

HIBRID A JÖVŐ MINDEN TERÜLETEN? – AVAGY AZ EGÉSZSÉGÜGYI VEZETŐKET IS ORVOSSZAKMAI VÉGZETTSÉGŰ CONTROLLER FOGJA TÁMOGATNI?

IS HYBRID THE FUTURE OF WORK? – OR WILL HEALTH MANAGERS ALSO BE SUPPORTED BY A MEDICAL PROFESSIONAL CONTROLLER?

Az egészségügyi szervezetek controllerei a rendszeres és ad-hoc fenntartói beszámolók készítése folytán a szervezet joker szereplőjévé váltak, némely felső vezető a bizalmi kapcsolat megléte esetén kiemelten számít munkájukra. Mégse lehet business partnernek nevezni a controllereket: nemcsak a megnevezés idegen a kórházakban, hanem maga a controller bevonódása a vezetésbe, belső tanácsadási funkciója és a közös felelősségvállalás intézménye is. Az orvosszakmai területről érkező, úgynevezett hibrid controllereket hazánkban alig találunk, egyrészt az orvosszakma és az „adminisztráció” ritkán fér meg egymás mellett, másrészt akinek „érzéke, készsége, képessége van hozzá, az hamar vezetői pozícióba kerül”, vagy akár a magánegészségügyi szférában kamatoztathatja tudását. A szerző jelen kutatásában a kórházi controlleri funkciót és tipizálást egyéni (vezetői, szakértői és fenntartói) és fókuszcsoporthoz mélyinterjúkon gyűjtött, longitudinális adatok alapján mutatja be, kiemelve az esetleges negatív változásokat, illetve fejlődéseket. Az interjúk fontosabb elemeivel azonosít mintázatokat, az összefoglalásban pedig a nemzetközi szakirodalmi és a hazai tapasztalatokat is összeveti.

Kulcsszavak: controller, hibrid, menedzsmentkontroll, vezető, kórház

Controllers of healthcare organizations have become ‘joker actors’ in the decision-making of the organization due to service regular and ad hoc reports. Some senior executives even involve them in the decision-making process when there is a relationship of trust. However, we cannot identify controllers as business partners. Hybrid controllers from the medical field are scarce in Hungary. The medical profession and the ‘administration’ rarely fit together; moreover, those with the appropriate skills and abilities can enter a leadership position or use his/her knowledge in the private healthcare sector. The function and standardization of healthcare controllers was examined based on longitudinal data collected in individual (managerial, expert and maintainer) and focus group interviews, highlighting negative changes and possible developments. Patterns were identified with the most essential elements of the interviews, and in summary, the current international literature and domestic experience were also compared.

Keywords: controller, hybrid work, management control, healthcare, hospital

Finanszírozás/Funding:

A szerző a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesült pályázati vagy intézményi támogatásban. The author did not receive any grant or institutional support in relation with the preparation of the study.

Szerző/Author:

Dr. Krenyác Z Éva^a (eva.krenyacz@uni-corvinus.hu) egyetemi adjunktus

^aBudapesti Corvinus Egyetem (Corvinus University of Budapest), Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2021. 09. 08-án, javítva: 2022. 09. 27-én, elfogadva: 2022. 12. 19-én.

The article was received: 08. 09. 2021, revised: 27. 09. 2022, accepted: 19. 12. 2022.

Az üzleti életben a controlling jelentős szerepet tölt be, sokan a siker kulcs tényezőjének tekintik. A controlling szó hallatán a vezetők döntéstámogatására asszociálunk, pedig a kontroll szónak alapvetően az „ellenőrzés és irányítás” a jelentése, melyet Henri Fayol (1949) ere-

deti kontroll definíciója is takar (standardok megállapítása, teljesítménymérése és riportálása, visszacsatolása). A controlling – német tradíciók alapján meghatározott definíciója szerint – olyan „funkciókat átfogó irányítási eszköz, amelynek feladata a tervezés, az ellenőrzés és az

információellátás összehangolása annak érdekében, hogy a vállalat elérje a kitűzött eredménycél” (Horváth, 2008, p. 15). Azaz egy olyan eszközrendszer, amelynek alapvető rendeltetése a vezetés részeként végzett tervezés, a tervteljesülés ellenőrzése, valamint a vezetői döntésekhez szükséges információellátás összehangolása és támogatása (Bodnár, 2004; Bodnár et al., 2011). Az angolszász területeken a menedzsmentkontroll (management control) fogalma terjedt el, mely „az a folyamat, amelynek során a vezetők annak érdekében befolyásolják a szervezet tagjainak magatartását, hogy megvalósítsák a szervezet stratégiáját” (Anthony & Govindarajan, 2009, p. 7). Mára a definíciós különbségek elhalványultak, mivel mindkét szemléletben a szervezeti teljesítmény javítása került a középpontba (ICV/IGC, 2012).

A nem üzleti szervezetek tekintetében Európában a legrégebben a XIII. században az angol és francia udvarházak alkalmaztak *contrerolleourt*, az amerikai kontinens első ismert controllingintézménye az amerikai kongresszus által az államháztartási bevételek és kiadások ellenőrzésére létrehozott Controlling Office (1778). Napjainkban a legtöbb menedzsmentkontroll-tanulmányt mégis a for-profit szférában készítik (Anthony & Young, 2003), indoka az egyértelmű profitmaximalizálásból adódó céltiztség, mely sok nonprofit szervezetnél nincs jelen (Merchant, 2007).

A nyugati egészségügyi szektor az elmúlt évtizedekben a New Public Management reformfolyamatainak volt kitéve (Pettersen & Nyland, 2006), ennek eredményeként a menedzsmentkontroll térnyerése az egészségügyi szervezetekben a hatékony forrásallokáció támogatásában és a menedzseri döntések információszolgáltatásában valósulhat meg. A rendszer viszont nagyon gyakran formális marad, aminek Baran (2013) többek között a következő okokat tulajdonította: az integrált informatikai rendszerek elmaradottak, a dolgozók tudása és a menedzsment információja hiányos, valamint alacsony a közfinanszírozás. A hazai kórházi controllingrendszert egy korábbi szakirodalmi áttekintésben (Krenyácz, 2018a) részletesen bemutattam, de a legfontosabb ismérveket kiemelem. A leghangsúlyosabb a pénzügyi szemlélet, melynek középpontjában a likviditás- és adósságkezelés áll, legfontosabb feladatának pedig az ellátásért elérhető finanszírozás maximalizálását és a szállítói állományok optimalizálását tekinti. A költség- és fedezettség, valamint a benchmarkadatok felhasználása elméletben része a rendszernek, ezek adathasználata már vezetői elköteleződéstől függ. A költségadatokat az intézmények havonta küldik be a fenntartóhoz, cserébe benchmarkadatokat kap(ná)nak, melyek felhasználhatóságáról folyamatos szakmai vita zajlik. A kórházaknak lehetőségük van összehasonlítani az adataikat intézményenként és szakmánként kimutatott, a finanszírozó által kezelt és közzétett adatokkal (ebből adódóan elsősorban finanszírozási adatokból), illetve a tanácsadó cégek kimutatásaival.

A controllingrendszerek működtetői a controllerek: „A controllerek alakítják ki és támogatják a célkitűzés, tervezés és irányítás folyamatát annak érdekében, hogy a döntéshozók célorientáltan tudjanak tevékenykedni”.

Ezenkívül általánosan elfogadott feladata a jövőbe tekintő koordináció, a célok összekapcsolása a szervezet minden szintjén, a controllingrendszerek fejlesztése és az adatok minőségének biztosítása, a gazdasági racionalitás feltételeinek biztosítása (ICV–IGC, 2012). Napjainkban már a „controlling rendeltetése” nem az adatgazdagságot célozza, hanem az információgazdagságot, azaz a controller a controllingrendszereket döntéstámogató funkcióval tölti meg (Szukits & Bodnár, 2019). Az egészségügyi szektorban is a kórházi menedzsment információkkal (legfőként pénzügyi, finanszírozási és teljesítményadatok) történő ellátásért a controller felel (Krenyácz, 2018b), a vezetői igények mértékének megfelelően. A kórházak gazdálkodási és döntéstámogatói rendszere nagyon heterogén: a vezetők eltérő eszközöket választanak a kórházak irányítására, melyek különböző „döntés-előkészítési szintet” is jelentenek (1) a vezető nem támaszkodik controllingrendszerre, (2) a likviditás és adósságállomány kezelésére fókuszál és (3) a controllingrendszer támogatja a kórház vezetőjét (Krenyácz, 2007). Mindkét utóbbi esetben az adatokat a controller állítja elő és (a belső és külső igényeknek megfelelően) kimutatást készít belőlük.

A hazai egészségügyben 2015-ben szakértők által közösen kialakított egységes controlling-szóhasználat és a controlleri munkát megalapozó dokumentumok (egységes számlatükör, számlarend, controllingkézikönyv) lettek elfogadva, és elkezdődött a fenntartó által működtetett szektorális controllingrendszer kialakítása és működtetése (Krenyácz, 2018a,b). A tanulmányban a controllingrendszert szervezeti szintű vezetői eszköznek tekintem, a szektorális rendszer elemzése a cikk terjedelmi korlátja miatt sem megvalósítható.

A controlleri szerepváltozás a szakirodalom alapján

Az elmúlt fél évszázadban a controlleri szakmát több perspektívából is vizsgálták: szerepét, szükséges készségeit, képességeit, majd az utóbbi időkben a controller bevonására tevődött a hangsúly (Szukits, 2017), ez a controlleri szakma időbeni és szakmai fejlődését is tükrözi.

A tankönyvekből ismert, legelső controlleri szerepfelfogás a Henzler- (1974) és a Zünd-féle (1978) tipizálás, mely a controllert regisztrátorként, navigátorként és innovátorként azonosítja. A controller (1) *regisztrátorként* olyan számvitel-orientált controller személy, aki a hangsúlyt a rutinszerű adminisztrációra helyezi, (2) *navigátorként* jövő- és akcióorientált, aki segítséget nyújt a tervezéshez, ellenőrzéshez, illetve változásokat kezdeményez, és (3) *innovátorként* pedig már közvetlenül részt vesz a problémamegoldás folyamatában. Könyvelői vagy regisztrátori szerepben a controllerhez a pénzügyi beszámolóért és a belső kontrollért fordulnak (Hopper, 1980; Sathe, 1983; Bogt, Helden, & Kolk, 2016), míg az innovátor szerepet ma már business partnerként emlegetik. Goretzki, Strauss, & Weber (2013) szerint a rutin munkát (adatregisztráció, riportolás) végző controllerek (Järvinen, 2009) helyébe a „business partner” szerepű controller lép, aki hajlandó és képes több hozzáadott értéket biztosítani a

döntéshozatalban és az ellenőrzésben (Järvenpää, 2007). A menedzsmenorientált controller rendszert és funkciókat átfogó szemlélettel rendelkezik és az ellenőrzési funkció helyett a segítségnyújtás és a „service” gondolkodásmód van jelen (pl. Goretzka et al., 2013; Körmendi & Tóth, 2011, p. 57). A szakirodalomban használatos a controllert információs menedzsernek, mitfahrernek, révkalauznak is nevezni (Musinszki, 2012).

Sathe (1983) négy ideál szereptípust azonosít be, utalva a controller felelősségére és a döntéshozatalba történő bevonódására. A (1) vezetői döntésekbe bevont controller (*involved controller*) felelőssége a menedzsmen számára nyújtott tevékenységeken van, a beszámolóképzés és belső kontroll kevésbé hangsúlyos. A (2) független controller (*independent controller*) esetében mindez fordítva jelenik meg, azaz a hangsúly a beszámoló készítésén és a belső kontrollon van. A harmadik típusú controller (*split controller*) mindkét felelősségre nagy hangsúlyt helyez, azáltal, hogy megosztja a controller feladatait és különböző szereplőkhöz rendeli a menedzsmen-támogatást, a pénzügyi riportolást, a belső kontroll felelősségeit. Az (4) erős controller (*strong controller*) mindezen előbbi felelősségeket egy személyhez dedikálja. Bogt, Helden, & Kolk (2016) szerint a controller olyan szakember, aki felel a költségvetés tervezéséért, a belső riportolásért és a költség-számításért, illetve az ezekhez kapcsolódó tevékenységeikért, mint például a menedzsmen-trendszerek fenntartásáért és fejlesztéséért. A controller szilárd pénzügyi szakértelemmel, független és kritikus hozzáállással bír.

Ezt a szerepből adódó bevonódást az ICV/IGC (2012) úgy definiálta, hogy a menedzser és a controller közötti kooperációban a menedzseri célkijelölést követően közös felelősséggel tartozik a controller, azaz proaktív és támogató partner. Az elmúlt időszakban egyre széleskörűbb és heterogénebb feladatokért felelősek a controllerek, ideértve az információs szolgáltatás core, alapvető feladatát (Weber, 2011). Weber kutatásában bemutatja, hogy a controllerek a „bean countertől” a „business partnerig” történő fejlődése megnövekedett feladatokat, felelősséget és funkciókat eredményezett. Tapasztalata szerint a controller alapfeladata a szervezet gazdasági helyzetének bemutatása (eszközök és módszerek széles tárházával az adathasználatától a kommunikációig), de az információs szolgáltatáson alapuló további controlleri feladatok mértékét az interakciók során szerzett tapasztalataik (mennyiségi és minőségi) és az elérhető további szolgáltatások függvénye határozza meg (Weber, 2011; Szukits, 2016). Ezek alapján négy egymással összefüggő feladatszintet határoz meg ((1) az eszközökön keresztüli menedzsmen-támogatás, (2) a reaktív, folyamatokon alapuló menedzsmen-támogatás, (3) a reaktív, tartalomalapú menedzsmen-támogatás és (4) a proaktív, tartalomalapú menedzsmen-támogatás), melyek a controllership fejlődési irányait is körvonalazzák.

A korábban bemutatott komplex feladatok ellátásához elengedhetetlen kompetenciákra és képességekre van szükség. A controllernek olyan készségekre és képességekre van szüksége, amelyek hozzásegítik a szervezet minden szintjét érintő munkavégzést és a szervezeti befolyást: az üzleti és menedzsmen-tismeretek, a

kereskedelmi tudatosság, az analitikai készségek, az interperszonális/csapat-kommunikációs-készségek, IT-ésszámviteli/könyveléstechnikai ismeretek, rugalmasság (Byrne & Pierce, 2007), azaz a szakirodalom ebben alapvetően széleskörűen gondolkodik (pl. Szukits, 2016; Bunget & Brîndușe, 2019; Byrne & Pierce, 2007). Az 1. táblázatban összegyűjtöttem az alapvető controlleri készségeket és képességeket.

1. táblázat

Alapvető controlleri készségek és ismeretek

Egyéni készségek	etikusság
	analitikus gondolkodás
	racionális attitűd
	proaktív attitűd
	pontoság
	kreativitás
	rugalmasság
Kommunikációs készségek	kommunikációs képesség
	csapatszellem
	társaik tájékoztatásának képessége
	bizalom elnyerése
Módszertani ismeretek	
Területen szerzett szakmai tapasztalat	
Speciális képességek	
Klinikai tudásbázis*, finanszírozási ismeretek**	

Forrás: saját szerkesztés, kiegészítve Bunget & Brîndușe (2019), a hibrid controlleri készségekkel** kiegészítve Kurunmaki (2004) alapján

A (köz)egészségügyi intézmények controllereinek szerepe az ellátáshoz kötött („teljesítmény”) finanszírozás bevezetésével jelentősen felértékelődött (Kurunmaki, 1999; Kurunmaki et al., 2003), mindemelllett a nyugati szemléletmódban a hibridizáció erőteljesen megjelenik.

Hibrid controlleri kutatások

Järvinen (2006) munkásságában megkülönböztet „pure” (klasszikus, „tiszt”) és hibrid controllert. Előbbi egy „igazi” gazdasági, üzleti szakember, akinek szakértelme a vezetői számvitel, a pénzügyi könyvelés és a számviteli információs rendszerek területeiben gyökerezik. A hibrid társa ötvözi a nem pénzügyi terület tartalmi ismereteit és a controllerspecifikus területek szakértelmét (Järvinen, 2006). Kurunmäki (2004) a controller-funkciók efajta hibridizálódását kutatja kórházi környezetben: olyan finn orvosokat vizsgál, akik vezetői számviteli tudással és feladatokkal (elsősorban tervezés, költség-számítás, ár-kalkuláció) bővítették ki orvosszakmai tudásukat. A pozíció létrejöttét kutatók (Kurunmaki, 1999, 2004; Jarvinen, 2009) azzal magyarázzák, hogy az orvosok elvállalták a klinikai vezetőt támogató számviteli feladatokat, azaz hibridizálódtak. Kurunmaki által bemutatott egészségügyi intézmények hibridizációs folyamatához Jacobs (2005)

hozzáfűzi, hogy a szakmák polarizációja is zajlik, azaz a hagyományos számviteli feladatok egy részét könyvelők végzik, mindemellett az orvosok egy része adminisztratív és finanszírozási feladatokra szakosodik (Hyvönen, 2009). Jelen kutatásomban a hibrid controllernek tekintem azokat az orvossal szakmáról érkező szakembereket, akik a pénzügyi, számviteli, gazdálkodási és esetleges IT-ismereteket igénylő controlleri feladatokat is ellátnak.

A hibrid controller egyes kórházakban erős pozícióval rendelkezik, mégis jellemzően inkább a pénzügyi és gazdasági ismeretekkel rendelkező (pure) controller veszi részt szorosan és közvetlenül a szervezet irányításában (Järvinen, 2006). Goretzkia (2013) kiegészíti azzal, hogy a hibrid controller esetében a helyi ismeret (lásd itt kórházi szakmai tudás, ismeretek) legitimációként is szolgál és a business partner szerep intézményesülését támogathatja.

Bogt et al. (2016) kutatásai szerint a hibrid controllernek széles körben elfogadják, a megkérdezettek pozitívabban viszonyultak hozzájuk, mivel divatosnak tartják a saját orvosi szakmájuk határainak bővítését, és úgy gondolják, hogy minden szakembernek kapcsolódnia kell a vezetői feladatokhoz és folyamatokhoz (guru-oriented view). A szerzők úgy látják, hogy ez a folyamat káros is lehet, mivel a szervezet háttérbe szoríthatja az erős pénzügyi/gazdasági tudással rendelkező controllereket és ez végeredményben az erőforrás csökkenéséhez vezethet. A szerzők kiemelik a pénzügyi/gazdasági szakértelem és a független attitűd kombinációjának erejét és fontosságát: a pénzügyi és egyéb nézőpontok fair és pártatlan bemutatásában: „A controller egy elfogulatlan és kritikus értékelő, aki érti az élet összetettségét és a bizonyítékokra koncentrálni.” A szerzők kételkednek a hibrid controller eme képességében, a közszektorban úgy tűnik mégis ez a típus a megfelelő választás.

Módszertan

A controlleri kutatás előzményeként korábbi publikációkban (Krenyácz, 2017) feltártam a magyar egészségügyi controllingrendszerét, a Glaser & Strauss (1967) nevéhez köthető Grounded Theory módszer alkalmazásával. Kvalitatív kutatási elemek (mélyinterjú és fókuszcsoporthoz)

interjú) kérdéseiben a téma teljességének igénye miatt kitértem a controlleri pozíció különféle mintázataira, mivel ezek az interjúalanyoknak feltett nyitott kérdésekben óhatatlanul megjelentek. A controllerre vonatkozó nemzetközi szakirodalom mélyebb megismerését követően újabb adatfelvétel készült: öt évvel később (2020-ban) újabb interjúkat készítettem a kórházak vezetőivel és controller-eikkel, a controlleri és hibrid controlleri munka karakterisztikájáról. A kutatás adatfelvételei lefedik a controlling kezdetétől napjainkig eltelt időszak tapasztalatait, illetve kitekintést tesz a jövőre vonatkozóan. A második adatfelvételnél felkerestem korábbi interjúalanyaimat, illetve újabb interjúalanyokkal egészítettem ki őket, mivel többen már nem a szakmájukban (és/vagy az egészségügyben) dolgoznak, illetve új kutatási alkérdést (hibrid controllerhez kötődően) fogalmaztam meg. A 2. táblázat összefoglalja a kutatásom során végzett adatfelvételek paramétereit.

Az interjúk során alapvetően három *kutatási kérdés* kerestem a választ: (1) mi a *szerepe, feladata* a magyar egészségügyi intézmények controller-einek, (2) *milyen elvárásokat* támasztanak a vezetők feléjük, illetve (3) *léteznek-e* a nemzetközi szakirodalomban megismert *hibrid controller*ek?

Az állami egészségügy területén nem találtam hibrid controller-t, de interjúim során egy (évtizedekig állami fenntartású intézményben tapasztalatot szerzett) hibrid controller-t elértem egy magánegészségügyi intézményben. Továbbá az interjúalanyok között két felső vezető is volt, akik korábbi pályafutásuk során, gyógyító tevékenység mellett controllingadatokat készítettek és/vagy elemeztek.

Az interjúalanyok anonimitását megőrizve az intézményi listát és a résztvevők nevét, munkakörét nem nevezem meg, az eredmények bemutatása során az idézetek az alábbi kódokat rejtik: vezetői interjú (VI), szakértői interjú (Szi), fókuszcsoporthoz interjú (FCsI), controlleri interjú (Co). Az egyéni és a csoportos interjúk félig strukturáltak, és a csoportos megbeszélést megelőzte egy kiegészítő kérdőív, a kutatás témájának, illetve a válaszadók nézőpontjainak jobb megismerése céljából. A fókuszcsoporthoz homogén, de két területet (controlling és finanszírozás)

2. táblázat

A kutatómódszertan meghatározó elemei

	Fókuszcsoporthoz interjú	Szakértői, fenntartói és vezetői interjú	Mélyinterjú (controller)
adatfelvétel		2015	2020, 2022
mintaválasztás	különböző intézmények (eltérő terület, méret) controlling és finanszírozási középvezetői területről (5)	AEEK (mai OKFŐ) felsővezetői interjúk (3) szakértői interjúk – tanácsadók, informatikai támogatók részvételével (3) vezetői interjúk – jelenlegi és volt intézményvezetőkkel (7)	intézmények felső vezetői, (3) középvezetői (2) controlleri (4) hibrid controlleri (1) fenntartói vezetői interjú (1)
adatgyűjtés	fókuszcsoporthoz interjú	egyéni vezetői mélyinterjúk	egyéni mélyinterjú
elemzés	Verbi MAXQDA 12 szoftver		kiegészítés

Forrás: saját szerkesztés

zás) foglal magába, ami szorosan összekapcsolódik, illetve az interjúalanyok alapvetően több intézmény (eltérő terület, méret, struktúra, menedzsment) tapasztalatával rendelkeznek és erősen motiváltak, elkötelezettek a vezetők kiszolgálásában. Ebből adódóan az intézetek beazonosítása, kategorizálása felesleges, mivel a controllerek bevonása vezetői attitűd és nem az intézménytől függő tényező, emellett az elmúlt közel húsz évben a megkérdezett vezetők számos intézményben különböző felelősségi szinten láttak bele és alakíthatták a működési, döntési mechanizmusokat. Sőt az adatfelvétel során is volt olyan interjúalany, aki intézményt vagy funkciót váltott. Ez is alátámasztja Dózsa (2010) megállapítását, hogy az egészségügyi turbulens környezetben működik.

Összesen 29 mélyinterjú készült a kutatásban, emellett fontos megjegyezni, hogy

- (1) az interjúalanyok jellemzően a 90-es évektől kezdve a controlling érintettjei voltak,
- (2) az interjúalanyok az egészségügyben több intézmény munkájában is részt vettek/vesznek és
- (3) az öt évvel később készült interjúk egy része a korábbi alanyokkal készült. A második adatfelvétel során kiegészültek az interjúkérdések a hibrid controller kérdéskörére, valamint kitértek az eltelt időszak környezeti, jogszabályi és egyéb változásaira. A kutatás longitudinális jellegét a két adatfelvétel és az előzmények feltárása, jövőbeni kitekintése támasztja alá.

Kutatási eredmények

A kutatási eredmények értelmezésében az egészségügyi controlleri szakma kialakulása és hazai oktatási, képzési rendszer ismerete elengedhetetlen. A legelső controlling-rendszert 1993-ban az akkori Zala Megyei Kórházban vezették be az első kórházi minőségbiztosítási rendszer felállításával együtt, mely alapvetően egy kísérlet volt az első vezetői irányítási rendszer bevezetéséhez. A haladó gondolkodású kórházak részt vettek az egészségügyi finanszírozási rendszer átalakításában is, az addigi kórházi bázisfinanszírozást felváltotta egy korszerű, teljesítményekhez kötött (homogén betegcsoportok alapján meghatározott) finanszírozás. A finanszírozás kialakítása során az eljárások átlagköltségét vették alapul, melyhez a kiválasztott kórházi adatbázisokat használták fel. Ez a tudás, gondolkodásmód úttörővé tehetette a kiválasztott kórházakat vezetésbeli gondolkodásukban és segítséget nyújtott a kórházi bevételek maximalizálásához. Ebben az időszakban a kórházak eredményes működésüket a magas fedezeti tevékenységek végzéséből nyerték, melynek fontos előfeltétele volt a költségek pontos ismerete. Ebben a kezdeti és úttörő időszakban a kórházak olyan szakembereket alkalmaztak, akiknek elsődleges feladata a bevételek maximalizálása és a fedezetek számítása volt, ebből adódóan a finanszírozási területről érkeztek a controllerek. A munka ösztönzését érdekeltségi rendszer támasztotta alá, mely egyes területeken extrém magas anyagi juttatást jelentett. A finanszírozás módosításával (finanszírozási teljesítmények maximalizálásával, azaz a teljesítményvo-

lumen-korlát bevezetésével) ez a szemlélet egyre inkább feledésbe merült, ma érett (intézményi felhasználású) controllingrendszereket azok a vezetők használnak, akik rendelkeznek gazdasági/menedzsment szemlélettel, és/vagy kialakult bizalmi viszony a controlling (jellegű) tevékenységet végző személlyel. A controller helyett egyes intézményekben finanszírozási szakember, egészségügyi szervező vagy gazdasági vezető látja el a core controlleri feladatokat.

A controlleri funkció kialakulása mellett a hazánkban elérhető képzési programok is meghatározóak (lennének), de nem hirdetnek a controllerek számára speciális egészségügyi controlleri képzést, kizárólag egészségügyi menedzserképzés keretében lehet controllingkurzust hallgatni. Jelenleg három felsőoktatási intézmény képez egészségügyi menedzsereket: a Debreceni Egyetem, a Pécsi Tudományegyetem és a Semmelweis Egyetem. Az interjúalanyok szerint az egyetemen oktatott controlling egy „*érdekes felvillantása a témának*”, maga a szemlélet elsajátítható iskolapadban, viszont a gyakorlatot sehol nem oktatják.

A controller mint joker szereplő

A menedzsmentkontroll-rendszer kialakítását és működtetését befolyásoló tényezők egyik eleme, sőt kiindulópontja, a stratégia, így a rendszerek elsődleges célja is e stratégia megvalósításának elősegítése (Anthony & Govindarajan, 2009). Mégis a kutatásomban készített mélyinterjúk és fókuszcsoportos interjúk során a stratégia, illetve ennek kontextusa is csak felszínesen került elő. Az egészségügyi szervezetek vezetői és controllerei nem a saját szervezeti stratégiai céljukból (kutatásom nem tér ki ennek létezésére) vezetnek le a stratégiai és operatív tervet, hanem a meglévő keretek, szabályozások (pl. teljesítményvolumen-korlát) és fenntartói sarokszámok alapján az operatív kerettervezésnél indítják a formális kontrollfolyamatot (Anthony & Govindarajan, 2009, p. 112) és a controlleri funkció is ehhez az elemhez kapcsolódik. Az operatív tervezés alapvetően a kötelező költségvetési tervezést jelenti, „*a controlling bevételi oldalát, a teljesítményeket tervezik, a költségoldalát nem*”, utóbbi tervezése az előző évi számok alapján történik. A működés során szigorú keretgazdálkodás történik, a keretek túllépését folyamatosan figyelik a controllerek, „*ha túllépés van, a túllépést indokolni kell ... a gyógyszeres, a vér, amiben rugalmasabbak a keretnél, ha túllépi a keretet, indoklást kérnek a vezetők*” (Co). Egy ilyen rendszerben a controller kétféleképpen támogatja a vezetőt a döntésekben: egyrészt a már említett keretátlépéseket figyeli, másrészt a bevételek, teljesítmények alakulását úgy követi nyomon, hogy „*ha nem teljesül, akkor szól az osztályoknak, hogy gyereünk, gyereünk, vagy ha nagyon elszalad, akkor tessék egy kicsit visszafogni*” (Co). Ezek alapján a controlling szabályozó kör (célmegegyezés, tervezés, tényértékek, terv/tény összehasonlítás, eltéréselemzés, várható célélérés, korrekciós intézkedések) egyes elemei nem találhatók meg a hazai kórházak működésében, másik része speciálisan, az ellátórendszer sajátosságaihoz idomult.

A controller klasszikus feladatai közül a tervezés minímális hangsúlyt kap (lásd tervezés: Krenyácz, 2015), az előrejelzést nem használják, leginkább a beszámolás értelmezhető controlleri tevékenységként. A terv/tény összehasonlítás és eltérések vizsgálata, valamint a különféle rendszeres és ad-hoc információszolgáltatás a fő tevékenysége a controllernek. A kórházakban az egészségügyi controlleri szakma kialakulásából adódóan egy elsődleges prioritású feladata is van a controllernek, mégpedig a finanszírozási jelentések elkészítése, az ehhez szükséges adatok kiegészítése, felülvizsgálata a bevételek maximalizálása érdekében. Az egészségügyi controller alapvetően finanszírozással és controllingbeszámolással kapcsolatos feladatokat lát el, de a vezetők és a fenntartó felé történő mindenféle egyéb elemzéseket, ad-hoc feladatokat is ő látja el.¹ Mivel a controller a vezetés számára fontos elemzési, adatszolgáltatási feladatot el tud látni és bármilyen feladattal megbízható, ezért kulcsemberré válhat az egészségügyi intézményekben, ő lehet a szervezet joker szereplője. (A controller és a vezető közötti bizalom miatt csak feltételesen – bővebben a *Controller bevonása a döntéshozatalba* részben írok róla.) A folyamatos, tervezhető beszámolási feladat mellett számtalan ad-hoc riport elkészítését is a controllernek szignálnak ki. Az egészségügyi intézmények fenntartója, illetve az ágazat-irányítás folyamatos és rövid határidős adatszolgáltatást vár az intézményektől, és ezeket az eseti adatkéréseket a kórházak nem tudják automatikusan megválaszolni, az adatszolgáltatáshoz elvégzendő adatgyűjtést és értékelést általában a controller készíti el, melyhez megtervezi a belső intézményi feladatokat, koordinálja az orvosszakmával közös munkát:

„minden, ami forint, azt lepasszoljuk a controllingnak.” (VI)

„Talán mert számok, és ki az, aki a kórházban a számokhoz ért? Az a controlling!” (FCsl)

„Ha például humánpolitikai szempontból kellett döntéseket megalapozni, az elemzéseket mi (controller) végeztük ... az alapötlet, az alapelemzés, hogy mi lenne, ha ezt csinálnánk, az mindig nálunk csapódott le.” (FCsl)

Az intézményen belüli ad-hoc elemzéseket (betegellátási szolgáltatások átalakítása, átköltözések megtervezése, beruházások megtérülésének kalkulációi, átszervezések, kiszervezés értékelése stb.) szintén a controlling végez, a főigazgató vagy orvosigazgató kérésének megfelelően, de sokszor saját ötlet és megvalósíthatóság alapján. Az intézményi elemzési és beszámolási feladathoz a felhasználó adatok ellenőrzését is a controller végzi, mivel az ő keze közül kerül ki az elemzés, ebből eredően különböző ellenőrzési feladatot is el kell látniuk a vezetés kérésére, mely nem tartozik a klasszikus controlleri feladatok közé.

„A controllingban van egy utólagos ellenőrzési funkció is, nem a belső ellenőrzési szabályozottságé,

hanem valóban a tartalmi belső ellenőrzésé. Sokszor a felső vezetés például a túlórák ellenőrzésére alkalmazza a controllereket, amely adatok alapján döntéseket is hoz (közeljövőt befolyásoló és pénzügyi szemléletű).” (FCsl)

Összességében a kórházi controller a klasszikus controlleri feladatok – azaz a tervezés, ellenőrzés és információszolgáltatás (Horváth, 2008) – mellett a finanszírozáshoz kapcsolódó feladatokat (finanszírozási kódok javítása, karbantartása, jelentések elkészítése) végzi és minden olyan feladatot ellát, ami a számokhoz, elemzésekhez és ezek alapján a döntés-előkészítéshez kapcsolódik vagy a fenntartói kérések kielégítésére szolgál. Jellemzően az utóbbi feladatok ad-hoc, rövid határidős feladatok, így a vezetés nagyban támaszkodik munkájukra, joker szereplőként tekint rájuk. Ebből adódóan a joker jelző a nem tervezett feladatok elvégzésére irányul, a széles körű és rugalmas feladatvégzésre utal.

A controller bevonása a döntéshozatalba

A fenntartó (Állami Egészségügyi Ellátó Központ – AEEK, majd Országos Kórházi Főigazgatóság – OKFŐ) controlling havi, egységes formában, módszertani útmutató alapján készített jelentéseket vár az intézményektől, de ez nem feltétlen jelenti azt, hogy ezen beszámolókat a kórházi vezetők döntéseik előkészítésekor (részben vagy egészben) fel is használják. Amennyiben a vezető igényli a controllingadatokat, akkor döntéseibe, illetve azok előkészítésébe bevonja a controllert, de ehhez elengedhetetlen a korábban bemutatott szakmai hozzáértés és vezetői bizalom.

„Amikor a controller felró a feladathoz, egyrészt szolgáltatni tud a főigazgatónak, másrészt kialakult egy bizalmi viszony (a főigazgató elhiszi és nem kell vele foglalkoznia, ha van kérdése, kap választ, illetve olyan impulzusokat, hogy például ebben hónapban ezzel a 2 osztállyal foglalkozik, vagy ezzel a főorvossal ül le beszélgetni, vagy osztályos egyeztetéseket vezet be).” (Szl)

Míg a szakirodalom a controllert egyre inkább a business partner kategóriába sorolja, a hazai egészségügyi vezetők ritkán tekintik belső tanácsadónak, talán még ritkábban proaktív partnernek. A controllerek egybehangzó válasza szerint az információk, illetve vezetői információs rendszerek felhasználása és alkalmazása *„erősen vezetőfüggő és széles a közeg, amiben dolgoznak”.* (FCsl)

„...persze kell egy olyan controller, aki meg tudja csinálni, és annyira elfogadott, hogy megengedik, hogy beszéljen róla.” (FCsl)

„a controller az borzasztó fontos, nagyon sokszor már be is hívjuk a controllert megbeszélésekre, üljön ott, mondja azt hozzá, amit ő lát benne. Sokszor azt kérjük tőle, hogy ne csak adatokat mondjon, hanem,

„hogyan elemezze is ki, és ne csak azt, hogy ennyivel és ennyivel tér el, hanem, hogy mi az üzleti meglátás mögötte. De van annyi munkája már benne, hogy érzi, mi a következtetés. Szerintem egy 5-10 éve controller meg tudja váltani a világot.” (VI)

„Ha van hozzá egy talpraesett, értelmes controller, akkor azért az ő elemzéseivel, látásaival sokkal finomabban tud irányítani, felkínálni döntési lehetőségeket, egyáltalán ismeretanyagot, mintha csak a keretrendszereket nézi, akár nap mint nap, vagy dekádoként.” (FCs)

A controlleri munkát végző interjúalanyok kiemelték, hogy a munkájuk elismerése nagyon fontos ösztönző, azok a controllerek tudnak motiváltak maradni, akiknek a munkája beépül a döntéshozatalba, visszajelzést kapnak a vezetőktől és bizalmi kapcsolat alakul ki közöttük. Ez a bizalom az orvosi végzettségű felső vezető és egy hibrid controller között hamarabb jöhet létre, a közös nyelvnek köszönhetően.

A hibrid controller

Az egészségügyben a controllerek a finanszírozási területről jöttek, így gazdasági ismeretekkel rendelkeznek, csak ritkán találkozni egy-egy jogász (finanszírozási) vagy informatikus tanulmányokat végzett dolgozóval, még ritkábban egészségügyi végzettségűvel. Utóbbiak inkább egyéni érdeklődésből, nem munkaköri feladatként kezdik el vizsgálni, elemezni az adatokat.

„Anno, amikor a controlling az egészségügyben egyáltalán elkezdődött, egyedül a finanszírozáson voltak olyan emberek, akikkel meg lehetett értetni, hogy miről szól a controlling.” (FCs)

„informatikus végzettséggel tovább képezte magát a controlling irányába, leginkább saját szórakoztatására kezdte el és rajta maradt a feladat.” (VI)

Az orvosszakmai végzettségű, hibrid controller nagyon ritka a magyar egészségügyben, olyannyira, hogy a módszeren összeállításánál is kihívást jelentett az interjúalany megtalálása: a nagy egyetemi kórházak egyes klinikáin dolgoznak olyan orvosok, akik közgazdasági és menedzsmentismeretekkel bővítették szaktudásukat, de nem nevezik magukat controllernek, csak munkájuk során elkezdtek az adatok elemzésével foglalkozni (részben az egyetemen folyó klinikai kutatások és ezen adatok elemzéséhez szükséges készségeiknek köszönhetően). Véleményük szerint

„nagyon kevés orvos végez controlling jellegű feladatokat, más irányú az egyetemi képzés és kevésbé vonzódnak a számokhoz, ami persze később se változik ... az orvos lexikális tudást tanul az egyetemen, a logikus összefüggések meglátása nem része a képzésnek.” (Co)

„...én jól átlátom a számokat, tudom használni az excel, sokan eljutnak az adatgyűjtésig, de az információ leolvasása, rendszerezése és a döntéstámogatás már nehezebb feladat...” (Co)

Ezenkívül „aki az orvosi pályát választja az nem adja fel a praktizálást, mindig erre tekint hivatásként, ahogy az interjúalany fogalmaz „mindig másodlagos feladatként tekint rá, szeretek ezzel foglalkozni, de a praktizálás az első”. A magyar orvosképzésnek nem része a menedzsmentismeretek, szemléletmód és képességek oktatása, fejlesztése, igaz már az egészségügyi finanszírozás beépült az oktatási tananyagba (közel 30 év alatt), „ezt már többen értik, de az adatok átlátása és elemzése még idegen”. És „a magyar orvosok van egy rosszul értelmezett kiemeltségtudat, felsőbbrendű érzés, amibe a gyógyítás magas művészete tartozik, de az adminisztrációs feladat nem.” (Co)

„Az orvosokat egyre kevésbé érdekli, nálunk mindig visszakapták az orvosok az adatokat, éves célelvárásokat csináltunk... de nincs is semmi, ami kikényszeríti az orvosok érdeklődését, ha sokat piszkálok őket, akkor elmennek.” (VI)

„Kevesen akarnak vezetni, hogy küzdjenek a keretgazdálkodással, a nővérekkel, a kollégák lázadozásával, igazából nincs béreltérítés sem.” (VI)

A hibrid controllernek van létjogosultsága a magyar egészségügyben is, mégis talán nem véletlen, hogy orvosszakmai végzettségű, controlleri feladatokat ellátó (nem feltétlen egy teljes pozícióra szorítkozó) személyt kizárólag magánegészségügyi intézménynél találtam. Ennek az az oka az interjúalanyok szerint, hogy az üzleti szférában

„létkérdés a kapacitások optimális felhasználása a tulajdonosi elvárás miatt.” (Co)

„a controlling működtetéséhez nagyon erős vezetői szándék kell, ez általában a magánellátásban megvan, az állami egészségügyben az attitűd: legjobb képesség szerint dolgozunk, a társadalom, kormányzat kötelessége a források ide rendelése.” (Co)

A nemzetközi szakirodalomban megjelenő hibrid controller elfoglaltsága értelmezhető hazai viszonylatban is, de mivel leginkább másodlagos feladatként tekintenek a controlling típusú tevékenységekre, ezért ez a jelenség nálunk a felső vezetőknél jelenik meg: az értékválasztásukban, szakmai elfoglaltságukban, hivatástudatában.

„Ha a menedzsment pl. manuális szakmákból jött, akkor a veszteséges finanszírozás ellenére is műtétenek laparoszkóppal vagy modern eljárással, illetve az orvos is akkor marad itt, ha ezekkel az eszközökkel műthetnek. Vagy másik példa: „az országos presztízsű endoszkópos műtét nem fér bele a finanszírozásba (veszteséges) mégis csinálják, ez alapvetően a menedzsment értékválasztása.” (VI)

„Döntés és intézkedés alátámasztására is lehet használni az adatokat, contollingot – van, ami intézményi szinten veszteséges és társadalmi szinten nyereséges, de ezt nem lehet közös nevezőre hozni, ez megint menedzsment hozzáállása.” (VI)

Egészségügyi vezetőket is hibrid controller fogja támogatni?

A szakirodalom és az interjúk alapján összegyűjtöttem az egészségügyben dolgozó (klasszikus és hibrid) controller jellemzőit, érveit/ellenérveit, a rendszerhez és a szervezethez való kapcsolódását (1. ábra).

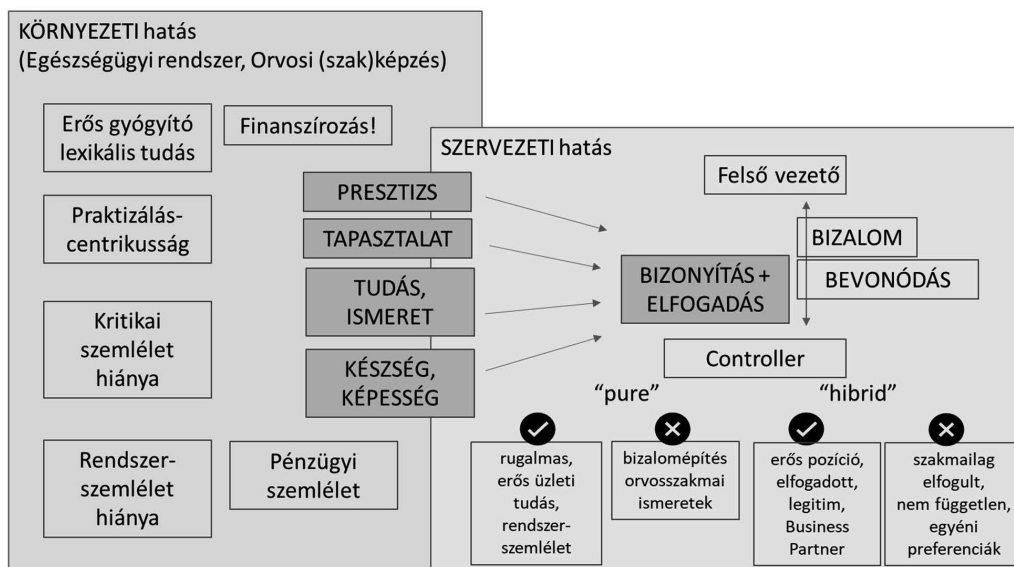
és/vagy jogi végzettséget igénylő pozíciók (például stratégiai vezető, controller, HR- vagy jogi igazgató). A változáshoz mindenképpen szükséges vezetőt és controllert érintő ösztönzési rendszer bevezetése, illetve a képzési, illetve oktatási rendszer kiegészítése mind a készségek fejlesztésében, mind pedig tudásbővítés kapcsán.

Konklúzió és kitekintés

Korábbi kutatásaim alkalmával a hazai egészségügyi controllingrendszereket vizsgáltam meg (Krenyácz, 2015, 2017, 2018a,b), melyekben a controller munkáját is érin-

1. ábra

A hibrid controller az egészségügyben



Forrás: saját szerkesztés

A controllerek munkáját a környezeti elemek közül a hazai egészségügyi rendszer (ennek anomáliáival és ösztönzési elemeivel) és az oktatási rendszer elemei befolyásolják, a pozíció kórházi elfogadottságát már a vezetők, az orvosok és maguk a controllerek is alakítják, ezutóbbinál a klasszikus controller és a hibrid controller szerep különválhat. Sajnos a kutatási eredményeket összegezve az állami egészségügyi rendszerben egyértelműen kijelenthetjük, hogy nem találunk hibrid controllereket, még ha a kórházak első számú vezetői (egészségügyi intézmények felső vezetői jellemzően orvos végzettségűek (Dózsa, 2010)) igényelnék is a jelenlétüket, de hasonló identitásuknak köszönhetően elismerik, hogy az orvoslás elsődleges számukra. Rövid távon nem is feltételezhetünk változást, mivel egyrészt nálunk nem honosodott meg a hibrid controller intézménye, másrészt ebből adódóan a felső vezetők is úgy látják, hogy az orvosok nem fognak adminisztratív jellegű feladatokat ellátni, jellemzően kulturális okokból. Optimizmusra adhat okot, hogy a hagyományos triumvirátus (kórházigazgató, gazdasági igazgató és ápolási igazgató hármasa) kibővülni látszik, azaz a főigazgatók döntéshozatalába közvetlenül bevont vezetői team tagjai között már egyre elfogadottabbak a különböző gazdasági

tettem, de nem fejtettem ki bővebben funkcióját, szerepét és elfogadottságát. A hazai controllingkutatás szerint (Szukits, 2016) a vezetők inkább a számok előállítójaként tekintenek a controllerre, igaz ez az egészségügyben is. Jelen publikációban bemutattam, hogy a rendszert üzemeltető controller alapvetően beszámolási feladatot lát el, azaz a fenntartó és a felső, esetleg középvezetők felé információkat szolgáltat. A kórházi controlleri funkció a Homogén Betegcsoport (HBCS) finanszírozás bevezetésével jött létre, jellemzően a finanszírozással foglalkozó szakemberek készítettek kimutatásokat, majd később bővült feladatkörük az adatkérések mennyiségének és heterogenitásának növekedésével. Ebből adódóan joker szereplőként néznek rájuk, „minden, ami szám” a controller asztalán köt ki, nemcsak a rendszeres beszámolókat, hanem az ad-hoc adatkéréseket is kezelik, legyen ez fenntartói igény, intézményen belüli hatékonysági, gazdaságossági vagy akár ellenőrzési feladat. Az elmúlt öt évben beszámolási feladatuk bővült: az állami kórházak fenntartója controllingmódszertant és kézikönyvet dolgozott ki egységes számlatükörrel, mely alapján a kórházak osztályos controllingadatot (fajlagos önköltség) szolgáltatnak a fenntartónak. Jelenleg a controllingadatok a fenntar-

tóhoz eljutnak, de az intézmények érdemi visszacsatolást, benchmarkot, vezetői döntéseket támogató jelzéseket nem kapnak. A rendszer működtetésének célja lehet a teljesítményfinanszírozás megújítása és a szervezetek gazdálkodásának javítása.

A rendszert működtető controllerek jellemzően gazdasági végzettségűek, egyes esetekben egy-egy informatikusra, jogászra delegálják a feladatot. A hibrid controller ötvözi a nem pénzügyi terület tartalmi ismereteit (egészségügyi intézmények esetén ld. orvosszakmai ismeretek) és a controllerspecifikus területek szakértelmét. Az orvosok „*érdeklődésükből fakadóan kezdik el a teljesítményadatokat „bogarászni”, és ha érzékük van hozzá, akkor kellően bele tudnak mélyedni*” (Co), melyet az arra nyitott felsőbb vezetők is értékelnek és később már el is várják. Így mind az orvosok, mind pedig a vezetők döntéseikbe és szemléletmódjukba beépítik az ismereteket. Hazánkban elvétve találni egészségügyi végzettségű, praktizáló, controller feladatot is ellátó orvost, de ők se tekintik elsődleges feladatuknak a teljesítményadatokat vezetői döntésekbe csatornázását. Nem adják fel a gyógyító tevékenységüket, mivel egyrészt évtizedes orvosi tanulmányaik már szakmai és anyagi elismerést, presztízst jelentenek számukra, szemben a controlling adminisztrációs, anyagi biztonságot kevésbé jelentő tevékenységével. (Ez igaz a vezetés, mint tevékenységre is: a kórházvezető főorvosok sem mondanak le a praktizálásról és vezetői feladatuk mellett legalább a magánegészségügyben betegellátást végeznek.) A magánegészségügyben már könnyebben találunk hibrid controllert, mivel itt a kapacitáskihasználás szorosabban kapcsolódik a betegellátáshoz és annak szervezéséhez. A magánegészségügyi intézményekben talán már a business partner megnevezést is használhatjuk a controllerekre, de fontos hozzátenni, hogy hazánkban kevés nagyméretű magánkórház működik. Egy alacsony ágyszámú, kevés profilt tartalmazó intézmény működési folyamatait, kapacitásait, eszközeit is könnyebben átlátja még akár egy első számú vezető is, de a controller bevonódása, mitfárer szerepe is egyértelmű lehet.

A publikáció longitudinalitását is megragadva kimondható, hogy a controller funkciója az elmúlt évtizedben nem változott, sőt az interjúk alapján az is elmondható, hogy a finanszírozáshoz kötődő kialakulása óta változatlan. Emellett a controllerek az idő folyamán a kórházak joker szereplőivé váltak, ami legfőként a fenntartói és vezetői igények kielégítése kapcsán jelenik meg, de a „jokerség” mértéke a vezetői elvárástól, szemléletmódtól függ. Ezzel szemben az orvosi végzettségű hibrid controlleri funkció hazánkban alapvetően nem alakult ki, melynek a publikációban bemutatott magyarázó tényezője a két szakma és azok szereplői közötti távolság.

Nagyon elgondolkodtató a kutatás azon ténymegállapítása, hogy az első adatfelvételkor felkért controlleri interjúalanyaim jellemzően már nincsenek a korábbi pozíciójukban és/vagy intézményükben. Esetükben ez azt jelentette, hogy 1) a felső vezetőt követte másik intézménybe controlleri pozícióban (a vezető döntéseibe bevonva számít a támogató szerepére), 2) vezetői pozícióba lépett,

3) egy interjúalanyom pályaelhagyó lett. Ebből jól látható, hogy közös munka kulcstényezője a controller bevonása a döntéshozatalba, motiválása, melynek elengedhetetlen tényezője a szakmai elhivatottság és a bizalom kialakulása.

Jegyzet

¹ Megjegyzés: A pénzügyi/számviteli feladatokat ellátó egységek a gazdasági tevékenységet végeznek és a költségvetési beszámoló elkészítésében, jellemzően a rendszeres, kifelé (állam és fenntartó felé) történő adatszolgáltatásban vesznek részt.

Felhasznált irodalom

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2009). *Menedzsmentkontroll-rendszerek*. Budapest: Panem Könyvkiadó.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2003). *Management control in non-profit organizations*. New York: Irwin.
- Baran, W. (2013). Management accounting in the implementation of management control in healthcare organizations. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 72(128), 7-31. <https://doi.org/10.5604/16414381.1063609>
- Bodnár, V., Révész, É., & Horváthné Varga Polyák, Cs. (2011). *Kontrolling az egészségügyben* [E-book]. Budapest: Semmelweis Egyetem.
- Bodnár, V. (2004). Mit is ért(s)ünk kontrolling alatt? *Interdiszciplináris Magyar Egészségügy*, 3(1), 14-18.
- Bogt, H. T., van Helden, J., & van der Kolk, B. (2016). New development: Public sector controllership—reinventing the financial specialist as a countervailing power. *Public Money & Management*, 36(5), 379-384. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1194086>
- Byrne, S., & Pierce, B. (2007). Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *European Accounting Review*, 16(3), 469-498. <https://doi.org/10.1080/09638180701507114>
- Bunget, O. C., & Brîndușe, A. I. (2019). Connection Between Controlling Department and Management – Premise for Achieving Organizational Objectives. *The Audit Financiar Journal*, 17(4), 680-688.
- Dózsa, Cs. L. (2010). *A kórházak stratégiai válaszai a változó környezetre – Magyarországon a 2000-es években* (Doktori értekezés). Budapest: Budapesti Corvinus Egyetem. http://phd.lib.uni-corvinus.hu/550/1/dozsa_csaba.pdf
- Fayol, H. (1949). *General and industrial administration*. New York: Pitman.
- 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>
- Henzler, H. (1974). Der Januskopf muss weg! *Wirtschaftswoche*, 38, 60–63.
- Horváth P. (2008). *Controlling. Út egy hatékony controllingrendszerhez*. Budapest: CompLex Kiadó.
- ICV-IGC (Internationaler Controller Verein – International Group of Controlling) (2012). *The Essence of Controlling – The Perspective of the Internationaler Controller*

- Verein (ICV) and the Internatinal Group of Controlling (IGC). *Journal of Management Control*, 23, 311–317. <https://doi.org/10.1007/s00187-013-0168-0>
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J. & Rahko, T. (2009) Institutional Logics, ICT and Stability of Management Accounting, *European Accounting Review*, 18(2), 241-275. <https://doi.org/10.1080/09638180802681511>
- Järvinen, J. (2006). Hybridization and the professional roles of management accountants in the health care sector. A Field Study. In *4 th International Conference on Accounting Auditing and Management in Public Sector Reforms*. Siena, Septembre.
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210. <https://doi.org/10.1108/09513570910999283>
- Karlsson, B., Hersinger, A., & Kurkkio, M. (2019). Hybrid accountants in the age of the business partner: exploring institutional drivers in a mining company. *Journal of Management Control*, 30(2), 185-211. <https://doi.org/10.1007/s00187-019-00280-1>
- Körmendi, L., & Tóth, A. (2011). *A controlling alapjai*. Budapest: Saldo Kiadó.
- Krenyácz, É. (2015). A hazai egészségügyi intézmények kontrollíng-rendszere. *Statistikai Szemle*, 93(8-9), 823-843. https://www.ksh.hu/statszemle_archive/2015/2015_08-09/2015_08-09_823.pdf
- Krenyácz, É. (2017). A kórházi controlling paradoxona – felemelkedés és/vagy devalválódás? *Vezetéstudomány*, 48(8-9), 22-34. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2017.09.03>
- Krenyácz, É. (2018a). Controlling in Hungarian hospitals: History and key issues. *Society and Economy*, 40(4), 605-622. <https://doi.org/10.1556/204.2018.40.4.8>
- Krenyácz, É. (2018b). Use of management information in hospital decision-making. *Vezetéstudomány*, 49(5), 2-12. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2018.05.01>
- Kurunmaki, L. (1999). Professional vs financial capital in the field of health care – struggles for the redistribution of power and control. *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 95-124. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00030-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00030-0)
- Kurunmaki, L. (2004). A hybrid profession: the acquisition of management accounting expertise by medical professionals, *Accounting, Organizations and Society*, 29(3-4), 327-347. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00069-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00069-7)
- Kurunmaki, L., Lapsley, I., & Melia, K. (2003). Accountingization vs legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Management Accounting Research*, 14(2), 112-139. [https://doi.org/10.1016/S1044-5005\(03\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S1044-5005(03)00019-2)
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. Harlow: FT/Prentice Hall.
- Musinszki, Z. (2012). *Kontrolling alapjai*. Miskolc: Miskolci Egyetem.
- Petersen, I. J., & Nyland, K. (2006). Management and control of public hospitals – the use of performance measures in Norwegian hospitals. A case-study. *The International Journal of Health Planning and Management*, 21(2), 133-149. <https://doi.org/10.1002/hpm.835>
- Szukits, Á. (2016). *Menedzsmentkontroll rendszerek és a controller szervezeti szerepe* (Doktori értekezés). Budapest: Budapesti Corvinus Egyetem. <https://doi.org/10.14267/phd.2017035>
- Szukits, Á. (2017). A controlleri szakma hazai középvállalatokban – Mennyiben meghatározó a felsővezető vezetési stílusa? *Köz-gazdaság*, 12(5), 215-229.
- Szukits, Á., & Bodnár, V. (2019). A költségelemzéstől az adathasznosításig – a hazai vállalatok által használt controllingeszközök alakulása az elmúlt ötven évben. *Vezetéstudomány*, 50(12), 112-121. <http://doi.org/10.14267/VEZTUD.2019.12.10>
- De Loo, I., Verstegen, B. & Swagerman, D. (2011). Understanding the roles of management accountants. *European Business Review*, 23(3), 287-313. <https://doi.org/10.1108/09555341111130263>
- Weber, J. (2011). The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. *Journal of Management Control*, 22(1), 25-46. <https://doi.org/10.1007/s00187-011-0123-x>
- Zünd, A. (1978). Zum Begriff des Controlling – Ein umweltbezogener Erklärungsversuch. In *Goetzke, W. – Sieben, G.: Controlling – Integration von Planung und Kontrolle* (Vol. 4, pp. 15–26). Köln: Gebera-Schriften.