független két dimenzióként azonosítottam a beszámoló formai jellemzőivel szemben támasztott elvárásokat és a 'beszámoló lelkét'. A beszámoló formai jellemzőit leíró dimenzió egymásnak ellentmondó (bipoláris) változókat egyesít, úgy mint a felhasználóbarátság és a tartalmi követelmények teljesítése.

A 'beszámoló lelkét' vagy maga az adat adja (megbízható, pontos adatok formájában) vagy a controller, személyes hozzáadott értéke. A felsővezetők a beszámolási rendszer leggyengébb láncszemének a controllerek személyes hozzáadott értékét látják. A teljes mintát tekintve ez ráadásul negatívan korrelál az adatok megbízhatóságával. A szembenállás lehetséges oka itt az eltérő vezetői fókusz lehet, míg az előbbi esetben (beszámolókkal kapcsolatos formai követelmények) inkább egyfajta trade-off-ról van szó.

A szerepekkel való kapcsolat szempontjából a fenti, a beszámolórendszer jellemző faktorok közül a 'beszámoló lelke' a legérdekesebb. A megbízható adat, mint a beszámoló lehetséges 'lelke' az adatszolgáltató szerep fontos 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 (3., 7., 9 és 10. blokkok közti összefüggés a 3. ábrán).

A controllerek személyes hozzáadott értéke (mint a 'beszámoló lelke' dimenzió másik változója) mediátor változóként erősíti a külső fókuszú adatok és controller tanácsadó szerepe közti kapcsolatot (4., 8. és 11. blokkok a 3. ábrán). 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, a modellbe bevont és nem bevont változók is befolyásolják. A modellbe bevont változók közül ilyen befolyásoló faktor az MK eszközök használatának intenzitása (1. és 8. blokk közti kapcsolat a 3. ábrán).

Az elemzés további tárgya volt a controlleri munkának 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 moderátorváltozónak 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, hogy a felmérés a felsővezetők észlelésén alapul, s a hierarchiában alsóbb szintű egységek kevesebb felsővezetői figyelmet kapnak: túl távol vannak 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. Sikerült egy olyan statisztikai modellt (3.ábra) kidolgozni, melybe bevont változók a tanácsadói szerepkört leíró változók szórásának 57%-át magyarázzák. Kontrollváltozók (vállalati méret és tulajdonos) bevonásával ellenőriztem az összefüggések valóságát.

Az útelemzésben nem szereplő, nem mért tényezők magyarázzák a maradék 43%-nyi varianciát. 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.

3.3. 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** (1. táblázat) ezt 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. 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 szervezeten 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.

Bizonyos esetekben bizalom vagy ún. konstruktív ambivalencia miatti hiány is feltételezhető a 2-es klaszterbeli vállalatoknál. A formális rendszerek szándékos távoldásával a vezetők tudatosan egyfajta rugalmasság megteremtésére 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 teljes 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 (1. táblázat) 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 mértékéeként 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. Jelen kutatás eredményei arra is rámutattak, hogy a folyamatszabályozás is (például az adatok bevitele, kezelése kapcsán) a controllerek feladatkörévé válik, s ezáltal az adatszolgáltatói szerep szerves részét képezi.

A kutatás arra is rávilágított, 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 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’ szerepek 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 fős controllinggal. Ez viszont arra utal, hogy a többes szerepek ellátása egy személyre hárulhat. 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 részben 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 egyszerűen nincs szüksége 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 hatása korlátozott. Bár számos, az MKR jellemzőit mérő változó értéke eltér a különböző méretű vállalatok között, de különbségek kicsik és nem minden jellemző tekintetében állnak fenn.

A fejlett MK eszközök intenzív használata erősen befolyásolja az MKR információ 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 itt 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 beszámolóba, még ha meg is van a megfelelő eszköztáruk.

Chenhall (2003), a kontingencialista MK irodalom fontos 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 célélérés során, amik rendelkezésükre állnak.”*(Gerdin, 2005, p. 113). Ezen logikát követve kutatásomban az információk és eszközök gazdasági vezetők által értékelt

hasznosságát nem mértem. Az MKR hasznosságát a felsővezetői válaszok alapján ítélem 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 kérdések mögött rejlő **ok-okozati összefüggések 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 controlleri 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 funkcionalista vagy interpretatív megközelítésén is múlik. Kutatásom funkcionalista szerepmodellen 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).

4. Főbb hivatkozások

- Anthony, R., & Govindarajan, V. (2006). *Management Control Systems* (12 edition). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- 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/>
- 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>
- 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)
- 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/>
- 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. (2009). Management accounting tools for today and tomorrow. Retrieved from www.cimaglobal.com/ma
- 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.
- Desroches, D., & Lawson, R. (2013). The Evolving Role of Controllers. Institute of Management Accountants. Retrieved from www.imanet.org
- Dobák M. (2009, June). *Mit értünk alapvető változás alatt?: Controlling nehéz időkben*. Presented at the XXI. Budapesti Menedzsment és Controlling Fórum, Budapest.
- 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.
- 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>
- 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>

- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). 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>
- Horváth, P. (2012). Volatilität als Effizienztreiber des Controllings. *Controlling & Management*, 56(3), 31–36. <https://doi.org/10.1365/s12176-012-0639-4>
- 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)
- 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)
- Loo, I. D., Verstegen, B., & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287–313. <https://doi.org/10.1108/095553411111130263>
- 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>
- Macintosh, N. B., & Quattrone, P. (2010). *Management Accounting and Control Systems: An Organizational and Sociological Approach* (2nd edition). Hoboken, NJ: Wiley.
- Merchant, K., & Stede, W. V. der. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3 edition). Harlow, England ; New York: Prentice Hall.
- 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)
- Sathe, V. (1983). The Controller’s Role in Management. *Organizational Dynamics*, 11(3), 31–48.
- 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>
- Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G., & Tyndall, G. (1954). *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller’s Department*. New York: Controllership 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.
- 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>
- 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>
- 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>

Magyar nyelvű publikációk:

Referált folyóiratcikk:

Szukits Ágnes (2014): A controlling szervezeti jelentősége a magyar vállalatoknál, Vezetéstudomány 45 (9)

Konferenciaelőadások:

Szukits Ágnes (2016): A menedzsmentkontroll rendszerek hatása a controllerek üzleti folyamatokba történő bevonására, Magyar Tudományos Akadémia Tudományos 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 folyóiratcikk:

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)

Konferenciaelőadások:

Szukits Ágnes (2014): The relationship between the role of controlling and corporate performance, *Budapesti Corvinus Egyetem, 3rd PhD Student Conference, Budapest, 23rd June, 2014.*

Bodnár Viktória, Horváth Gábor, Pokol Gábor, Szukits Ágnes, Tanács Zoltán (2004): *Creating a change driving performance management system at TEMIC Hungary, 4th International Conference on Performance Measurement and Management, Performance Measurement and Management: Public and Private, Edinburgh, UK, 28-30th July, 2004*