

SZUKITS Ágnes

# A CONTROLLING SZERVEZETI JELENTŐSÉGE A MAGYAR VÁLLALATOKNÁL

## – BEFOLYÁSOLÓ TÉNYEZŐK ÉS IDŐBELI VÁLTOZÁSOK KVANTITATÍV ELEMZÉSE

Jelen tanulmány célja, hogy a vállalatok első számú vezetőinek véleménye alapján vizsgálja, azonosítsa és mérje a controlling jelentőségét befolyásoló tényezőket. Az elemzés a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja által készített felmérések adatait használja. Míg a controllerek megkérdezésén alapuló felmérések a controlleri szerep jelentőségének növekedéséről számolnak be, jelen kutatás rávilágít arra, hogy a magyar felső vezetők a controlling szervezeti súlyát inkább stagnálóknak ítélik meg az összvállalati sikeres működés szempontjából. A controlling adott vállalatban betöltött jelentőségét három tényező, a környezeti bizonytalanság, a bizonytalanságra történő stratégiai reagálás mértéke és a költségnyomás befolyásolja. Az előzetes várakozásokkal ellentétben azonban e három magyarázó faktor közül a költségnyomás befolyásoló szerepe a legkisebb, s a vállalati stratégiai magatartásának reaktív vagy proaktív volta a leginkább meghatározó. A tanulmány kiindulópontként szolgálhat a controlling szervezeti szerepét a vállalati teljesítménnyel összefüggésben vizsgáló további kutatásokhoz.<sup>1</sup>

**Kulcsszavak:** controlling szerepe, controlling változása, kontingenciaelmélet

A controlling<sup>2</sup> szervezeti jelentőségéről először átfogóan Simon és munkatársai írtak (Simon et al., 1954). Azóta kutatók és gyakorlati szakemberek újra és újra számba veszik a controllerek átalakuló feladatkörét és vállalatban betöltött szerepeit, mely szervezettípusonként, régióként és időben is változik. Az 1990-es évek óta az időben változó szerepkör a controllingkutatások egyre gyakoribb témájává vált (Hiromoto, 1991; Burns et al., 1996; Friedman – Lyne, 2001; Burns – Scapens, 2000; Järvenpää, 2007; Baldvinsdóttir, et al., 2009; Goretzki, et al., 2013).

A német szakmai szervezetek (ICV – International Controller Verein és IGC – International Group of Controlling) legújabb állásfoglalása a controllert a német vállalatvezetők üzleti partnereként azonosítja, s a controllingot mint a vállalatok egyik kiemelkedő sikertényezőjét említi (Gänsslen et al., 2013). Hasonlóképpen a brit CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) és a University of Bath közös kutatása is a szakma szerepének felértékelődésére hívja fel a

figyelmet: a hagyományos recording-reporting szerepkörtől az értéknövelő szerepek felé való eltolódást hangsúlyozza. A világszerte több mint 5.000 gyakorló szakember megkérdezésén alapuló felmérés szerint a controlling jelentőségének általános növekedését a 2008 óta húzódo gazdasági válság tovább erősíti (Van der Stede – Malone, 2010).

A nemzetközi kutatásokra hivatkozva hazai szakmai fórumok is rendszeresen beszámolnak a controlling szerepének eltolódásáról, s ebből fakadóan szervezeti jelentőségének növekedéséről. Az adatok longitudinális vizsgálata különösen érdekes annak fényében, hogy Magyarországon – hasonlóan a régió többi országához – jóval rövidebb, mintegy bő húszéves történelme van a controllingnak. A rendszerváltás előtt csupán üzemgazdasági számvitelről beszélhetünk, valódi controllingtevékenység az 1990-es évek első felében jelent meg (Dobák et al., 1997; Bodnár, 1999). Az első öt év az átmenet időszakára volt, amikor a korszerű menedzsment- és controllingismeretek meghono-

sodtak a magyar vállalatokban (Bodnár et al., 2005). A controllingmódszertan elsajátításával párhuzamosan megjelentek az első önálló controllingszervezetek, s a vezetők szótárában helyett kapott a controlling. Az azóta eltelt bő 15 évben több tanulmány vizsgálta, hogy miként alakult át a vállalatok által használt controllingeszköztár, pl. a költségszámítási rendszerek (Lázár, 2008) és a teljesítménymenedzsment (Dankó – Kiss, 2006). Azonban a controlling szervezeti működésben betöltött általános jelentőségének változását kevésbé vizsgálták.

E ritka hazai kutatások közé tartozik az IFUA Horváth & Partners és a Profession.hu (2013) együttműködése, melynek során a controlleri munkához szükséges ismereteket és képességeket azonosították, továbbá a controlling mint vállalat funkció szerepét is vizsgálták. A felmérésben 296 gyakorló hazai szakember vett részt, mely válaszadók jelentős része controller volt. Így a kutatási eredmények a szakma önképét (self-image) tükrözik vissza. A jelen kutatás célja ezzel szemben, hogy a hazai felső vezetők megítélése alapján vizsgálja a controlling szervezeti jelentőségét. Az elemzés a versenyképesség-kutatás négy felmérésének 1996 és 2009 közötti adataira támaszkodik.

A jelen tanulmány másik célja, hogy rámutasson: a vállalat bizonyos külső és belső jellemzői pozitív irányba befolyásolják ezt a megítélést. A vonatkozó kutatások szerint ugyanis a controlling szerepének, jelentőségének utóbbi időben megfigyelhető változása leginkább arra vezethető vissza, hogy a környezet, melyben a controlling működik, alapvetően átalakult. Az egyre változékonyabb külső környezet, a fokozódó versenynyomás (Burns et al., 1999; Baines – Langfield-Smith, 2003) és a fejlett informatikai rendszerek alkalmazása (Granlund – Malmi, 2002; Scapens – Jazayeri, 2003) a leggyakrabban vizsgált olyan tényezők, melyek átalakítják a controlling szervezetben betöltött szerepét és jelentőségét. De a kultúra (Granlund – Lukka, 1998), sőt a controllingkultúra (Järvenpää, 2007) hatása is tetten érhető.

A jelen cikkben bemutatott kutatás látens változós útelemzéssel támasztja alá, hogy a környezeti bizonytalanság, a vállalati magatartás proaktivitása és a fokozódó költségnomás pozitív összefüggésben van a controlling szervezeti súlyával. A hatások közül a vállalat stratégiai magatartása, a környezeti bizonytalanságra való reagálás mértéke bizonyult a legerősebbnek.

A tanulmány további részei a következőképpen épülnek fel. Az elméleti háttérben áttekintést adok azokról a kutatásokról, amelyek a controlling változó szerepét vizsgálták. Elsősorban a főáram, a funkcionális paradigma jegyében született kutatások ered-

ményeiről szólok, melyekből levezetem a modellben felhasználandó magyarázó faktorokat, s két hipotézist fogalmazok meg. A kvantitatív elemzés keretében az adathalmazt, a kutatási módszertant és végül az eredményeket mutatom be. Következtetéseimben az elemzési eredményeket visszacsatolom a korábbi eredményekhez, s rámutatok kutatásom korlátaira. Végül további lehetséges kutatási irányokat határozok meg, kitérve a más megközelítést, más módszertant alkalmazó kutatók témához való hasznos hozzájárulásáról.

## Elméleti háttér

A controlling változását kutató tanulmányok jelentős részben az alkalmazott controllingeszközökre vonatkoznak. Ezek jó összefoglalását nyújtja többek között Sulaiman és Falconer (2005), valamint Chanegrih (2008). A kutatások töredéke foglalkozik a controlling szervezeti kereteinek módosulásával (Horváth, 2007). A változásokat feltárni kívánó írások harmadik, egyre növekvő hányada pedig – az előző kettővel összefüggésben – a controlling változó szervezeti jelentőségét ragadja meg.

Számos, a controlling jelentőségét, szerepét vizsgáló tanulmány a szakma önértékeléséből indul. Azaz, a kutatók kérdőíves felmérések, interjúk keretében gyakorló controllereket kérdeztek meg, kihagyva a controlleri szolgáltatások vevőit, a vezetőket (Yazdifar – Tsamenyi, 2005; Emsley, 2005; Emsley – Chung, 2010; Maas – Matejka, 2009; Hartmann – Maas, 2011). Habár e kutatások értékes eredményekkel gazdagítják az irodalmat, az adott terület szervezeti súlyát nem lehet pusztán az önértékelés alapján mérni. Ennek fő oka az észlelésbeli különbség. Több tanulmány empirikusan alátámasztotta, hogy a controllerek és a vezetők controlleri szerepre vonatkozó megítélése eltérő (Pierce – O’Dea, 2003; Byrne – Pierce, 2007).

A jelen kutatás valamennyi funkcionális terület, így a controlling szervezeti jelentőségét (súlyát) is a vállalat első számú vezetőjének megítélése alapján méri. A tanulmány értelmezése szerint tehát a controlling szervezeti súlya nem más, mint az összvállalati működés sikerében betöltött jelentőség a munkaszervezet első számú vezetőjének szemszögéből.

## *Kutatási hagyományok a controlling szerepének vizsgálatában*

A controlling változó szervezeti súlyának megragadásához számos kutatás a controlling által betöltött szerepeket vizsgálja, s ebből von le következtetéseket. De miként ragadható meg a szerep, melynek változását vizsgáljuk? Erre a kérdésre más válaszo-

kat adnak a funkcionalista és más válaszokat adnak az interpretatív hagyományokon nyugvó kutatások. A funkcionalista, kontingenciaelméletet alkalmazó kutatások a szerepeket feladatcsoportokként írják le, s azt vizsgálják, hogy az egyes szerepek, azaz feladatcsoportok változására milyen külső és belső tényezők hatnak (Mouritsen, 1996; Byrne – Pierce, 2007). Az intézményi iskola szerepfelfogása ennél jóval sokszínűbb, melyről áttekintést adnak többek között Goretzki et al. (2013). Közös kiindulópont, hogy a szerepeket mint intézményeket vizsgálják.

Az intézményi közgazdaságtan gondolatait Scapens vezette be a controllingkutatásba (Scapens, 1994). Miután Burns és Scapens (2000) publikálta, hogy miként alkalmazható az intézményi megközelítés a controllingváltozások magyarázatára, az elmúlt évtizedben egyre több kutató ennek jegyében publikált. Az intézményi megközelítést többek között alkalmazták annak elemzésére, hogy milyen változásokat él meg a szervezet új controllingeszközök bevezetése esetén (Yazdifar et al., 2008), illetve milyen változásokat indukál az ERP-rendszer bevezetése a controlling területén (Granlund – Malmi, 2002; Scapens – Jazayeri, 2003). Az utóbbi évtizedben pedig egyre több publikáció a controlling szerepváltozását értelmezi, magyarázza az alkalmazott eszközöktől, technikáktól függetlenül (Burns – Baldvinsdottir, 2005; Järvenpää, 2007).

Ezen intézményi elméleten nyugvó kutatások a kutató beállítódásától, a kutatási kérdéstől függően funkcionalista és interpretatív munkák is lehetnek. Az interpretatív kutatásokban a controlleri szerep tartalma előre nem adott, hanem az interakciók során egyedileg alakul. A szerep a felek közös megegyezése arról, hogy bizonyos tevékenységek bizonyos szervezeti szereplőkhöz kötődnek. Ezen interpretatívnak tekinthető tanulmányok fókuszja a controlleri szerepkör ki- és átalakulásának folyamata, az elfogadás, a szerepidentitás kérdése. Goretzki et al. (2013) ennek jegyében például azt vizsgálta, hogy egy újonnan érkező szervezeti szereplő, az új CFO hatására miként intézményesül az új controlleri szerepfelfogás egy adott szervezetben.

Funkcionalista megközelítésben a szerepeket mint normatív jelenségeket, előírt magatartásformákat ragadják meg a kutatók. A controlleri szerep tartalma már a pozíció betöltése előtt adott. E funkcionalista tanulmányok vizsgálódásának tárgya a szerepek tartalma, azok időbeli változása, a vállalatban belüli szerepkonfliktusok (Yazdifar – Tsamenyi, 2005; Ma – Tayles, 2009).

Mivel a jelen tanulmány funkcionalista paradigma jegyében született, a továbbiakban elsősorban e kutatási eredményekre fókuszálunk.

### *Az üzleti partner szerep értelmezése*

A controller által betöltött szerepet mindig is többes szerepként írták le, mely szerepek különbözőségéből szerepkonfliktusok adódhatnak. A szerepek közti hangsúlyeltolódást pedig mint szerepváltozást értelmezik a kutatók. Simon et al. (1954) megkülönböztette a könyvelői (book-keeping) és szolgáltatói szerepet (service role). Későbbi kutatók számos egyéb névvel illették e kategóriákat. Emsley (2005) különbséget tett a funkcióorientált és az üzletorientált controlling között. Funkcióorientáltak tekinthetők a kutatók által rögzítő-dokumentáló (scorekeeper), történész (historian), házőrző (watchdog), számláló (bean counter), vállalati rendőr (corporate policeman) neveken azonosított szerepfelfogások. Az üzletorientált controlleri szerepek közé sorolhatók a problémamegoldó, az üzleti partner, a menedzsment tanácsadója, a change agent néven illetett új szerepek (Granlund – Lukka, 1998; Burns et al., 1999; Baldvinsdottir et al., 2009; Goretzki et al., 2013).

De mit jelent a controlling üzleti orientációja? A különböző kutatók által adott definíciók közös eleme, hogy a controller egyre inkább stratégiai fókuszú, előretekintő, a menedzsmenttel szorosan együttműködő partner lesz (Emsley, 2005; Byrne – Pierce, 2007). Az átalakuló szerep új képességeket követel meg a controllerektől (Parker, 2002; Van der Stede – Malone, 2010; Gänsslen et al., 2013), a vezetéssel való szoros együttműködés pedig növeli a controlling érzékelt szervezeti jelentőségét.

Ugyanakkor Byrne és Pierce (2007) termelő cégek pénzügyi és műszaki vezetőinek megkérdezése alapján arra a következtetésre jutott, hogy az üzleti partner szerep érvényesülése korántsem automatikus és egyértelmű. Hasonlóképpen Parker (2002) is felhívja a figyelmet, hogy a controllerek aktív közreműködése, az új kihívásoknak való megfelelés szükséges ahhoz, hogy valóban a menedzsment partnerei lehessenek.

### *A controlling szerepe kontingencialista megközelítésben*

A kontingencialista kutatások jellemzően a controlling egy-egy részrendszerére fókuszálnak: milyen szintű a megfelelés a szituatív faktorok és a teljesítménymérés, a tervezés, a beszámolórendszer között (áttekintést ad például Chenhall, 2007). A controlling szervezeti jelentőségét, szerepeit azonban kevés kontingencialista tanulmányban vizsgálták. Ennek egyik lehetséges oka, hogy egy konkrét alrendszer és egy-egy szituatív faktor közti kapcsolat számszerűsítése egyszerűbb, mint a controller szervezeti jelentőségének, megítélésének, szerepeinek megragadása és mérése.

Az ilyen típusú ritka kísérletek közé tartozik Mouritsen (1996) 370 controlling és pénzügyi vezető megkérdezésén alapuló felmérése. A szerző a számviteli és controllingfunkciók feladatkörét és szervezeti jelentőségét vizsgálta a felső vezetők megítélése alapján. Faktorelemzéssel öt szerepet azonosított, melyeket ő „aspektusoknak” hívott. Rámutatott, hogy a „tanácsadó” szerepet ellátó controllingterületek felsővezetői megítélése szignifikánsan jobb. A vizsgált kontingenciafaktorok és controlling-számvitel terület öt aspektusa között azonban csak korlátozott összefüggést talált.

Ahogy a jelen kutatásban, úgy Mouritsen (1996) tanulmányában is a controllingszerep függő, magyarázott változóként szerepel. A kontingencialista controllingszerep-kutatások közül Emsley (2005) ad példát ennek ellenkezőjére. Tanulmányában a controllingszerep, illetve annak üzletorientáltsága nem függő változóként, hanem magyarázó faktorként szerepelt. Azt vizsgálta, hogy a környezeti bizonytalanság és controllingszerep mint független változók magyarázzák-e a controlling innovativitását. Regressziós modelljében pozitív kapcsolatot mutatott ki a controlling üzletorientáltságának mértéke és innovativitása között.

### ***A vizsgálatba bevont kontingenciafaktorok***

Chenhall (2007) sokat idézett, a kontingenciaelméleti kutatásokat áttekintő cikkében az alábbi kategóriákba sorolta azokat a kontextuális tényezőket, amelyek a controllingrendszerekkel összefüggésbe hozhatók: külső környezet, technológia, a szervezet egészének struktúrája, mérete, stratégiája és kultúrája. A controlling változásait, azon belül a változó szerepeket vizsgáló tanulmányok ezek közül a környezeti változások hatását emelik ki leggyakrabban: a verseny erősségével és az érzékelt környezeti bizonytalanság (Perceived Environmental Uncertainty, PEU) mértékével magyarázzák a controlling változó szerepét (Burns et al., 1999; Baines – Langfield-Smith, 2003; Emsley, 2005; Byrne – Pierce, 2007; Hartmann – Maas, 2011). Ennek oka, hogy a bizonytalan környezet kezeléséhez több és más típusú információra van szükség, s más követelményeket támaszt a controllinggal szemben is (Granlund – Lukka, 1998). Baines és Langfield-Smith (2003) arra is rámutatott, hogy a környezeti bizonytalanság nemcsak a szükséges controllinginformáció mennyiségére, hanem azok típusára, felhasználásuk módjára, azaz a döntéshozatalba való beépítésére is hatással van.

A nemzetközi gyakorlattal összhangban jelen tanulmányban a külső környezet változékonyságát a felső vezetők által érzékelt bizonytalanság (PEU) mértékével jellemzem. Ez adja az első magyarázó faktort, melyből a controlling első számú vezetők által érzékelt

szervezeti súlyára következtek. Második magyarázó faktorként a környezeti bizonytalanságra való stratégiai reagálás mértékét használom. A kontingenciaelméleti logikát követve ugyanis a vállalat stratégiája nem más, mint e környezeti változásokra adott válasz, reakció. A környezeti bizonytalanság és a stratégia közti szignifikáns összefüggést számos kutató bizonyította (Chong – Chong, 1997; Baines – Langfield-Smith, 2003). Jelen kutatásnak azonban nem célja, hogy a két magyarázó faktor közti kapcsolat erősségét számszerűsítse.

Kutatási modellem harmadik magyarázó faktora a költségnyomás mértéke. A költségnyomás szerepeltetése szintén összhangban áll a nemzetközi kutatási eredményekkel. Így például Byrne és Pierce (2007) a befolyásoló belső faktorok között kiemelték a költség-alapú versenyképességet. A 2008-as válság óta pedig egyre több szerző hívta fel a figyelmet arra, hogy a fokozódó költségnyomás kezelése a vállalatvezetők figyelmét a controllingra tereli (Van der Stede – Malone, 2010).

A költségnyomás harmadik magyarázó változóként való beemelése mögött az a további feltételezés áll, hogy a stabil, kiszámítható környezetben működő, nem proaktív stratégiát követő vállalatoknál is kiemelt szerepet kaphat a controlling. Azaz a költségcsökkentési lehetőségek azonosításában, nyomon követésében betöltött szerepe önmagában is növeli a controlling szervezeti jelentőségét.

### **A kutatás hipotézisei**

Jelen kutatás egyik célja, hogy empirikusan alátámassza, hogy a controlling felső vezetők által érzékelt jelentősége hazánkban is nő. Vajon csak a szakma önbizalmának erősödéséről van szó, vagy valóban egyre jelentősebb szerepet játszik a controlling a hazai vállalatok életében? A controlling jelentőségét az összvállalati működés sikeréhez való hozzájárulással mérem, az első számú vezető megítélése alapján négy különböző év adatfelvételére alapozva. Hipotézisem szerint a controlling súlya 1996 és 2009 között nőtt a vizsgált vállalatok működésében.

***H1: A controllingot egyre inkább sikertényezőnek tekintik a vállalatok első számú vezetői.***

A controlling adott vállalatban betöltött szerepét számos tényező befolyásolhatja. A fenti szempontok alapján három fő tényezőt azonosítottam, melyek előzetes feltételezéseim szerint Magyarországon alapvetően befolyásolták és befolyásolják a controlling vállalati szerepét, s amely tényezők kérdőíves felméréssel, kvantitatív elemzéssel számszerűsíthetők. Hi-

potézisem szerint különösen azokban a vállalatokban kiemelkedő a controlling szerepe, mely vállalatok bizonytalan környezetben működnek, a környezeti változásokra tudatosan reagálnak és/vagy extrém költségnyomás alatt állnak.

**H2: A controlling szervezeti jelentőségét növeli a bizonytalan környezet, a környezeti változásokra történő tudatos stratégiai reagálás és az extrém költségnyomás.**

A H2 hipotézis valójában három állítást takar, külön-külön is tesztelhető. Az egy hipotézisben történő összegzést a mögöttes statisztikai módszertan indokolja. A választott strukturális modellben együtt vizsgálom a befolyásoló tényezők controllingra gyakorolt hatását, s ily módon elemzem nemcsak azok szignifikáns voltát, hanem egymáshoz viszonyított erősségét is.

### Kvantitatív elemzés

Az elemzés során felhasznált adatok a Budapesti Corvinus Egyetem Versenyképesség Kutató Központja által, a „Versenyben a világgal” című kutatási program keretében lebonyolított kérdőíves felmérésekből származnak. A felméréseket 1996-ban, 1999-ben, 2004-ben és 2009-ben végezték el Magyarországon működő vállalatok részvételével. Az 1996. évi felmérésben 325, az 1999. évi felmérésben 321, a 2004. évi felmérésben 301, a 2009. évi felmérésben 313 vállalat vett részt. Az egyes évek kérdőíveinek tartalma nagyrészt azonos. A közel százoldalas kérdőívek egy felsővezetői, egy pénzügyi, egy marketing- és egy termelési kérdőív-részből álltak, mely kérdőíveket az adott területek vezetői töltötték ki (Chikán et al., 2010). Jelen tanulmány az első számú vezetőik által kitöltött vezérkérdőív és a pénzügyi vezetőik által kitöltött pénzügyi kérdőív kérdéseire támaszkodik.

A felmérésben részt vevő vállalatok köre különböző. Csak három olyan vállalat van, mely mind a négy felmérésben szerepel. A mintanagyság azonban lehetővé teszi, hogy egy-egy változó értékének általános alakulására vonatkozóan következtetéseket vonjanak le. A vállalatok területi, méret és iparág szerinti megoszlásának reprezentativitását az egyes felmérésekről adott jelentések részletesen tárgyalják (Chikán et al., 1996; Czakó et al., 1999; Lesi, 2005; Chikán et al., 2010).

### Kutatási módszertan

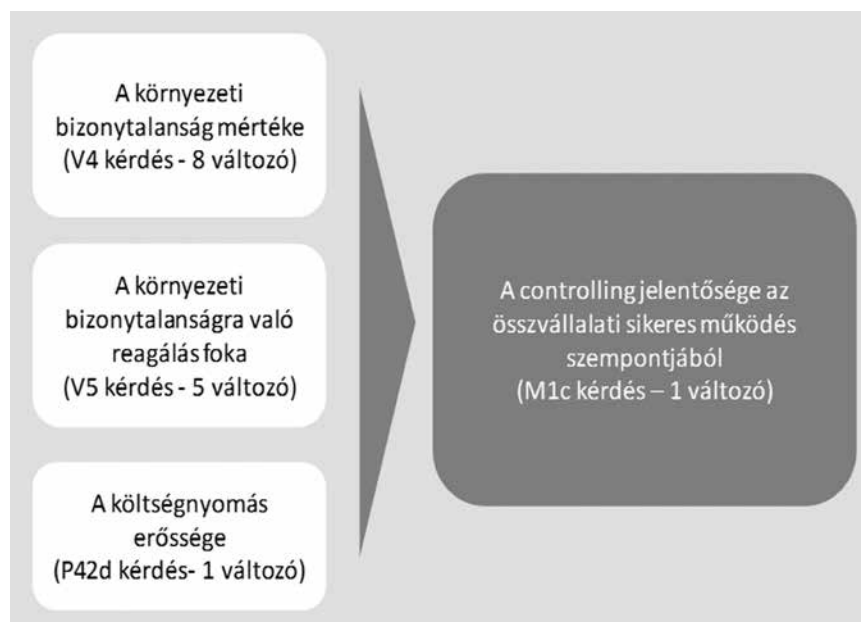
A H1 hipotézis vizsgálatához használt longitudinális elemzés a teljes idősoros mintán alapszik. Ugyanazon változók négy különböző évben mért értékét a controlling és az azt befolyásoló faktorok időbeli alakulásának bemutatására használtam fel.

A H2 hipotézis tesztelése részletesebb módszertani megalapozást igényel, melyet ezen alfejezet hátralévő részeiben teszek meg. A H2 hipotézisben megfogalmazott összefüggés vizsgálatához csak a legfrissebb, 2009-es felmérésekből származó adatokat használtam, s egy vállalati méret szerint szűrt mintával dolgoztam. A méret szerinti szűkítés oka, hogy az összefüggések számszerű értékét ne befolyásolják azon kisvállalatok értékei, ahol számottevő controllingtevékenység valójában nincs. Ez esetben ugyanis az első számú vezető controllingról alkotott véleménye valószínűleg nem az adott vállalatnál szerzett tapasztalatokon nyugszik, hanem valamely általános vélekedést takar. Ezért a 313 vállalatot tartalmazó eredeti mintából kikerültek a tíz fő alatti mikroállalkozások és a 10–49 fő közötti kisvállalatok. Így összesen 199 darab 50–250 fő közötti közepes és 250 fő feletti nagyvállalat maradt.

Az 1. ábra mutatja a H2 hipotézisben megfogalmazott logikai összefüggést, s a kérdőívekből felhasznált kérdéseket, azok eredeti számozásával. Az elemzés célja annak számszerűsítése, hogy a környezeti bizonytalanság mértéke, a bizonytalanságra való reagálás és költségnyomás erőssége mint magyarázó változók, mennyiben hatnak a controlling jelentőségére mint függő változóra.

1. ábra

A megfigyelt változóhalmazok közti feltételezett összefüggés



Az összefüggés fennállása esetén például egy igen változékony, nehezen kiszámítható környezetben dolgozó vállalat vezetője jó eséllyel a controllingot fontosabbnak tartja a sikeres működéshez, mint a hasonló, de kiszámíthatóbb környezetben dolgozó vállalatok vezetői.

Az összefüggés tesztelésére egyfajta strukturális modellezést, a látens változó útelemzést használtam (Latent Variable Path Analysis with Partial Least-Squares Estimation, LVPLS) (Füstös et al., 2004). Bár ez a statisztikai módszer intervallum- vagy arányskálán mért változóhalmazt igényel, statisztikai tanulmányok is bizonyították, hogy a legtöbb ilyen statisztikai eljárás az ordinális skálán mért változókkal is alkalmazható (Johnson – Creech, 1983; Jaccard – Wan, 1996).

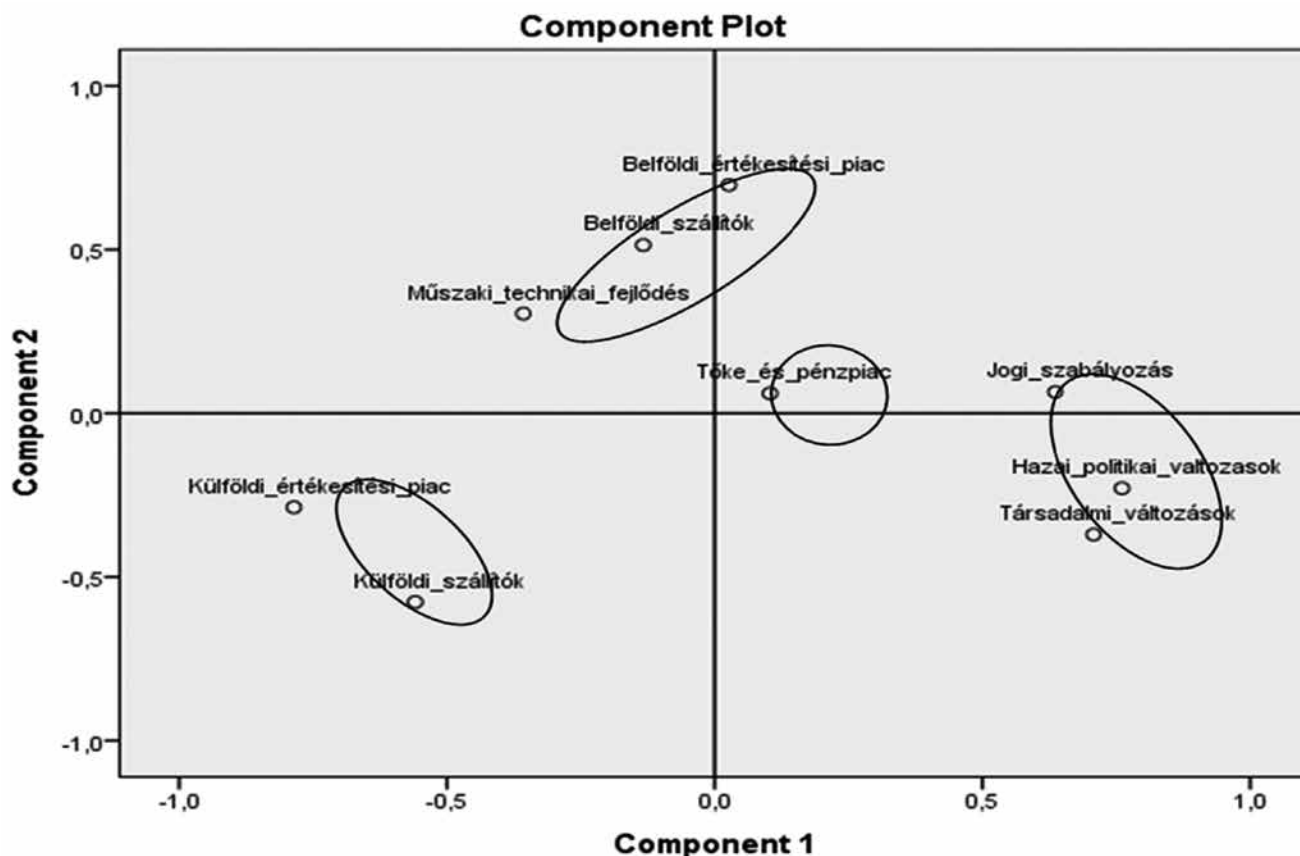
A magyarázó változók három csoportra bonthatók. A magyarázó változók első csoportja a környezeti bizonytalanság mértékét méri, nyolc környezeti szempont mentén. A változókat ötfokozatú Likert-skálán mérték, mely az iskolai osztályzatokra hasonlító értékelést takar. Az egyéni beállítódás (értékelő általános szigorúsága) különbségei torzító hatással vannak az eredményekre, s szisztematikus hibát okoznak. E hiba kiküszöbölésére jobb oldali centrírozást (középre iga-

zítást) alkalmaztam: az eredeti változókból levontam az adott változócsoporthon belüli saját értékelések átlagát. A centrírozott és az eredeti változók hisztogramjainak összehasonlítása igazolta a centrírozás szükségességét: a középre igazítás nagymértékben javított az eredetileg többmódusú és ferde eloszlásokon. Az így számított nyolc centrírozott változóra exploratív, azaz feltáró faktorelemzést készítettem. Ennek célja olyan változócsoporthok azonosítása volt, melyek „együtt mozognak”, összevonhatók a további elemzésben. A 2. ábra mutatja a faktortérben kirajzolódott csoportokat, mely alapján négy indikátorváltozót képeztem a nyolc centrírozott változó számtani átlagaként.

A társadalmi környezet változó összegzi a jogi szabályozási, a hazai politikai és társadalmi változásokból eredő bizonytalanság mértékét. A külföldi környezet változó tartalmazza a külföldi értékesítési és szállítói piac változásaiból eredő bizonytalanság mértékét. A belföldi műszaki tartalmazza a belföldi értékesítési és szállítói piac változásaiból, valamint a műszaki fejlődésből eredő bizonytalanság mértékét. A tőke- és pénzügyi változások önálló csoportot képez, nem vonható össze mással.<sup>3</sup> A további elemzésben az így kapott négy környezeti változó szerepel.

2. ábra

A környezeti bizonytalanságot mérő változók elhelyezkedése a faktortérben



A magyarázó változók második csoportja a vállalat stratégiai magatartását jellemzi: a vállalat késve vagy időben ismerte-e fel a fontosabb környezeti változásokat, reagált-e ezekre a változásokra, felkészült-e, illetve próbálta-e proaktívan befolyásolni a változásokat. A modellben 4 dummy változó jellemzi a négy különböző magatartást: *felismerte*, *reagáló*, *felkészülő* és *befolyásoló*, ahol a „*felismerte*” csoport a kevés elemszám miatt összevonva tartalmazza a változásokat későn és időben felismerő vállalatokat. A dummy változók mindegyike 0 (választotta) vagy 1-es (nem választotta) értéket vehet fel.

A magyarázó változók harmadik csoportjában csak egy változó szerepel, mely azt méri, hogy a költségek csökkentése milyen prioritást kap a vállalati pénzügyi stratégia alakítása és a pénzügyi teljesítmény értékelése során. A *függő változó* halmaz is egyelemű, s azt méri, hogy a controllingnak milyen tényleges súlya van az összvállalati működés sikere szempontjából. E változókat ötfokozatú Likert-skálán mérték, ezért a magyarázó változók első csoportjánál leírt transzformációt ezen esetekben is elvégeztem.

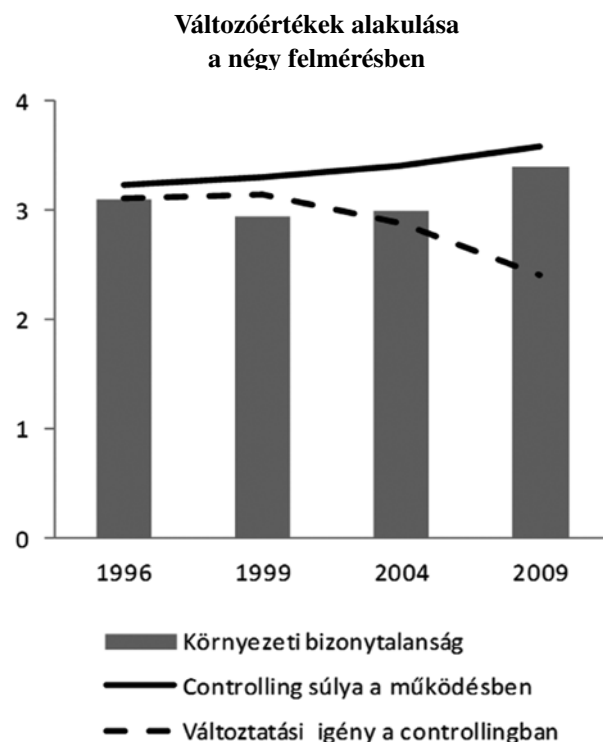
Az eredeti változók fent bemutatott transzformációja után kerülhetett sor a strukturális modellezésre. Az LVPLS mint *látens változós útelemző eljárás* a független és a függő manifeszt változók halmaza közti kapcsolatot írja le látens változókon keresztül (Füstös et al., 2004). A modellezés egy DOS-alapú PLS nevű programcsomagban készült, melynek inputjaként a magyarázó és függő változók korrelációs mátrixa szolgált, s 13 paramétert becsült 2 iterációs körben.

Az útelemzés jóságának vizsgálatára használt Tucker és Lewis-féle, illetve Bentler és Bonet-féle megbízhatósági indexek csak akkor értelmezhetők, ha a normalitás teljesül. Jelen esetben azonban ferde eloszlású és vegyes változóhalmazból indultam ki, így ezek az indexek itt nem voltak használhatók. A modell jóságát jellemző további mutató, a redundancia együttható értéke (0,005180) megfelelően alacsony, a kommunalitási együttható pedig 0,485337.

## Eredmények

Az eredmények bemutatását az egyes változók idősoros elemzésével kezdem, mely a H1 hipotézisben megfogalmazott állításra vonatkozik. Majd a H2 hipotézis igazolását mutatom be az útmodell eredményeinek felhasználásával.

A négy év adatainak összehasonlítása azt mutatja, hogy a felső vezetők megítélése szerint a controlling súlya 1996 óta enyhén, de folyamatosan növekedett az összvállalati működés sikere szempontjából. A 3. ábra



az eredeti ötfokozatú Likert-skálán mért változók átlagos értékeivel szemlélteti a tendenciákat.

A controlling működésbeli súlya az 1996-os 3,23-as átlagos értékről 2009-ben 3,58-ra emelkedett. Elvileg az ötfokozatú Likert-skálán elért közepes, azaz 3,00 feletti értékek átlagosnál nagyobb működésbeli súlyra utalnak. Az értékelések azonban jellemzően felfelé torzítanak (azaz nem a 3,00 tekinthető középértéknek), és e változóértékek nem árulnak el semmit a többi területhez viszonyított relatív súlyról. A centrírozott változóértékek (controlling változó értékéből kivonva az összes területre vonatkozó saját értékelés átlagos értékét) reálisabb képet mutatnak. A centrírozott változók értékei is időben emelkedőek (1996:  $-0,3952$ ; 1999:  $-0,3752$ ; 2004:  $-0,2927$ ; 2009:  $-0,2365$ ). Ugyanakkor nulla középértéknél kisebb, azaz negatív értékek arra a hívják fel a figyelmet, hogy a vállalat összes működési területét tekintve az átlagosnál még mindig kisebb szerepet játszik a controlling.

A controlling relatív, többi területhez viszonyított súlyának megítéléséhez a rangsorok is hasznos támpontot adnak. A kérdőívben felsorolt vállalati területek rangsorában a controlling által elfoglalt hely 1996-ban és 2009-ben ugyanaz. Hiába mutatnak enyhe szám szerű növekedést még a centrírozott változóértékek is, valójában tehát stagnálásról van szó. A 18 vállalati területből 10 tekinthető funkcionális területnek. A funkcionális területek közül a controlling volt az egyetlen,

amelynek megítélése a négy időszakon keresztül folyamatosan javult, de így sem előzte meg a társterületeket, a számvitelt és a pénzügyet 2009-ben.

Ezzel párhuzamosan 1996-ról 1999-re némileg nőtt, majd erőteljesen csökkent az a mérték, mely a controllingterület változtatási szükségességét jelöli. A változtatási igényre vonatkozó változó transzformált, középre igazított értékei (1996: 0,1017; 1999: 0,2155; 2004: 0,0266; 2009: -0,1156) is árnyaltabb képet mutatnak, mint az eredeti értékek. A controllingterületen szükséges változtatások mértéke (a gazdálkodás hatékonyságának fokozása szempontjából) az 1990-es években az átlagosnál nagyobb. A kiugró 1999-es érték után erőteljesen csökken, s 2009-ben már azon vállalati területek közé tartozik a controlling, ahol az átlagosnál kisebb a változtatási igény.

Az alacsony változtatási igény két dologra utalhat. Egyrészt jelentheti, hogy a terület egyre csökkenő szerepe miatt nem érdemel kitüntetett figyelmet, ezért a gazdálkodás hatékonyságának fokozásához nem is érdemes változtatni rajta. Másrészt az alacsony változtatási igény a területtel szembeni elégedettségként értelmezhető. A controlling csökkenő változtatási igénye – tekintettel az ezzel egy időben stagnáló szervezeti súlyára – egyfajta elégedettséget jelez. Azaz az 1990-es években Magyarországon újonnan bevezetett controllingmódszertan mára már beépült a szervezetek mindennapjaiba, a kiépített és bevált rendszerek nagymértékű átszabására már nincs szükség.

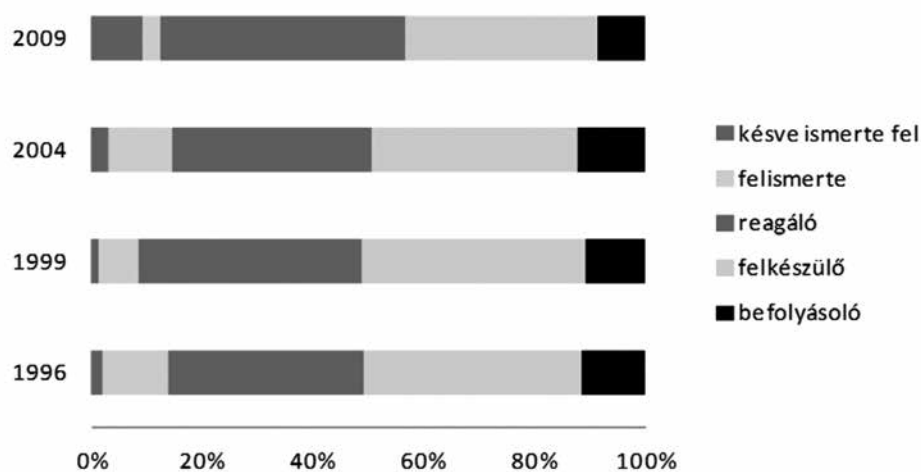
A fenti megállapítások nem igazolják egyértelműen a H1 hipotézist. A magyar vállalatvezetők nem ítélték meg szignifikánsan jobban a controllingterület vállalati sikerhez való hozzájárulását 2009-ben, mint 1996-ban.

Az átlagos környezeti bizonytalanság az 1990-es években csökkenő, a 2000-es években pedig növekvő tendenciát mutat. A 2009-es felmérésben különösen megugrott a környezeti változásokból eredő bizonytalanságérzés, ami a 2008 őszen kezdődött pénzügyi, majd ezt követő reálgazdasági válságnak tudható be. A környezeti bizonytalanság U alakú trendje eltér a folyamatosan, közel lineárisan növekvő trendvonalától, mely a controlling növekvő szerepét jelzi. A két változóra vonatkozó összefüggés ebből még nem olvasható ki.

A második magyarázó változócsoport a környezeti bizonytalanságra való reagálás. A reagálás típusát tekintve a vállalatok megoszlása hasonló képet mutat a négy felmérésben. A 4. ábra mutatja, hogy a saját megítélésük szerint proaktív stratégiát (felkészülő vagy befolyásoló) folytató vállalatok részaránya kismértékben, de folyamatosan csökken.

4. ábra

Vállalatok megoszlása a reagálás típusát tekintve



Az eltérő stratégiai reagálási képességgel rendelkező vállalatok szignifikánsan eltérően ítélték meg a controlling vállalati működésben betöltött jelentőségét. Az 1. táblázat szerint a proaktív stratégiát folytató vállalatok mind a négy felmérésben az átlagosnál magasabb értéket adtak a controlling működésbeli súlyának (egy alacsony értéktől eltekintve).

Az idősorok és a keresztábrák elemzése a stratégiai reagálás aktivitása és a controlling jelentősége között erős kapcsolatot vetít előre, míg a környezeti bizonytalanság és a controlling jelentőségének kapcsolatáról semmilyen előzetes következtetést nem vonhatunk le. A harmadik magyarázó változó longitudinális vizsgálata nem lehetséges, mert az 1996-os és az 1999-es felmérések nem tartalmaztak pénzügyi stratégiára vonatkozó kérdéseket. Így a vállalatok által érzékelt költségnyomás mértéke ily módon nem elemezhető.

A változók időbeli alakulásának vizsgálata után az összefüggések számszerűsített eredményeit mutatom be. Az erre használt modell, a látens változós útelemzés manifeszt változói a 2009. évi felmérésből származnak, melyeken a szükséges, korábban bemutatott transzformációkat hajtottam végre.

Az 5. ábrán körrel jelölt látens változók közti kapcsolatrendszer az útegyütthatók írják le. Mindhárom együttműködő 0,05 feletti, azaz szignifikáns (Lohmöller, 1989). Tehát valamennyi független látens változó hat a függő



**A controlling súlya  
a különböző stratégiai reagálási képességű vállalatok csoportjaiban**

Controlling súlya a reagálás típusa szerint	1996		1999		2004		2009	
	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés	Átlag	Standard eltérés
Késve ismerte fel	3,00	1,732	2,50	1,732	2,89	0,782	3,50	1,512
Felismerte	2,83	1,254	3,26	0,933	3,26	1,024	3,43	1,199
Ragáló	3,13	1,072	3,34	1,107	3,31	1,022	3,53	1,178
Teljes minta átlaga	3,23		3,31		3,41		3,57	
Felkészülő	3,31	1,071	3,34	1,073	3,58	0,996	3,57	1,178
Befolyásoló	3,75	1,079	3,21	1,114	3,61	0,964	4,00	0,976

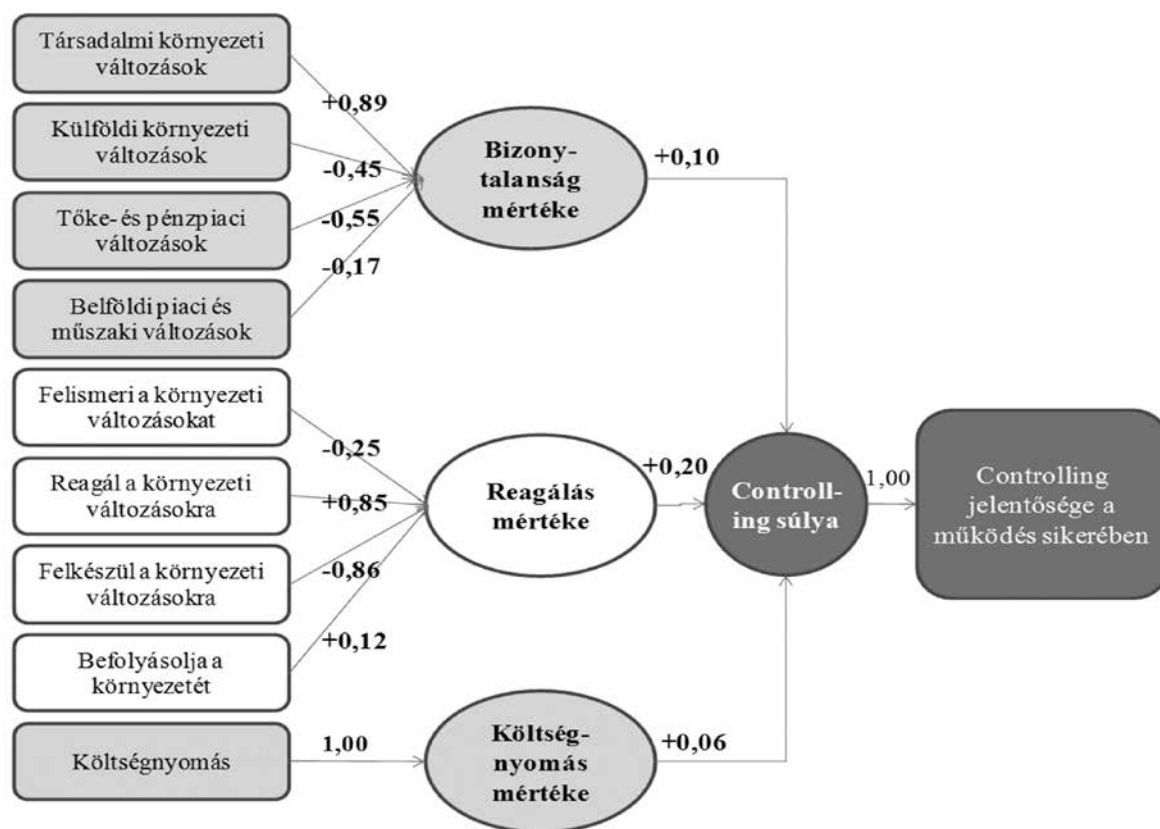
látens változóra. A téglalappal jelölt manifeszt és a látens változók közötti kapcsolatot a főkomponens súlyok jellemzik. A függő látens változó jelen esetben ekvivalens a függő manifeszt változóval, illetve a harmadik független látens változó ekvivalens a független manifeszt változóval (ezen esetekben a súly természetesen 1,00).

Az útegyütthatók értéke jelzi, hogy a három út közül legerősebb a második, azaz a stratégia milyensége. Az útegyütthatók értéke 0,05 felett szignifikáns (Lohmöller, 1989). Így a kapott 0,2-es érték erős kapcsolatra utal. A 0,2-es útegyüttható azt is jelenti,

hogy a stratégiai reagálás egy egységnyi változása a controlling súlyát 0,2-del emeli. Mivel ezek az együtthatók arányskálán mért értékek, az is elmondható, hogy a stratégiai reagálás kétszer olyan erős hatással van a controlling súlyára, mint a környezeti bizonytalanság mértéke (0,1). Azaz kétszer annyira befolyásolja a controlling jelentőségét a vállalat viselkedése, az a mód, ahogyan viszonyul a környezeti változásokhoz, mint a vállalati működés környezeti feltételrendszere. Egy gyengén vagy közepesen változékony környezetben működő, de a környezeti kihívásokra reagáló vál-

5. ábra

**A látens változós útmodell eredménye**



latban a controlling valószínűleg fontosabb szerepet kap, mint ott, ahol bár a környezet nagyon bizonytalan, de a vállalat erre nem igazán reflektál.

A két magyarázó változó blokk, a környezeti bizonytalanság és a stratégiai reagálás közti kapcsolat is értelmezhető, de a jelen modell ezt nem vizsgálta. A közvetett utak számszerűsítése a közvetlen utak együttműködésének pontos értékét is módosítaná, de végső soron nem befolyásolná a vizsgálat azon eredményét, mely szerint a független látens változók hatnak a függő látens változóra.

A három útegyüttműködés közül a legkisebb, de még mindig szignifikáns érték a költségnyomás hatása. Azon vállalatokban, ahol pénzügyi stratégiában a költségek csökkentése a fő prioritás, a controlling érzékelt súlya is megnövekszik, függetlenül a környezettől vagy egyéb stratégiai prioritásuktól. Ennek oka lehet, hogy a költségcsökkentési lehetőségek feltárása, nyomon követése önmagában is növelik a controlling érzékelt jelentőségét.

A fentiek alapján a H2 hipotézis igazoltnak látszik, azaz a controlling szervezeti jelentőségét növeli a bizonytalan környezet, a környezeti változásokra történő tudatos stratégiai reagálás és a költségnyomás.

A végső következtetések levonása előtt azonban érdemes megvizsgálni a megfigyelt változóhalmaz és a látens változók kapcsolatát, melyet a súlyok írnak le. Az első magyarázó blokkban a bizonytalanság mértékével mint látens változóval erős, pozitív kapcsolatban csak a társadalmi környezet változása áll. A többi környezeti tényező esetében gyenge vagy közepes erősségű negatív főkomponens súlyokat találunk. Ezeket a súlyokat nem szabad korrelációként értelmezni. A centrírozás, középre igazítás logikáját követve a nulla súly egyfajta középértéket reprezentál. Így a negatív értékek alulsúlyozást, a pozitív értékek felülsúlyozást jelentenek. Az útmodell súlyok számítási módszertanáról és értelmezéséről többek között Cassel et al. (1999) ír.

Jelen esetben a környezeti bizonytalanság mértéke mint látens változó úgy áll elő, hogy a társadalmi környezeti bizonytalanság változóértékeit felülsúlyozza, a többi pedig alul. Ez azt is jelenti, hogy valamely vállalatnál a társadalmi, jogi-szabályozási, hazai politikai környezetének változásából származó bizonytalanság egységnyi növekedése jobban növeli a controlling szerepét, mint a belföldi piaci, a külföldi piaci és a pénzpiaci változások. Fontos kiemelni, hogy a felmérés 2009-ben, közvetlenül a gazdasági válság kibontakozását követően, de még a választások előtt készült. A jogi szabályozási környezet 2010-es választások után tapasztalt dinamikus változása, s a vállalatok számára ebből fakadó erős bizonytalanságérzet vélhetően módosítja ezt a képet.

A második magyarázó változó blokkban a főkomponens súlyok a környezeti bizonytalanságra való reagálás milyenségét leíró négy dichotóm manifeszt változó és a „reagálás mértéke”, mint látens magyarázó változó közti kapcsolatot írják le. A válaszadók dominánsan (78%-ban) reagáló vagy felkészülő stratégiát folytatnak, körülbelül fele-fele arányban. E stratégiákhoz kapcsolódó főkomponens súlyok magasak, a másik kettő alacsony. A környezeti bizonytalanság hatását leíró úthoz hasonlóan itt is azt reprezentálják a főkomponens súlyok, hogy az egyes manifeszt változók milyen súlyozásával állt elő a látens változó.

## Következtetések

### *Az elemzési eredmények viszonya a korábbi kutatásokhoz*

A controlling szerepének egységes nemzetközi változásáról valójában nem beszélhetünk, mint ahogy egységes nemzetközi controllinggyakorlatról sem. Az angolszász és német hagyományok közti ismert különbség (Ahrens – Chapman, 2000) mellett a brit controlling egyesület (CIMA) a nyugat-kelet közti különbségekre is rámutatott (Van der Stede – Malone, 2010). Bár mind a nyugati (angolszász), mind a keleti (ázsiai, elsősorban kínai és indiai) régiókban megfigyelhető a hozzáadott értéket adó controllingszerepek felé elmozdulás, a változás mértéke, s főként a kiindulási alapok teljesen mások.

Bár a szerepváltozással kiterjedt irodalom foglalkozik, ennek ellenére kevés az olyan tanulmány, mely empirikusan igazolja a szerepek alapvető elmozdulását (Burns – Baldvinsdottir, 2005). A controlling hazai jelentőségének jelen tanulmányban bemutatott, enyhén növekvő értékei is valójában stagnáló képet takarnak, hiszen a szakma funkcionális területek rangsorában elfoglalt helye nem változott. Statikus képet fest De Loo et al. (2011) is, akik kutatásukban a controlling üzletorientációjának növekedése helyett funkcióorientált tevékenységek dominanciáját igazolták.

A változók mérésére használt vezetői észlelés a controlling kutatási gyakorlatának általánosan elterjedt mérőmódszere. Baines és Langfield-Smith (2003) hívta fel a figyelmet arra, hogy azért a vezetői érzékelésen keresztül célszerű megragadni a környezeti bizonytalanság mértékét, mert alapvetően a vezetők bizonytalanságészlelése befolyásolja majd a stratégiát és a döntéshozatalt. De nemcsak a környezeti bizonytalanság, hanem a controlling szerepének, jelentőségének megragadása is a felsővezetői észlelésen keresztül lehetséges. Pierce és O’Dea (2003) mutatott rá, hogy mekkora különbségek lehetnek a controller és a vezető mint információt küldő és felhasználó észlelése között.

A controlling kutatásában alkalmazott ok-okozati összefüggéseket Luft és Shields (2007) hat csoportba sorolta. Ez a kutatás a független változós interakciók közé tartozik. E modellek egymástól független magyarázó változók hatását számszerűsítik a függő változóra. Jelen tanulmány három magyarázó változó és a controlling szervezeti súlyának felső vezetők által érzékelt mértéke közti összefüggést vizsgálta. Az útelvezetés mindegyik hatás létezését igazolta.

Az első faktor, az érzékelt környezeti bizonytalanság általános magyarázó erejét korábban számos kontingencialista kutatás bizonyította. S egyre több tanulmány vizsgálja a környezet bizonytalansága, változékonysága és a controller szerepe közti összefüggést is (Horváth, 2012; Schäffer – Botta, 2012). Ezek közül különösen érdekesek azok a kutatások, amelyek a környezeti bizonytalanság és controllingszerepek összefüggését a szervezeten belüli alrendszer, funkciók különbözőségén keresztül igazolták. Mia és Chenhall (1994), majd Pierce és O’Dea (2003) is kimutatta, hogy a magas környezeti bizonytalanságot érzékelő értékesítési menedzserek információigénye és a controllerekkel szembeni elvárásai szignifikánsan különböznek a termelési vezetők hasonló elvárásaitól. Az előbbieket jóval gyorsabb, szélesebb körű információkat várnak el a controllerektől, akiket magasabb hozzáadott értékű szolgáltató szerepben szeretnének látni.

Jelen kutatás eredményei azonban arra világítanak rá, hogy a környezeti bizonytalanság hatásánál is erősebb az erre való reagálás: a vállalati stratégia proaktivitása. A stratégiát jellemzően a használt controllingeszköztárral, -technikákkal, információk milyenségével hozták összefüggésbe a kutatók. Baines és Langfield-Smith (2003) sokváltozós útmodelljével bizonyította, hogy a differenciáló stratégia fejlettebb controllingtechnikák alkalmazásához vezet. A stratégiai reagálás és a controlling szervezeti jelentősége közti összefüggés feltételezése implicit módon számos tanulmányban megjelenik, erősségének számszerűsítésére azonban tudomásom szerint eddig nem került sor.

A CIMA tanulmányának (Van der Stede – Malone, 2010) előszava emeli ki azokat az anekdotákat, amelyekben pénzügyi vezetők a gazdasági válság előnyeit ecsetelik: a gazdasági válság „szívességet tett a szakmának”. A szűkös időkben minden figyelem a költségkontrollt gyakorló szakemberek felé fordult. A költségnyomásnak a fenti kutatási eredmények alapján is szignifikáns hatása van, ugyanakkor jóval gyengébb, mint a másik két faktornak. Ennek egyik oka lehet az, hogy a 2008 ősze óta tartó gazdasági válság legelején történt az adatlekérdezés.

### **A kutatás korlátai**

A kiragadott három magyarázó faktor ugyanakkor nem magyarázza meg teljes mértékben a controlling adott szervezetben betöltött súlyát. A controlling szervezeti jelentőségét leíró függvény változóinak teljes körű azonosítása meghaladja e kutatás kereteit. Jelen tanulmány célja az volt, hogy a korábbi kutatások s az új trendek alapján valószínűsített fő magyarázó faktorokkal való összefüggést igazolja és a hatásokat pontosan számszerűsítse.

A kontingencialista kutatásokkal szemben megfogalmazott egyik fő kritika, hogy többségük – ahogy a jelen tanulmány is – csak egyirányú kapcsolatokat vizsgál. A kétirányú kapcsolatok (például a controlling szerepe hat a teljesítményre, ami visszahat a controllingra) megragadása, annak ciklikus volta miatt nehézkes (Chenhall, 2007). Sok más ponton is leegyszerűsítésekkel élnek a kvantitatív modellek. Az azonban elvitathatatlan értékük e tanulmányoknak, hogy azonosítják azokat a faktorokat, amelyekkel érdemes foglalkozni a controlling szervezeti szerepének vizsgálatakor.

A fenti eredmények kérdőíves felmérés adatain alapulnak, ezért a kérdőíves felmérés általános korlátai itt is érvényesek. A négy felmérés adatainak összevetéséből származó idősoros elemzés további nehézsége, hogy a részt vevő vállalatok köre változó. A vállalatok méret szerinti összetétele sem teljesen azonos a négy különböző felmérési évben. Az utolsó, 2009. évi felmérésben a korábbiaknál jóval több mikro- és kisvállalat szerepelt. Éppen ezért az útelvezést közepes- és nagyvállalatokra szűkített mintán végeztem el.

A controlleri szerepváltozásokat nem csak kérdőívekkel, kvantitatív elemzéssel vizsgálták a kutatók. Egyre több olyan tanulmány születik, ahol a szerzők kvalitatív interjúkkal (Goretzki et al., 2013), egy-egy vállalati eset longitudinális elemzésével (Järvenpää, 2007) vagy kevert módszertannal (Emsley, 2005) dolgoznak. A kvalitatív technikák kiegészítő alkalmazásának célja vagy a számszerűsítendő magyarázó faktorok előzetes azonosítása, vagy a kvantitatív elemzési eredmények mélyebb magyarázata. A kiegészítő kvalitatív technikákat alkalmazó kutatások azonban továbbra is megmaradnak a funkcionalista elméleti alapoknál.

### **További lehetséges kutatási irányok**

A versenyképesség kutatás eredményei (Dankó – Kiss, 2006; Milicz, 2012) és a nemzetközi controllingirodalom alapján azonosítani lehet további faktorokat, melyek a controlling vállalaton belül betöltött szerepét befolyásolják.

A tulajdonosi szerkezet, különösen a meghatározó külföldi tulajdonos bír befolyással a hazai vállalatok controllinggyakorlatára (Bodnár et al., 2005). A szervezeti struktúra, különösen a controlling decentralizációjának vizsgálata is érdekes összefüggésekre világíthat rá. A decentralizált controlling esetében sokkal inkább jellemző, hogy a vezetők a controllereket szolgáltatónak írják le (Hopper, 1980). Másik oldalról közelítve is igaz az összefüggés: a magukat szolgáltatásorientálnak valló controllerek jellemzően decentralizált controllingszervezetekhez tartoztak. A funkcióorientált, „book-keeper” szerepet valló controllerek ezzel szemben a központi funkció kialakítását szorgalmazzák. A decentralizációval összefüggő, bár nem teljesen azonos tényező a fizikai lokáció, a controller közelsége az üzleti folyamatokhoz. Pierce és O’Dea (2003) az üzleti folyamatok megértése, ezáltal a controller üzletorientált szerepe szempontjából fontosnak tartja a fizikai közelséget az alapvető üzleti folyamatokhoz.

A centralizáció-decentralizáció mértékének és a controller szerepeinek vizsgálata különösen érdekes annak tükrében, hogy az utóbbi évtizedben a controlling területén is egyre gyakoribb megoldás a szolgáltató központok kialakítása. Az új szervezeti megoldás célja kettős: hatékonyságnövelés a központosítás révén és ezzel egyidejűleg a szolgáltató, üzletorientált szerep erősítése. Bár a szolgáltató központok már hazánkban is évtizedes múltra tekintenek vissza, empirikusan nem igazolták, hogy a kettős törekvés megvalósítása sikerült. Valóban szolgáltatónak tekinti a vezetés a szolgáltató központokat?

Wimmer és Csesznák (2012) a versenyképesség kutatás adatbázisán vizsgálta, hogy mely információkat és milyen controlling-módszertanokat használnak a vállalatok. A controlleri szerepek további megértését segítheti annak vizsgálata, hogy mennyiben különbözik, vagy különbözik-e egyáltalán a felhasznált információk köre, az alkalmazott controllingeszköztár az egyes szerepek esetében.

Jelen kutatás a controlling szerepét mint függő változót definiálta, és nem vizsgálta a teljesítménnyel való kapcsolatot. Gyakorlati szempontból is érdekes kérdés, hogy a jobban teljesítő vállalatok esetében a vezetők más szerepet szánnak-e a controllingnak. Igaz-e az, hogy az eredményes vállalatokban a controlling szükségszerűen üzletorientált? E kérdések megválaszolása azonban egy más típusú összefüggés elemzését igényli, ahol a controlling a magyarázó és a szervezeti teljesítmény a függő változó.

A fent megfogalmazott további kutatási irányok, a magyarázó faktorok körének bővítése és a teljesítménnyel való kapcsolat megteremtése továbbra is kvanti-

tatív elemzést feltételez. Van azonban számos olyan befolyásoló tényező, ahol a kvantitatív módszerek és a mögöttes funkcionalista elméletek korlátokba ütköznek. Éppen ezért a controllerek szervezeti szerepének vizsgálata tipikusan azon kutatási területek közé tartozik, melyet az utóbbi évtizedben több különböző kutatási hagyomány, iskola képviselői is felkaroltak. A korábban bemutatott intézményi megközelítés mellett az evolúciós elméletet (Johansson – Siverbob, 2009) és Giddens strukturációs elméletét (Coad – Herbert, 2009) is segítségül hívták a kutatók a controlling változásainak leírásához. A látszólagos sokszínűség ellenére azonban nem alakult ki valódi párbeszéd az egyes kutatási hagyományok között (Lukka, 2010). Egy-egy kutatási kérdés ilyen multi-paradigmatikus megközelítését különösen a funkcionalista kutatók tartják problémásnak. A kontingenciaelmélet képviselője, Chenhall (2007) szerint a multi-paradigmatikus megközelítés fő nehézsége abban rejlik, hogy nem tud igazi szintézist teremteni, mert egy elmélet elkerülhetetlenül dominálni fogja a többi.

A több elméletből építkező tanulmányok növekvő száma azonban arra enged következtetni, hogy a multi-paradigmatikus megközelítés – annak kétségtelen nehézségei mellett – előnyöket is hoz. Kevés számban, de vannak olyan tanulmányok is, melyek a controlling szerep változásait próbálják egyszerre több elméletre építve magyarázni.

Így például Byrne és Pierce (2003) alapvetően funkcionalista kutatása a kontingenciaelmélet mellett a szerepelméltre támaszkodik, s így vizsgálja a controlleri szerepek befolyásoló tényezőit, jellemzőit és következményeit. Felhívják a figyelmet olyan nehezen számszerűsíthető tényezőkre hatására, mint a kultúra, az emberek alapvető beállítódása, attitűdje az üzleti partner szerepével szemben. Hiszen kvantitatív elemzésekkel általános összefüggésekre rá lehet mutatni, de a controlling adott vállalatban betöltött konkrét szerepének megértéséhez a számszerűsíthető tényezőkon túl az emberi tényező, a szervezeti szereplők megismerése is szükséges.

## Lábjegyzet

<sup>1</sup> Köszönetnyilvánítás.

Ez úton szeretném megköszönni Prof. Dr. Habil. Füstös Lászlónak, a Budapesti Corvinus Egyetem professzorának a strukturális modell elkészítéséhez nyújtott segítségét és hasznos tanácsait.

<sup>2</sup> Jelen tanulmány az angolszász irodalomban használatos management accounting kifejezés, illetve a német és magyar nyelvterületen alkalmazott controlling kifejezés között nem tesz különbséget. A fogalmak eltérő interpretációja az angolszász és német gyakorlat eltéréseiből származik (Ahrens – Chapman, 2000) (Luther, et al., 2009).

<sup>3</sup> A faktorelemzés jóságát mutató Bartlett-féle gömbölyűségpróba itt nem számítható. Ennek oka, hogy a centrírozott változók miatt a korrelációs mátrix szingulárisává vált, azaz determinánsa nulla. A csoportképzés helyességét ezért sokdimenziós skálázással (PROXSCAL) ellenőriztem. A négy új indikátor jól kifejlesztette a kétdimenziós teret, a stresszfaktor alacsony értéke is mutatta a skálázás jóságát. Az eredeti nyolc változó négy indikátorváltozóba történő összevonása tehát helyesnek bizonyult.

## Felhasznált irodalom

- Ahrens, T. (2008): Overcoming the subjective-objective divide in interpretive management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2): p. 292–297.
- Ahrens, T. – Chapman, C.S. (2000): Occupational identity of management accountants in Britain and Germany. *European Accounting Review*, 9(4): p. 477–498.
- Ahrens, T. – Chapman, C.S. (2007): Management accounting as practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1): p. 1–27.
- Baines, A. – Langfield-Smith, K. (2003): Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, Volume 28: p. 675–698.
- Baldvinsdóttir, G. – Burns, J. – Nørreklit, H. – Scapens, R.W. (2009): The management accountants' role: conclusions. *Financial Management*: p. 33–35.
- Bodnár, V. (1999): Controlling, avagy az intézményesített eredménycentrikusság, BKE: Doktori értekezés
- Bodnár, V. – Dankó, D. – Lázár, L. (2005): Transition and Management Control – The Case of Hungary. Göteborg, EAA
- Burns, J. – Baldvinsdóttir, G. (2005): An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis. *European Accounting Review*, 14(4): p. 725–757.
- Burns, J. – Ezzamel, M. – Scapens, R.W. (1999): Management accounting change in the UK. *Management Accounting*: p. 28–30.
- Burns, J. – Scapens, R.W. (2000): Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, Volume 11: p. 3–25.
- Burns, J. – Scapens, R.W. – Turley, S. (1996): Some further thoughts on the changing practice of management accounting. *Management Accounting UK*, Volume 74: p. 58–61.
- Byrne, S. – Pierce, B. (2007): Towards a More Comprehensive Understanding of the Roles of Management Accountants. *European Accounting Review*, 16(3): p. 469–498.
- Cassel, C. – Hackl, P. – Westlund, A.H. (1999): Robustness of Partial Least-Squares Method for Estimating Latent Variable Quality Structures. *Journal of Applied Statistics*, Volume 24 (4): p. 435–446.
- Chanegrih, T. (2008): Applying a typology of management accounting change: A research note. *Management Accounting Research*, Volume 19: p. 278–285.
- Chenhall, R.H. (2007): Theorising Contingencies in Management Control Systems Research. in: C.S. Chapman – A.G. Hopwood – M.D. Shields (eds.) (2007): *Handbooks of Management Accounting Research*. Vol. 1.. Amsterdam: Elsevier Science: p. 163–206.
- Chikán, A. – Czakó, E. – Demeter, K. (1996): Vállalataink erőltetett (át)menetben – Gyorsjelentés a Versenyben a világgal c. kutatási program kérdőíves felméréséről. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Chikán, A. – Czakó, E. – Zoltayné Paprika, Z. (2010): Vállalati versenyképesség válsághelyzetben – Gyorsjelentés a 2009. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. Budapest: BCE: Versenyképesség Kutatóközpont
- Chong, V. K. – Chong, K.M. (1997): Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: a note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research*, 27(4): p. 268–276.
- Coad, A. F. – Herbert, I.P. (2009): Back to the future: New potential for structuration theory in management accounting research? *Management Accounting Research*, Volume 20: p. 177–192.
- Czakó, E. – Wimmer, Á. – Zoltayné Paprika, Z. (1999): Arcsall a piac felé – Gyorsjelentés az 1999. évi kérdőíves felmérés eredményeiről. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Dankó, D. – Kiss, N. (2006): A teljesítménymenedzsment-eszköztár változása Magyarországon 1996 és 2004 között. Budapest: BCE Versenyképesség Kutatóközpont: 32. sz. műhelytanulmány
- De Loo, I. – Versteegen, B. – Swagerman, D. (2011): Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23 (3): p. 287–313.
- Dobák, M. – Bodnár, V. – Lázár, L. (1997): A „Szervezettervezés és menedzsmentkontroll” alprojekt zárótanulmány. Budapest: BKE: Versenyképesség Kutató Központ
- Emsley, D. (2005): Restructuring the management accounting function: A note on the effect of role involvement on innovativeness. *Management Accounting Research*, Volume 16: p. 157–177.
- 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): p. 232–257.
- Friedman, A.L. – Lyne, S.R. (2001): The beancounter stereotype: towards a general model of stereotype generation. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(4): p. 423–451.
- Füstös, L. – Kovács, E. – Meszéna, G. – Simonné Mosolygó, N. (2004): Alakfelismerés (Sokváltozós statisztikai módszerek). Budapest: Új Mandátum
- Gänsslen, S. et al. (2013): Grundsatzposition des Internationalen Controller Vereins (ICV) und der International Group of Controlling (IGC), s.l.: <http://www.controllerverein.com/Selbstverstandnis.104868.html>
- Goretzki, L. – Strauss, E. – Weber, J. (2013): An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, Volume 24: p. 41–63.
- Granlund, M. – Lukka, K. (1998): Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing

- cultural context. *Management Accounting Research*, Volume 9: p. 185–211.
- Granolund, M. – Malmi, T. (2002): Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome? *Management Accounting Research*, Volume 13: p. 299–321.
- 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): p. 439–458.
- Hiromoto, T. (1991): Restoring the relevance of management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, Volume 3: p. 1–15.
- Hopper, T.M. (1980): Role conflicts of management accountants and their position within organisation structures. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4): p. 401–411.
- Horváth, P. (2007): Ansätze der Organisationstheorien und Ihr Beitrag zur Gestaltung der Controlling-Organisation. in: *Organisation des Controlling – Grundlagen, Praxisbeispiele und Perspektiven*. Freiburg: Rudolf Haufe: p. 55–72.
- Horváth, P. (2012): Volatilität als Effizienztreiber des Controllings. *Zeitschrift für Controlling & Management*. 56 (Sonderheft 3): p. 31–36.
- IFUA Horváth – Partners – Profession.hu (2013): Sikeres controller felmérés 2013. Budapest: Budapesti Management és Controlling Fórum, 2013. 05. 22.
- Jaccard, J. – Wan, C. K. (Eds.) (1996): LISREL approaches to interaction effects in multiple regression (No. 114). Thousand Oaks: Sage Publications
- Järvenpää, M. (2007): Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. *European Accounting Review*, 16(1): p. 99–142.
- Johansson, T. – Siverbob, S. (2009): Why is research on management accounting change not explicitly evolutionary? Taking the next step in the conceptualisation of management accounting change. *Management Accounting Research*, Volume 20: p. 146–162.
- Johnson, D.R., – Creech, J.C. (1983): Ordinal measures in multiple indicator models: A simulation study of categorization error. *American Sociological Review*: p. 398–407.
- Lázár, L. (2008): Értékek és mértékek – A vállalati erőforrás-felhasználás leképezése és elemzése hazai üzleti szervezetekben. Budapest: Akadémiai Kiadó
- Lesi, M. (2005): A 2004-es Versenyképesség Kutatás vállalati mintájának alapjellemezői és reprezentativitása. Budapest: BCE: Versenyképesség Kutatás műhelytanulmány-sorozat
- Lohmöller, J.B. (1989): Latent variable path modeling with partial least squares. Heidelberg: Physica-Verlag
- Luft, J. – Shields, M.D. (2007): Mapping Management Accounting: Graphics and Guidelines for Theory-Consistent Empirical Research. in: C.S. Chapman – A. G. Hopwood – M.D. Shields (eds.) (2007): *Handbook of Management Accounting Research*. Amsterdam: Elsevier Science: p. 27–95.
- Lukka, K. (2010): The roles and effects of paradigms in accounting research. *Management Accounting Research*, Volume 21: p. 110–115.
- Luther, R. – Jones, T.C. – Saxl, A. (2009): *Experiencing Change in German Controlling: Management accounting in a globalizing world*. London: CIMA Publishing
- Ma, Y. – Tayles, M. (2009): On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective. *Accounting and Business Research*, Volume 39: p. 473–495.
- Maas, V.S. – Matejka, M. (2009): Balancing the Dual Responsibilities of Business Unit Controllers: Field and Survey Evidence. *The Accounting Review*, 84(4): p. 1233–1253.
- Mia, L. – Chenhall, R.H. (1994): The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1): p. 1–13.
- Milicz, Á. (2012): Ellenőrzési aspektusok a vállalatok versenyképességének szemszögéből. Budapest: BCE Versenyképesség Kutató Központ: TM 15. sz. műhelytanulmány
- Mouritsen, J. (1996): Five aspects of accounting departments' work. *Management Accounting Research*, Volume 7: p. 283–303.
- Parker, L.D. (2002): Reinventing the management accountant. [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/VisitingProfessor/tech\\_presnot\\_reinventing\\_the\\_management\\_accountant\\_mar02.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf) (Let.: 23. 5. 2013)
- Pierce, B. – O'Dea, T. (2003): Management accounting information and the needs of managers – Perceptions of managers and accountants compared. *British Accounting Review*, Volume 35: p. 257–290.
- Scapens, R.W. (1994): Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, 5(3): p. 301–321.
- Scapens, R.W. – Jazayeri, M. (2003): ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, Volume 12: p. 201–233.
- Schäffer, U. – Botta, J. (2012): Hilfe, die Welt ist volatiler geworden! Implikationen für das Controlling. *Zeitschrift für Controlling und Management*, 56 (Sonderheft 3): p. 8–12.
- Simon, H. – Guetzkow, H. – Kozmetsky, G. – Tyndall, G. (1954): *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*. New York: Controlling Foundation
- Sulaiman, S. – Falconer, M. (2005): Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, Volume 16: p. 422–437.
- Van der Stede, W.A. – Malone, R. (2010): *Accounting trends in a borderless world*. London: CIMA Publishing
- Wimmer, Á. – Csesznák, A. (2012): Vállalati teljesítménymérés a döntéstámogatás tükrében. *Vezetéstudomány*, Volume 43 (7/8): p. 99–116.
- 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*, Volume 1: p. 180–198.
- Yazdifar, H. – Zaman, M. – Tsamenyi, M. – Askarany, D. (2008): Management accounting change in a subsidiary organisation. *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 19: p. 404–430.