

Fábics István

A számviteli beszámoló képalkotó és értékközvetítő szerepe

Az érdekhordozók által formált számviteli beszámoló mint társadalmi értékközvetítő  
eszköz és képalkotó rendszer szerepének vizsgálata magyar számviteli szakemberek  
véleményének empirikus elemzésével

Budapesti Corvinus Egyetem  
Gazdálkodástani Doktori Iskola

Témavezető:  
Prof. Dr. Lukács János  
egyetemi tanár

© Fábics István



Budapesti Corvinus Egyetem  
Gazdálkodástani Doktori Iskola

A számviteli beszámoló képalkotó és értékközvetítő szerepe

Az érdekhordozók által formált számviteli beszámoló mint társadalmi értékközvetítő  
eszköz és képalkotó rendszer szerepének vizsgálata magyar számviteli szakemberek  
véleményének empirikus elemzésével

Doktori értekezés

Fábics István

Budapest, 2026

## TARTALOMJEGYZÉK

|                                                                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. BEVEZETÉS .....                                                                                             | 12 |
| 2. A SZÁMVITEL DEFINÍCIÓJA .....                                                                               | 14 |
| 2.1 A nemzeti számviteli szabályozás nézőpontja és összehasonlítása az IFRS és a US GAAP nézőpontjával .....   | 18 |
| 3. A KÉPALKOTÁS MINT A SZÁMVITEL EGYIK FŐ CÉLJA .....                                                          | 28 |
| 3.1 Az egyház tanítása.....                                                                                    | 29 |
| 3.2 A világ tanítása.....                                                                                      | 32 |
| 3.3 A vezetői műszerfal szerepe a stratégiai döntéstámogatásban és az érdekhordozói értékkommunikációban ..... | 37 |
| 4. AZ ÉRDEKHORDOZÓK MEGVÁLASZTÁSA .....                                                                        | 41 |
| 4.1 Az érdekhordozók megválasztása mint az első számviteli értékelési döntés .                                 | 43 |
| 4.2 A koalíciós elmélet.....                                                                                   | 45 |
| 4.3 A megbízható és valós összkép.....                                                                         | 47 |
| 5. A SZÁMVITEL AZ EMBER SZOLGÁLATÁBAN.....                                                                     | 50 |
| 5.1 A jövedelmi egyenlőtlenségek láthatatlansága a beszámolóban.....                                           | 51 |
| 5.2 A környezetszennyezés érzékelhetetlensége a beszámolóban .....                                             | 55 |
| 6. A SZÁMVITELI BESZÁMOLÓ ADATAINAK ÉRZÉKELÉSE .....                                                           | 59 |
| 6.1 A relevancia alapelve, társadalmi értelmezése.....                                                         | 59 |
| 6.2 A mérlegfőösszeg logaritmikus érzékelése és torzításai .....                                               | 61 |
| 6.3 Adófizetői érdekeltség a számviteli információk közösségi relevanciája alapján .....                       | 63 |
| 6.4 A számviteli információba vetett bizalom társadalmi beágyazottsága .....                                   | 66 |
| 7. NONPROFIT GAZDÁLKODÁS.....                                                                                  | 71 |
| 7.1 A nonprofit szervezetek csoportosítása és jelentősége .....                                                | 72 |
| 7.2 Az egyházi jogi személy sajátosságai és számvitele nemzetközi összehasonlításban .....                     | 75 |
| 7.2.1 Az egyházi elszámoltathatóság kettős logikája az Egyesült Államokban.....                                | 77 |

|       |                                                                                       |     |
|-------|---------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 7.2.2 | Az egyházi jog és a Kirchensteuer rendszere Németországban .....                      | 78  |
| 7.2.3 | Az egyházi finanszírozás és a számvitel sajátos összefüggései Olaszországban ..       | 80  |
| 7.3   | A számviteli beszámoló eltérő hasznossága a forprofit és a nonprofit szektorban ..... | 80  |
| 7.4   | Mit tanulhat a forprofit a nonprofittól? .....                                        | 82  |
| 7.4.1 | Küldetésalapú jelentés, az érték láthatóvá tétele .....                               | 83  |
| 7.4.2 | A bizalom mint jelentéstételi alapelv .....                                           | 84  |
| 7.4.3 | Társadalmi hatásmérés, nemcsak pénzben kifejezhető érték .....                        | 84  |
| 7.4.4 | A számvitel mint kommunikációs csatorna .....                                         | 86  |
| 8.    | KÉRDŐÍVES KUTATÁS MAGYAR SZÁMVITELI SZAKEMBEREK KÖRÉBEN.....                          | 88  |
| 8.1   | A kutatás körülhatárolása, limitációk.....                                            | 88  |
| 8.2   | A kérdőív felvételének részletei, a mintavétel jellemzői .....                        | 90  |
| 8.3   | Az adatok feldolgozása .....                                                          | 91  |
| 8.3.1 | Mintanagyság, kitöltési arány, adattisztítás és kódolás .....                         | 92  |
| 8.3.2 | Mintavétel és a minta jellemzői: reprezentativitás, módszertani implikációk.....      | 94  |
| 8.4   | Általános statisztikai jellemzők .....                                                | 96  |
| 8.4.1 | Leíró statisztikai elemzések .....                                                    | 96  |
| 8.4.2 | Főkomponens-elemzés .....                                                             | 99  |
| 8.4.3 | Az egyes főkomponensek értelmezése és statisztikai mutatói .....                      | 101 |
| 8.4.4 | Klaszterelemzés: Válaszadói típusok .....                                             | 105 |
| 8.5   | Kutatási hipotézisek .....                                                            | 111 |
| 8.6   | A hipotézisek tesztelésének módszertana .....                                         | 112 |
| 8.7   | A hipotézisvizsgálat eredményei.....                                                  | 113 |
| 8.7.1 | Az értékrendhez kapcsolódó hipotézis (H1) tesztelése .....                            | 114 |
| 8.7.2 | Az érdekhordozókhoz kapcsolódó hipotézisek tesztelése (H2, H3, H4).....               | 116 |
| 8.7.3 | A bizalomhoz kapcsolódó hipotézisek tesztelése (H5, H6) .....                         | 122 |
| 8.8   | A hipotézisek elfogadásának, elutasításának következményei .....                      | 125 |

|       |                                                                                                                                     |     |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.9   | A kutatás hasznosíthatósága.....                                                                                                    | 128 |
| 8.10  | A kutatás további lehetséges irányai .....                                                                                          | 129 |
| 9.    | ÖSSZEFOGLALÁS .....                                                                                                                 | 131 |
| 10.   | IRODALOMJEGYZÉK .....                                                                                                               | 133 |
| 11.   | MELLÉKLETEK.....                                                                                                                    | 149 |
| 11.1  | számú melléklet: MSZSZE kérdőív kiküldés .....                                                                                      | 149 |
| 11.2  | számú melléklet: MKVK kérdőív kiküldés.....                                                                                         | 150 |
| 11.3  | számú melléklet: kutatási kérdőív .....                                                                                             | 151 |
| 11.4  | számú melléklet: a kérdőív kérdéseinek változónevei .....                                                                           | 155 |
| 11.5  | számú melléklet: a számviteli beszámolóval kapcsolatos kérdőívtételekre adott<br>válaszpontszámok leíró statisztikái .....          | 157 |
| 11.6  | számú melléklet: a főkomponens elemzés közbülső lépései és végeredménye,<br>valamint az alkalmazhatósági feltételek vizsgálata..... | 158 |
| 11.7  | számú melléklet: klaszteranalízis .....                                                                                             | 163 |
| 11.8  | számú melléklet: a H1 hipotézis tesztelése .....                                                                                    | 167 |
| 11.9  | számú melléklet: a H2 hipotézis tesztelése .....                                                                                    | 169 |
| 11.10 | számú melléklet: az S2.1 és S2.2 segédhipotézisek tesztelése.....                                                                   | 172 |
| 11.11 | számú melléklet: a H3 hipotézis tesztelése .....                                                                                    | 174 |
| 11.12 | számú melléklet: a H4 hipotézis tesztelése .....                                                                                    | 175 |
| 11.13 | számú melléklet: a H5 hipotézis tesztelése .....                                                                                    | 177 |
| 11.14 | számú melléklet: a H6 hipotézis és az S6.1, S6.2 segédhipotézisek tesztelése ..<br>.....                                            | 178 |

## TÁBLÁZATOK JEGYZÉKE

|                                                                                                                                                                                |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. táblázat: Az AICPA és az IASB számviteli fogalmi kereteinek összehasonlító elemzése a normatív fókusz különbségei alapján. Forrás: saját szerkesztés .....                  | 18 |
| 2. táblázat: A számviteli szabályozás társadalomtudományi értelmezései és a magyar számviteli rendszerrel való kapcsolatuk. Forrás: saját szerkesztés.....                     | 26 |
| 3. táblázat: A számvitel és az SDG-k kapcsolata válogatott nemzetközi szakirodalmi példák fényében. Forrás: saját szerkesztés.....                                             | 37 |
| 4. táblázat: A jövedelmi egyenlőtlenségek alakulásának és számviteli összefüggéseinek vizsgálata elméleti és empirikus megközelítések alapján. Forrás: saját szerkesztés ..... | 54 |
| 5. táblázat: A vállalati beszámolás társadalmi és etikai kiterjesztésének elméleti megalapozásai. Forrás: saját szerkesztés.....                                               | 66 |
| 6. táblázat: A bizalom szerepe a számviteli rendszerek működésében és elfogadottságában társadalomtudományi megközelítésben. Forrás: saját szerkesztés ...                     | 70 |
| 7. táblázat: A kutatási kérdőív kiküldésének és kitöltésének arányai, Forrás: saját szerkesztés.....                                                                           | 92 |

## ÁBRAJEGYZÉK

|                                                                                                                                                                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. ábra: Az ENSZ 17 fenntartható fejlődési célja. Forrás: <a href="https://www.un.org/sustainabledevelopment/news/communications-material/">https://www.un.org/sustainabledevelopment/news/communications-material/</a> ..... | 32  |
| 2. ábra Vezetői műszerfal. Forrás: Yigitbasioglu & Velcu-Laitinen, 2012 .....                                                                                                                                                 | 38  |
| 3. ábra: Porter öterő-modellje. Forrás: Phillips, 2018.....                                                                                                                                                                   | 39  |
| 4. ábra: A globális oxigénkörforgás és a vállalati externalitások számviteli kezelése, természetitőke-elszámolás az EP&L és az MRNC módszerrel. Forrás: saját szerkesztés a DALL·E képalkotó modell generálásával.....        | 58  |
| 5. ábra: A kérdőív kitöltőinek leíró statisztikája az életkor és munkatapasztalat tekintetében, Forrás: saját szerkesztés .....                                                                                               | 97  |
| 6. ábra A kérdőív kitöltőinek megoszlása nem és életkor szerint, Forrás: saját szerkesztés .....                                                                                                                              | 97  |
| 7. ábra: A kérdőív kitöltőinek megoszlása nem és munkatapasztalat szerint, Forrás: saját szerkesztés.....                                                                                                                     | 98  |
| 8. ábra: A kérdőívet kitöltő válaszadók főbb demográfiai jellemzői, Forrás: saját szerkesztés.....                                                                                                                            | 99  |
| 9. ábra Könyökgörbe (Scree-plot): sajátértékek komponensenként, PCA, Forrás: saját szerkesztés.....                                                                                                                           | 101 |
| 10. ábra: A klaszterek belső varianciájának (WCSS) alakulása különböző klaszterszámok esetén, Forrás: saját szerkesztés .....                                                                                                 | 106 |
| 11. ábra: Klaszterprofilok – a centroidok a négy főkomponens standardizált faktorpontszámaiból számított csoportátlagoknak felelnek meg. Forrás: saját szerkesztés .....                                                      | 107 |
| 12. ábra: A H1 hipotézis egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbája, Forrás: saját szerkesztés.....                                                                                                                         | 115 |
| 13. ábra: Nézőpont ábra, Forrás: Furian, P. H. (n.d.). Different points of view: Circle, square, triangle shadows from the same object [Illustration]. Dreamstime. ....                                                       | 117 |
| 14. ábra: A H3 hipotézis vizsgálata – a vállalat társadalmi hatásának és a független magánszemélyek érdekhordozóvá válásának kapcsolata (egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróba), Forrás: saját szerkesztés .....         | 119 |
| 15. ábra: A H4 hipotézis vizsgálata – a magyar nonprofit szervezetek beszámolóinak használhatósága az érdekhordozók tájékoztatására (egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróba), Forrás: saját szerkesztés.....              | 121 |

## RÖVIDÍTÉSEK JEGYZÉKE

AI – Artificial Intelligence (mesterséges intelligencia)  
AICPA – American Institute of Certified Public Accountants  
ASC – Accounting Standards Codification  
CSR – Corporate Social Responsibility (vállalati társadalmi felelősségvállalás)  
ECFA – Evangelical Council for Financial Accountability  
EEIO – Environmentally Extended Input–Output modell  
ENSZ – Egyesült Nemzetek Szervezete (UN)  
EP&L – Environmental Profit & Loss (környezeti eredmény-kimutatás)  
ESG – Environmental, Social, Governance (ESG-jelentés)  
EU – Európai Unió  
FASB – Financial Accounting Standards Board  
GAAP – Generally Accepted Accounting Principles (általánosan elfogadott számviteli elvek)  
HGB – Handelsgesetzbuch (német kereskedelmi törvénykönyv)  
IASB – International Accounting Standards Board  
IFRS – International Financial Reporting Standards  
IIRC – International Integrated Reporting Council  
IR – Integrated Reporting (integrált jelentés)  
IRS – Internal Revenue Service (az USA adóhatósága)  
ISO – International Organization for Standardization  
JBR – Journal of Business Research  
KKV – Kis- és középvállalkozás  
KMO – Kaiser–Meyer–Olkin mutató  
KSH – Központi Statisztikai Hivatal  
LCA – Life Cycle Assessment (életciklus-elemzés)  
MFCA – Material Flow Cost Accounting (anyagáramlás-költségszámítás)  
MKVK – Magyar Könyvvizsgálói Kamara  
MRNC – Measure–Reduce–Neutralize–Control (számviteli kihívásokat rendszerező keretrendszer)  
MSZSZE – Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete  
NGO – Non-Governmental Organization (civil szervezet)

OSAP – Országos Statisztikai Adatgyűjtési Program  
OSZB – Országos Számviteli Bizottság  
ROA – Return on Assets (eszközarányos megtérülés)  
ROCE – Return on Capital Employed (tőkehozam)  
ROI – Return on Investment (befektetésarányos megtérülés)  
SDG – Sustainable Development Goals (fenntartható fejlődési célok)  
SEC – Securities and Exchange Commission (az USA tőzsdefelügyelete)  
SORP – Statement of Recommended Practice (az Egyesült Királyság nonprofit beszámolási standardja)  
SPSS – Statistical Package for the Social Sciences (az SPSS adatelemző szoftver)  
SROI – Social Return on Investment (társadalmi megtérülés)  
SSE – Social and Solidarity Economy (szociális és szolidáris gazdaság)  
SSRN – Social Science Research Network  
SZAKMA – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat folyóirat  
TFV – true and fair view (megbízható és valós kép)  
UK – United Kingdom (Egyesült Királyság)  
US – United States (Egyesült Államok)  
USA – United States of America (Amerikai Egyesült Államok)  
WTO – World Trade Organization (Kereskedelmi Világszervezet)  
XBRL – eXtensible Business Reporting Language

## KÖSZÖNETNYILVÁNÍTÁS

Elsősorban az édesanyámnak, Fábics Istvánné Jancsek Máriának és az édesapámnak, Fábics Istvánnak köszönöm, hogy az egész életemet támogatták, példaképként jártak előttem, és két öcsémnek, Fábics Márknak és Fábics Mihálynak, hogy mi így öten a legteljesebb család lehettünk.

Köszönöm a nagykanizsai Piarista Gimnázium közösségének, tanárainak, hogy hittek bennem akkor, amikor még csak nyílni kezdett az elmém a világra. Külön köszönet illeti meg Földes Ferenc piarista osztályfőnökömet, valamint Rácz Andrásné Cecíliát, Vereb Zsoltot és Oó Zsuzsannát.

Köszönöm a már mostanáig is nagy kort megért barátságokat és barátokat, akik mindenkor feltétel nélkül hittek minden ügyemben. Köszönet ezért Horváth Andrásnak, Mércz Andrásnak, Kristofori Ferencnek és Csernyik Balázsnak.

Köszönöm a magyar jezsuitáknak, akik először tekintettek rám számviteli szakemberként, ismertek el, szakmai és atyai barátsággal támogattak, az igazságra tanítottak. Külön köszönöm Kiss Ulrich SJ-nek és Forrai Tamás SJ-nek.

Köszönöm azoknak, akik szakmai és emberi jóbarátságból fakadóan hittek abban, amit csinálok, támogattak és a jótanács lelkével erősítettek meg újra és újra: Bakos Zoltánnak, Boros Juditnak, Darák Péternek és Palóczné Kovács Beátának. Boros Juditnak külön is köszönöm azt, hogy segített megtenni az első lépést.

Köszönöm a Budapesti Corvinus Egyetem Számvitel Tanszéke kollégáinak támogatását és befogadását a PhD megírása idején, külön köszönet illeti Lakatos László Péter intézetigazgatót. Továbbá köszönök a témavezetőmnek mindent, az erkölcsi és a szakmai támogatását, nélküle ez a dolgozat nem jöhetett volna létre. Ő olyan ember, akire mindig számíthatunk, atyai jóbarátsággal segít, a legnemesebb szívű könyvvizsgáló, tanár, ha csak annyit írnék róla, hogy óriás vállán álltam, már abból is mindenki tudná, hogy Prof. Dr. Lukács Jánosról van szó. Köszönök, János, mindent ezen a PhD felé vezető rögzös úton.

## 1. BEVEZETÉS

I H S

A számvitel a gazdaságtudománynak az a területe, amely egyszerre gyakorlat és elmélet, technika és filozófia, adatfeldolgozás és jelentésalkotás. A jelen értekezés célja, hogy feltárja és értelmezze a számvitel<sup>1</sup> azon alapvető dimenzióit, amelyek túlmutatnak a technikai eljárásokon, és a társadalomtudomány, valamint a filozófiai gondolkodás területére vezetnek. A kutatás középpontjában hat hipotézis áll, amelyek a magyar számviteli szakemberek véleményének empirikus elemzése révén a számvitel társadalmi és képző szerepét vizsgálják.

A számvitel egyik fundamentuma az, hogy a gazdálkodóról<sup>2</sup> megbízható és valós képet mutasson. A gyakorlatban azonban a számviteli szakemberek, mint könyvelők, könyvvizsgálók, kontrollerek, adótanácsadók, tanárok gyakran a napi munka részleteiben tevékenykednek, és távolinak érzik a filozófiai reflexiót. Az, hogy a számvitel mit és hogyan tesz láthatóvá, elválaszthatatlan a társadalmi értelmezésétől. A gazdaságnak nincs olyan területe, amelyet közvetlen vagy közvetett módon ne érintene, ezért a számviteli képzés filozófiai megközelítése a gyakorlati alkalmazástól sem választható el. A PhD-fokozat latin neve (*philosophiae doctor*) is emlékeztet arra, hogy a tudományos kutatás még egy olyan látszólag technikai tudományágban sem nélkülözheti a filozófiai dimenziót, mint a számvitel. A stratégia megalkotása<sup>3</sup> egy gyárban ehhez hasonlóan, látszólag és közvetlenül szintén nem érinti a mindennapi operatív tevékenységet, mégis elengedhetetlen, mert keretet és irányt szab a működésnek.

A számvitel társadalomtudományi vizsgálata saját módszertani kereteket igényel. A kutatás során a számvitelt olyan információs rendszerként értelmeztem, amely egyszerre tükröz és konstruál, tesz láthatóvá és láthatatlanná, erősít meg és bizonytalanít el, épít vagy rombol bizalmat. A magyar számviteli szakemberek körében végzett kérdőíves kutatás lehetőséget adott arra, hogy hat hipotézist statisztikai módszerekkel ellenőrizzek,

---

<sup>1</sup> Ezen a ponton szükséges volna a számvitel fogalmát definiálni, ám a téma szempontjából ez annyira lényeges, hogy a későbbiekben, részletesen fogok rá sort keríteni. Itt röviden most annyi is elég, hogy a számvitel képzés, szabályozás, információs rendszer.

<sup>2</sup> A számvitel nemcsak egyetlen gazdálkodóról, hanem gazdálkodókról, azaz egy csoportról is képet adhat, a konszolidált beszámoló és az állami költségvetés egyaránt példa erre.

<sup>3</sup> A stratégia nem más, mint a hadvezérek terve a háború megnyerésére (Von Clausewitz, 1976).

és így a számviteli gyakorlatról és társadalmi beágyazottságáról árnyaltabb képet kapjak és adjak közre.

Az első fejezetekben a számvitel elméleti és szabályozási dimenzióit vizsgálom, a nemzeti és nemzetközi standardokra, valamint a képalkotás filozófiai kereteire kitérve. Ezt követően az érdekhordozók szerepével, a számvitel társadalmi funkcióival és az ember szolgálatában betöltött szerepével foglalkozom. Külön fejezetek tárgyalják a számviteli adatok érzékelését, a nonprofit szektor sajátosságait, valamint a számvitel kommunikációs és értékközvetítő funkcióját. A kutatási fejezetben részletesen ismertetem a hipotézisek vizsgálatát, az alkalmazott módszertant, az empirikus eredményeket és következményeiket. A disszertáció zárófejezeteiben pedig a kutatás hasznosíthatóságát, továbbfejlesztési irányait és társadalmi relevanciáját mutatom be.

## 2. A SZÁMVITEL DEFINÍCIÓJA

A számvitel a társadalomtudományok közé tartozik, a gazdaságtudomány üzleti tudományterületének egyik ága (Dillard, 1991). Hopwood azt állítja (Hopwood, 1983), hogy nemcsak objektív, technikai tevékenység, és nemcsak tükrözi, hanem alakítja is a gazdasági valóságot. Az, hogy mit mérünk, mit jelenítünk meg pénzben, befolyásolja a szervezeti döntéseket és viselkedést. Hopwood kutatása rámutat, hogy a számvitel nemcsak technikai eszköz, hanem a társadalomtudomány egyik ága is. A számvitel nemcsak technikai gyakorlat, hanem módszertannal, elméleti alapokkal és kutatási kérdésekkel rendelkező tudományos diszciplína. Covaleski történeti áttekintésében (Covaleski et al., 1995) hangsúlyozza, hogy az ókortól kezdve folyamatosan fejlődött, és a 20. századra olyan elméleti és módszertani bázisa alakult ki, amely a technikai eszköz szintjéről a tudományéra emelte. Laughlin ezzel összhangban a gyakorlat és az absztrakt tudományos gondolkodás közötti hídszerepét emeli ki (Laughlin, 1995). Chua a számvitel elméletében bekövetkezett paradigmaváltásokat tárgyalja (Chua, 1986), és felhívja rá a figyelmünket, hogy a pozitivista megközelítések mellett az interpretatív és a kritikai iskolák is hallatták a szavukat, amelyek a tudományos pluralizmus jeleként a számvitel társadalmi szerepét és hatását helyezik előtérbe. Hasonló Parker és Guthrie (Parker & Guthrie, 1993) gondolatmenete, akik nemcsak mérési, hanem társadalmi-gazdasági elszámolási rendszerként is vizsgálják a számvitelt, különösen a közsférában. Ebben a felfogásban a valóság értelmezésének és befolyásolásának olyan eszköze, amely már nem kerülheti el a tudományos reflexiót. Kakkuri-Knuuttila szerzőtársaival metaelméleti szinten vizsgálja a számvitel tudományosságát (Kakkuri-Knuuttila et al., 2008), és amellett érvel, hogy a releváns számviteli kutatásnak egyszerre kell tudományosan megalapozottnak és gyakorlati szempontból hasznosnak lennie. Ez az ún. dupla relevancia más társadalomtudományokhoz hasonlóan hibrid diszciplínaként mutatja a számvitelt.

A fentieket összefoglalva:

Anthony Hopwood (1983)

A számvitel nem csupán tükrözi, hanem alakítja is a társadalmi valóságot („Accounting is not simply a reflection of economic reality, it also shapes that reality”).

- Befolyásolja a döntéshozatalt.

- Meghatározza, mi számít teljesítménynek, mi fontos, mit látunk problémának.
- Strukturálja a szervezeti viselkedést.

Joanne Chua (1986)

- Három számviteli megközelítést: pozitivistát, interpretatívát és kritikait különböztet meg. Az utóbbi kettő szerint
  - a számvitel a társadalmi valóság konstruálásának eszköze, és
  - diszkurzív hatalma van azáltal, hogy amit kimutatunk, az létezik, amit nem, az nincs (vagy legalábbis érzékelhetetlen). Például ha a környezeti kár nincs a beszámolóban, láthatatlan marad.

Lee H. D. Parker és James Guthrie (1993)

- A számvitel társadalmi-gazdasági elszámolási rendszer, amely nemcsak gazdasági, hanem kulturális és politikai konstrukció is.

A számvitelt klasszikus módon, angolszász megközelítés szerint három területre osztjuk:

- pénzügyi számvitelre,
- vezetői számvitelre
- és adózásra (Taipaleenmaki & Ikaheimo, 2009; Hanlon & Heitzman, 2010; Görlitz & Dobler, 2023).

A számviteli rendszer elsődleges célja hagyományos megközelítés szerint az, hogy a gazdálkodó egységek működéséről olyan pénzügyi információt nyújtson, amely megalapozott döntéshozatalt tesz lehetővé a felhasználók számára. Ezt a szemléletet klasszikusan fejezi ki az AICPA<sup>4</sup> (American Institute of Certified Public Accountants) Terminológiai Bizottságának 1970-es meghatározása, amely szerint

*„Accounting is the process of identifying, measuring, and communicating financial information about an entity to permit informed judgments and decisions by users of the information.”*

---

<sup>4</sup> Az AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) az Egyesült Államok számviteli szakembereinek (CPA) országos szakmai szervezete, amely 1887-ben alakult, és többek között a szakmai etikai kódex, a CPA-vizsgarendszer és a számviteli irányelvek kidolgozásáért felel.

Ez magyarra így fordítható:

*„A számvitel olyan folyamat, amely a gazdálkodó pénzügyi információinak azonosítását, mérését és közvetítését foglalja magában, azzal a céllal, hogy az információ használói tájékozott ítéleteket és döntéseket hozhassanak.”*

Ez a definíció funkcionális szemléletet tükröz, vagyis azt állítja, hogy a számvitel három alapvető komponensre

- azonosításra
- mérésre
- közlésre

épül, amelyek végső célja a döntéshozatal támogatása. A hangsúly nem az elméleti modellezésen vagy a normatív célokon van, hanem a rendszer gyakorlati hasznosságán és információs teljesítményén. A modern szakirodalom tovább finomítja ezt a funkcionális keretet. Mesioye és Bakare például úgy véli (Mesioye & Bakare, 2024), hogy a pénzügyi beszámolás csak akkor képes a döntéstámogató szerepét betölteni, ha az általa közvetített információ megfelelő minőségű, különösen

- a relevancia,
- a megbízhatóság,
- az érthetőség, és
- az időszerűség szempontjából.

A számvitel nemcsak adatközlés, hanem információs rendszer is, amelynek hatékonyságát az információ minősége határozza meg.

Az IASB<sup>5</sup> (International Accounting Standards Board) a 2018-as koncepcionális keretelvekben ezt a szemléletet fejlesztette tovább a nemzetközi szintéren. Bár az IASB egyetlen explicit definícióját sem adja a számvitelnek, a pénzügyi beszámolás célját a következőképpen határozza meg:

---

<sup>5</sup> Az IASB (International Accounting Standards Board) a nemzetközi számviteli standardok (IFRS-ek) kidolgozásáért felelős független testület, amely 2001-ben, a londoni székhelyű IFRS Foundation égisze alatt alakult meg. Célja a globálisan egységes és összehasonlítható pénzügyi beszámolási szabályozás kialakítása.

*„The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions relating to providing resources to the entity.”*

*(Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB, 2018, 1.2).*

Ez magyarra így fordítható:

*„Az általános célú pénzügyi beszámolás célja az, hogy olyan pénzügyi információt nyújtson a beszámolót készítő gazdálkodó egységről, amely hasznos a meglévő és a potenciális befektetők, hitelezők és egyéb hitelezési forrásoknak a gazdálkodó egység forrásellátására vonatkozó döntéshozatalában.”*

A megfogalmazás tartalmilag összhangban van az AICPA által képviselt funkcionális szemlélettel, de annál szűkebb fókuszú, mivel az információ hasznosságát kizárólag a tőke rendelkezésre bocsátói, azaz a befektetők és a hitelezők szempontjából értelmezi. Bushman és Landsman rámutat (Bushman & Landsman, 2010), hogy ez a látszólag semleges célkitűzés valójában politikai választás eredménye, amely más érintetti csoportokhoz viszonyítva előnyben részesíti a pénzügyi piacok logikáját és szereplőik információigényét. A megfogalmazás keretbe helyezi a számviteli standardalkotás politikai és gazdasági környezetét, feltárva, hogy a pénzügyi beszámolás szabályait nem kizárólag szakmai alapon alakítják, hanem a szabályozás mögötti érdekstruktúrák is érvényesülnek bennük. Ez megerősíti azt a kritikai perspektívát, amely szerint a számvitel a gazdasági-szabályozói struktúrákra visszaható, azokat alakító társadalmi konstrukció.

A két megközelítés közötti különbség gyakorlati természetű. Az IASB által alkalmazott szemlélet hat a számviteli gyakorlat normatív elvárásaira. Az IFRS-ek keretében megfogalmazott hasznos pénzügyi információ elve például olyan konkrét minőségi jellemzőkhöz kapcsolódik, mint a relevancia, a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság és az érthetőség. Ezek explicit szabályozási elvárásokká váltak, és nemcsak a mérés technikai kérdéseiben, hanem a beszámolás filozófiájában is érvényesülnek.

Az AICPA klasszikus definíciója általános, döntéstámogató információs rendszerként írja le a számvitelt, míg az IASB koncepcionális kerete specifikusabb, tőkepiaci orientációjú célrendszerbe helyezi. Míg az első esetben univerzális célnak tűnik a döntéshozatal támogatása, az utóbbiban ez a cél konkrét érdekcsoport, a tőkét biztosítók információigényeihez igazodik. Ez a különbség jól szemlélteti, hogy a számvitel

társadalmilag és normatívan meghatározott konstrukció, amelynek keretrendszerét a szabályozói és a gazdasági erőviszonyok alakítják.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

| Szempont             | AICPA definíció                                    | IASB Conceptual Framework (2018)                                                   |
|----------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|
| Fókusz               | Azonosítás – mérés – közlés → döntéstámogatás      | Pénzügyi információ → hasznosság a tőkeadó-képesség szempontjából                  |
| Célcsoport           | „Users of the information”, általános felhasználók | Kiemelt befektetők, hitelezők, hitelintézetek                                      |
| Minőségi követelmény | Implicit: relevancia, megbízhatóság                | Explicit: relevancia, megbízhatóság, összehasonlíthatóság, érthetőség              |
| Normatív korrekciók  | Kevésbé hangsúlyos                                 | Erősen szabályozott, explicit követelményrendszer („true and fair view” kívánalma) |

1. TÁBLÁZAT: AZ AICPA ÉS AZ IASB SZÁMVITELI FOGALMI KERETEINEK ÖSSZEHASONLÍTÓ ELEMZÉSE A NORMATÍV FÓKUSZ KÜLÖNBSEGEI ALAPJÁN. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

## 2.1 A nemzeti számviteli szabályozás nézőpontja és összehasonlítása az IFRS és a US GAAP nézőpontjával

A számviteli szabályozás a gyakorlati alkalmazás szempontjából szemlélve normatív, technikai struktúrának tűnik, de a mélyebb vizsgálat feltárja, hogy nemcsak gazdasági racionalitások mechanikus következménye, hanem az adott társadalom történeti és intézményi lenyomata is. A számviteli törvények, standardok és elvek mögött nemcsak szakmai megfontolások, hanem értékpreferenciák, hatalmi logika és társadalmi alkuk is meghúzódnak. Ez különösen világosan látható a nemzeti szabályozási rendszereket illetően, amelyek egyszerre reflektálnak az ország gazdaság szerkezetére, intézményi hagyományaira és kulturális mintázataira. A számvitel ebben az értelmezésben megmutatja társadalomtudományi jellegét, hiszen az általa alkotott kép nem független az emberi cselekvések világától. Ellentétben a természettudományokkal, amelyek alapelvei állandók, a számviteli szabályozás folyamatosan fejlődik, adaptálódik, módosul, mivel az ember társadalmi természetének minden sajátosságát, komplexitását és pluralitását magán hordozza.

A jelen alfejezet célja az, hogy a nemzeti számviteli szabályozás felvillanásszerű vizsgálata révén ezt a társadalomtudományi dimenziót megragadja, különös tekintettel a

magyar számviteli törvényre és a két domináns nemzetközi rendszerhez, az IFRS-hez és a US GAAP-hez való viszonyára. A következőkben időrendben elemzem a szabályozás társadalmi karakterére, történeti gyökereire és intézményi dinamikáira reflektáló nemzetközi szakirodalmat. A kutatásokat annak vizsgálata kapcsolja össze, hogy a számviteli képalkotás mennyiben tükröz és mennyiben konstruál.

A kiindulópontot Hopwood ikonikus tanulmánya jelenti (Hopwood, 1983), amely már a 20. század végén rávilágított arra, hogy a számvitel nem csupán a gazdasági események leképezése, hanem a valóság társadalmi konstruálásában is részt vesz. A cikk egyik kulcsfogalma a *constitutive nature of accounting*. A számvitel ennek értelmében, képalkotóeszköz-funkcióján túl olyan társadalmi gyakorlat, amely a gazdasági teret és az ahhoz való viszonyunkat formálja. Hopwood példák felvonultatásával mutatja be, hogy a számviteli elvek és gyakorlatok mindig adott intézményi és politikai kontextusban jönnek létre, és ezért nem tekinthetők univerzálisan alkalmazható normáknak. Különösen fontos a tanulmánynak az a része, amelyben a szabályozás politikai implikációira tér ki, vagyis arról ír, hogy a standardok elfogadása és elutasítása mögött gyakran olyan érdekcsoportok állnak, amelyek a szabályozás révén kívánják megerősíteni vagy újradefiniálni a társadalmi pozícióikat. Ez az értelmezés alapozza meg azt a későbbi gondolatot, hogy a számviteli törvények nem egyszerűen jobb vagy rosszabb szabályokat tartalmaznak, hanem kulturálisan és intézményileg kontextualizált döntések eredményei.

Hines írása (Hines, 1988), aki diskurzusként vizsgálja a számvitelt, gazdagítja a gondolati ívet. Tanulmányában azt állítja, hogy a számvitel leírja, nyelvi és társadalmi konstrukciók révén alakítja a valóságot, és jelentéseket rendel hozzá. Diskurzuselemzése szerint a pénzügyi beszámoló olyan szöveg, amelyben meghatározott szereplők (például menedzserek, szabályozók, befektetők) nyelvi pozíciói jelennek meg és ütköznek. A számvitel ily módon a hatalomgyakorlás és a jelentésképzés eszköze lesz. Az, hogy mit tekintünk nyereségnek, veszteségnek, értéknek, nem adott, hanem szabályok által meghatározott és diszkurzív<sup>6</sup> úton érvényesített kategória. Ez különösen fontos a nemzeti szabályozás értelmezésében, hiszen a magyar számviteli törvény is meghatározott politikai és intézményi diskurzus terméke, és az IFRS nyitottabb, *fair value*, befektető-

---

<sup>6</sup> A diszkurzív szó a latin *discursus* (körbejárás, tárgyalás) szóból ered. Jelentése: érvelő, gondolatmenetben kifejtett, illetve beszélgető, tárgyaló jellegű. A társadalomtudományban olyan folyamatot jelöl, amelyben a valóság nyelvi és értelmezői gyakorlatok révén konstruálódik. A jelen értekezésben azt hangsúlyozom vele, hogy a számvitel azonfelül, hogy technikai adatközlés, olyan jelentésképző gyakorlat is, amelyben a gazdasági valóság nyelvi és szabályozási keretekben formálódik.

orientált nyelvezetével szemben a prudencia, a zártság, a könyvvézetés jogszerűségének, valamint az adózási kontrollnak a hangsúlyozása dominál benne. Hines megközelítése annak belátását teszi lehetővé, hogy a számviteli szabályozás társadalmi szerződés a beszámoló természetéről.

A szabályozás történeti és intézményi beágyazottságát különösen szemléletesen tárja fel Carmona, Ezzamel és Gutiérrez 1997-es tanulmánya (Carmona et al., 1997), amely a spanyol királyi dohánymonopólium példája révén bemutatja, hogy a számvitel a korai modernitásban hogyan vált a központi állami hatalomgyakorlás eszközévé. A tanulmány részletes történeti forrásanyag alapján rekonstruálja azt a folyamatot, amely során a költségszámítási és elszámolási rendszerek visszatükrözték a gazdasági racionalitást, de a politikai rend és a közigazgatási fegyelem fenntartását is szolgálták. A szerzők rámutatnak, hogy a számviteli gyakorlatnak kiemelt célja volt a munkamegosztás szabályozása, a teljesítmények nyilvántartása és a lopások megelőzése. Bizonyos számviteli funkciók a társadalmi rend újratermelésének részeként működtek. A számvitel ebben a történeti kontextusban a központi hatalom egyik láthatatlan, de annál hatékonyabb kiterjesztéseként hatott. Az elszámolási struktúrák hozzájárultak a birodalmi adminisztráció működtetéséhez és a központi irányítás alá vont tevékenységek standardizálásához. A számvitel emellett a munkaerő fegyelmezésével, a társadalmi hierarchia megerősítésével, valamint a rendes és a rendetlen munkavállalók közötti distinkció fenntartásával a gyár belső világát is strukturálta. Ezek a történeti megállapítások a magyar számviteli szabályozás vizsgálata szempontjából is relevánsak. A számvitel mint intézmény ugyanis ma is

- a jog,
- az állam, és
- a piac

metszéspontjában helyezkedik el. A számviteli törvények történeti-társadalmi konstrukciók, amelyek egyszerre tükrözik és alakítják az adott politikai-gazdasági berendezkedést. Carmona és szerzőtársai arra is felhívják a figyelmet, hogy a szabályozás felülről lefelé érvényesített hatalmi gyakorlat, de a szabályozó és a szabályozott közötti dinamikus viszonyrendszer képes rajta alakítani. Ez a felismerés olyan számvitelfelfogás előtt nyitja meg az utat, amely – mint ezt a disszertáció fogalmi kerete is alapnak veszi – társadalmi konstrukcióként tekint a számviteli képalkotásra.

Macintosh és Baker (Macintosh & Baker, 2002) tanulmánya filozófiai mélységgel tárgyalja a számvitel képkalkotó természetét, amely a dolgozat központi tétele. Ők olyan reprezentációs eljárásként értelmezik a számvitelt, amely konstruálja a valóságot, és közben etikai és társadalmi döntésekhez vezet. A tanulmány kiindulópontja az, hogy a számviteli gyakorlat mindig választ a lehetséges reprezentációk közül, és ez a választás bizonyos szempontokat láthatóvá tesz, míg másokat eltakar. A szerzők a fair value és a historical cost közötti dilemmát, valamint az amortizációs politika eltéréseit hozzák fel példának, és arra mutatnak rá, hogy ezek a döntések nemcsak gazdasági, hanem morális következményekkel is járnak. A számviteli kép, azaz a beszámoló azáltal, hogy a kockázatvállalást éppúgy előmozdíthatja, mint visszafoghatja, orientálja a szereplők viselkedését. Ez különösen releváns a magyar számviteli rendszerben, ahol a törvény által engedélyezett értékelési lehetőségek közötti döntés gyakran értékválasztás is. A tanulmány filozófiai vonatkozásai, főleg a konstruktivista és a fenomenológiai elméletek alkalmazása megerősítik a disszertáció szemléletét, amely a számvitelt gazdasági világunkat strukturáló, formaadó gyakorlatnak tartja.

Schipper tanulmánya (Schipper, 2003) az IFRS és a US GAAP eltérő filozófiáját állítja szembe. Világossá teszi, hogy az IFRS elvalapú rendszer, amely jelentős mérlegelési szabadságot biztosít a beszámolók készítői számára, míg a US GAAP inkább szabályalapú, és részletes, konkrét előírásokat tartalmaz. Schipper szerint ez a különbség nemcsak a jogi hagyományokra, hanem mélyebb társadalmi elvárásokra is visszavezethető. Az angolszász rendszerekben a pereskedés veszélye, a precedensalapú gondolkodás és a jogbiztonság iránti igény indokolja, hogy a szabályozás részletező. Az IFRS célja ezzel szemben a befektetői döntéshozatal támogatása, amelyhez nem a részletesség, hanem a helyzet professzionális megítélése és a gazdasági tartalom elsődlegessége a kulcs. Schipper tanulmánya külön hangsúlyozza, hogy ez a különbség társadalmi bizalom kérdése is. Az elvalapú rendszerben bizalmat szavaznak a jelentést készítőknél, míg a szabályalapú modell a visszaélés lehetőségét próbálja minimalizálni. A magyar számviteli szabályozás, amely jogszabály formáját öltötte, és szorosan kapcsolódik az adójoghoz, a szabályalapú modellekhez áll közelebb. Az IFRS elemeinek fokozatos átvétele ugyanakkor azt mutatja, hogy a rendszerben a bizalom, a piaci orientáció és a mérlegelés iránti nyitottság is jelen van. Ez a változás Schipper értelmezésében a társadalmi elvárások átalakulásának jele, amelyet a gazdasági erőkon kívül kulturális tényezők is mozgatnak.

Young (Young, 2006) kritikai-értelmező nézőpontból vizsgálódva arra jut, hogy a szabályozás nem értéksemleges folyamat, hanem mélyen retorikai és politikai természetű konstrukció. Érvelése szerint az IASB dokumentumaiban szereplő olyan felhasználói kategóriák, mint például a befektető, a hitelező vagy a közérdek képviselője nem eleve adott, neutrális szereplők, hanem a szabályozási diskurzuson belül létrehozott társadalmi konstrukciók. Ezeknek a fogalmaknak a használata már önmagában is normatív állásfoglalást tükröz, hiszen egyes érdekcsoportokat privilegizál, másokat viszont láthatatlanná tesz. Young rámutat, hogy a befektetői érdekeket előtérbe helyező standardalkotók nemcsak információs célcsoportot választanak ki, hanem implicit módon háttérbe szorítják az olyan alternatív érdekeket, mint az állami kontroll, a szociális partnerek információigénye vagy a társadalmi újraelosztás szempontjai. A tanulmány nemcsak a szabályozás belső logikáját vizsgálja, hanem azt is megmutatja, hogy a használhatóság, az információs igény vagy a célcsoport fogalmai mindig adott társadalmi és hatalmi viszonyok szerint alakulnak. Ez az értelmezés különösen fontos a magyar számviteli szabályozás elemzése szempontjából, amely integrálja az állami kontroll, az adózási megfelelés és a költségvetési politika céljait. Young kritikai megközelítése megerősíti azt a dolgozatomban képviselt elméleti álláspontot, hogy a számvitel társadalmi képkalkotás, vagyis a jelentések alakítása, amely révén a gazdasági szereplők és érdekek láthatóvá vagy éppen láthatatlanná válnak.

A nemzeti szabályozások tipológiai megértéséhez jelentősen hozzájárult Nobes (Nobes, 2006) elemzése, amely összehasonlító keretben vizsgálja a számviteli rendszerek strukturális eltéréseit. Nobes kiindulópontja az a hipotézis, hogy a számviteli rendszerek nemzetközi varianciáját elsősorban a pénzügyi rendszer típusa határozza meg. Tanulmányában megkülönbözteti az outsider (angolszász) és az insider (kontinentális) típusú pénzügyi rendszereket. Az előbbieket jellemzője a tőkepiaci dominancia, míg az utóbbiaké a banki finanszírozás és az állami kontroll. Ebből következik, hogy az angolszász országok (például az Egyesült Államok vagy az Egyesült Királyság) szabályozása

- a transzparenciát,
- a befektetői információt, és
- a piaci értékelést

helyezi előtérbe, míg a kontinentális modellek, így Magyarorszáé is inkább a

- a stabilitást,
- a prudenciát, és
- az adózási megfelelést.

Nobes empirikus vizsgálatokkal támasztja alá, hogy a különböző számviteli rendszerek más-más társadalmi funkciót töltenek be. A tanulmány külön érdeme, hogy egyik rendszert sem idealizálja. A szabályozás mindig az adott ország intézményi racionalitásából következik, amelyet kulturális, politikai és gazdasági tényezők együttesen határoznak meg. E felismerés alapján megállapíthatjuk, hogy a magyar számviteli törvény ugyan nyitott a nemzetközi harmonizációra, de ez a prudens és jogkövető karakterén nem változtat.

A nemzetközi szabályozás, különösen az IFRS adaptációjának hatásait Barth, Landsman és Lang (Barth et al., 2008) empirikus tanulmánya vette számba, az IFRS-harmonizációt tárgyalók közül erre hivatkoznak a leggyakrabban. A szerzők 21 ország pénzügyi beszámolóit hasonlították össze, és azt vizsgálták, hogy az IFRS-re való áttérés után hogyan változik a jelentések minősége. Arra jutottak, hogy az IFRS alkalmazása jelentős mértékben növeli a beszámolók transzparenciáját, a nyereségek időszerűségét és a piaci információkba vetett bizalmat. A tanulmány különösen erős abban, hogy statisztikai módszerekkel igazolja, az IFRS-re való áttérés érdemben javítja a tőkepiaci hatékonyságot, és csökkenti a szereplők közötti információs aszimmetriát. Ez a felismerés a magyar számviteli környezetben azért fontos, mert rámutat, hogy az IFRS részleges adaptációjának, például a konszolidált beszámolóknak nemcsak az EU-s követelményeknek való megfelelés, hanem gazdasági előnyszerzés is lehet a célja. Barth és szerzőtársai hangsúlyozzák, hogy az áttérés hatása nem egységes. Leginkább azok az országok profitálnak belőle, amelyek korábban kevésbé piacorientált rendszert működtettek. Ebből az következik, hogy a magyar szabályozás esetében szükségszerű és stratégiaileg indokolt a fokozatos, értelmező adaptáció, amely az adózási és a jogi környezetet is figyelembe veszi. A tanulmány üzenete az, hogy a szabályozási reform sikeressége a formális megfelelésen túl az intézményi beágyazottság felismerésén múlik.

A számviteli szabályozás a társadalmi bizalom intézményesítésének egyik kulcsmechanizmusává vált. Power tanulmánya (Power, 2010), amely a pénzügyi jelentések megbízhatóságát mint társadalmi konstrukciót a fair value elszámolások példáját alapul véve vizsgálja, ezt a dimenziót emeli ki. A szerző érvelése szerint a pénzügyi szabályozás és a számviteli standardok a bizalom visszaszerzésének és

fenntartásának intézményes keretei. Power a pénzügyi válság tapasztalatai nyomán bemutatja, hogy a számviteli megbízhatóság (reliability) fogalma történetileg változó és vitatott. A piaci értékelésen alapuló fair value megközelítés technikai alternatíva ugyan, de újfajta bizalmi struktúra kifejeződése, amely a gazdasági realitás és a társadalmi elvárások közötti feszültséget artikulálja. A tanulmánynak az az egyik központi felismerése, hogy a szabályozási rendszer egyre inkább olyan technologizált bizalmi formákra épül, amelyek auditált, standardizált és külsőleg verifikálható jelentések révén kívánják stabilizálni a gazdasági kapcsolatokhoz szükséges hitelességet. Power rámutat, hogy a megbízhatóság intézményesített elvárás, amelyet a szabályozás alakít és újradefiniál. Ez a megállapítás a magyar számviteli környezet számára különösen releváns, mivel a hagyományosan szabályalapú, a jogi megfelelésre ügyelő magyar szabályozás zárt bizalmi rendszert konstruál. A pénzügyi beszámolók ebben a keretben a társadalmi-gazdasági stabilitás szimbolikus és intézményi garanciái. A magyar számviteli törvény konzervatív jellege, amely az egyértelmű szabályozottságra, az állami kontrollra és az adózási megfelelésre helyezi a hangsúlyt, Power értelmezésében a bizalom kulturális és intézményi kihívásaira adott válasz. A tanulmány hozzájárul annak megértéséhez, hogy a számviteli szabályozás az információs aszimmetria csökkentését célozza, és a társadalmi bizalom strukturálásának egyik legfontosabb terepe.

A fejezet zárásaként különös figyelmet érdemel Camfferman és Zeff (Camfferman & Zeff, 2018) tanulmánya, amely az IASB standardalkotási gyakorlatának rugalmasságát vizsgálja különböző jogi, kulturális és intézményi környezetben. A szerzők annak jártak utána, hogy az IFRS mennyire tud igazodni a nemzeti sajátosságokhoz, és mennyire igyekszik egységes globális logika alapján működni. A tanulmány fő kérdése az, hogy az IASB hogyan tud megfelelni a sokféle szereplő, azaz a vállalatok, a befektetők, a könyvvizsgálók és a kormányzati szervek eltérő elvárásainak. Fontos megállapítása, hogy míg az IFRS formálisan egységes, a helyi alkalmazásra rendkívül eltérő értelmezések jellemzők. Ugyanannak az előírásnak Németországban, Görögországban vagy Japánban más-más intézményi logikával és kulturális háttérrel szereznek érvényt, amint ezt az esettanulmányok kimutatják. Ez a tanulmány közvetlen párhuzamot teremt a magyar számviteli törvénnyel. Hazánk legnagyobb vállalatai ugyan az IFRS-ek szerint számolnak el, ám a gyakorlatuk a magyar jogi hagyományokhoz, az adózási és az állami kontrolligényekhez, valamint a hazai érdekcsoportok – az állam, a vállalatok, az auditorok és a pénzügyi intézmények – prioritásaihoz igazodva alakul. Camfferman és

Zeff arra mutat rá, hogy a standard harmonizáció nem egyirányú folyamat, vagyis nem csupán a globális irányítja a helyit, hanem a nemzeti rendszerek is hatással vannak a globális standardokra. Ez a kölcsönhatás igazolja azt az állítást, hogy a számvitel folyamatosan fejlődő, interpretálható és adaptálható, az alkalmazkodásnak és az értelmezésnek teret biztosító konstrukció.

A számviteli szabályozás dinamikájának egyik legkiemelkedőbb példája az amerikai US GAAP történeti fejlődése, amelyet Zeff részletes, kritikai igényű tanulmánya (Zeff, 2021) dolgoz fel. A szerző politikai és intézményi játszmák eredményeként mutatja be a standardalkotás folyamatát. A normarendszert a különböző érdekcsoportok, a vállalatvezetők, a befektetők, a felügyelő hatóságok és a számviteli szakma képviselői folyamatos interakcióban, néha pedig nyílt konfliktusok során alakítják. Zeff részletesen tárgyalja a Financial Accounting Standards Board (FASB) és a Securities and Exchange Commission (SEC) közötti hatalmi viszonyokat, valamint azt, hogy a nagy gazdasági botrányok, például az Enron-ügy miként befolyásolta a számviteli szabályozás irányait. Különösen fontos megállapítása, hogy a szabályozás nem autonóm, hanem az intézményi környezet által állandóan újradefiniált terület. A magyar számviteli törvényre is érvényes az az állítása, hogy az állami érdek, az adópolitika, a közpénzügyek és az EU-konformitás követelményei együtt alakítják a szabályozást. A tanulmány kulcsüzenete az, hogy a standardalkotás politikai erők metszéspontjában valósul meg.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

| Szerző(k)             | Kutatási keret                    | Fő téma                                        | Társadalomtudományi jelentőség                                              | Magyar számvitelhez való viszony                                   |
|-----------------------|-----------------------------------|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Hopwood (1983)        | Elméleti megalapozás              | A számvitel társadalmi konstruáltsága          | A számvitel nem csupán tükrözi, hanem formálja is a gazdasági valóságot.    | A magyar számvitel is társadalmi konstrukcióként értelmezhető.     |
| Hines (1988)          | Elméleti megalapozás              | A számvitel mint diskurzus                     | A számvitel nyelvi és társadalmi konstrukció, és nem semleges mérőrendszer. | A magyar szabályozást diszkurzív logikák alakítják.                |
| Carmona et al. (1997) | Történeti-institucionális szakasz | A számvitel történeti-institucionális elemzése | A számvitel a hatalomgyakorlás és társadalmi rend eszköze.                  | A magyar számviteli törvény történeti és jogi hagyományok terméke. |

|                          |                              |                                           |                                                                          |                                                                    |
|--------------------------|------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Macintosh & Baker (2002) | Elméleti megalapozás         | A számvitel mint reprezentációs gyakorlat | A képzőteória erkölcsi, filozófiai és társadalmi tétje                   | A magyar értékelési lehetőségek értékválasztást is jelentenek.     |
| Schipper (2003)          | Összehasonlító szabályozás   | Az IFRS és a US GAAP filozófiája          | A szabályozás a társadalmi bizalom szerkezetét is tükrözi.               | A magyar rendszer szabályalapú, de az IFRS-re nyitott.             |
| Young (2006)             | Összehasonlító szabályozás   | A standardalkotás mint hatalmi diskurzus  | A szabályozás szereplői nem semlegesek, hanem hatalmi pozíciók termékei. | A magyar szabályozás több érdek összehangolásának terméke.         |
| Nobes (2006)             | Összehasonlító szabályozás   | A számviteli rendszerek tipológiája       | A számviteli rendszernek országspecifikus társadalmi funkciói vannak     | A magyar rendszer a kontinentális modellhez igazodik               |
| Barth et al. (2008)      | IFRS-elemzés                 | Az IFRS hatása a jelentések minőségére    | Az IFRS-re való áttérés növeli az intézményi hatékonyságot.              | A magyar IFRS-adaptáció fokozatos és kontextusfüggő.               |
| Power (2010)             | IFRS-elemzés                 | Megbízhatóság és társadalmi bizalom       | A fair value megbízhatósága társadalmi konstrukció, nem abszolút fogalom | A magyar bizalmi rendszer zárt és államilag szabályozott           |
| Camfferman & Zeff (2016) | IFRS-elemzés                 | Az IFRS és a jogi-kulturális adaptáció    | A globális szabályozás nem lehet független a nemzeti kontextustól.       | A magyar IFRS-alkalmazás jogi és kulturális beágyazottságot mutat. |
| Camfferman & Zeff (2018) | IFRS-elemzés                 | Az IASB standardalkotásának rugalmassága  | A nemzeti érdekek visszahatnak a globális standardokra.                  | A magyar szabályozás nem passzív átvétel, hanem újraértelmezés.    |
| Zeff (2021)              | A US GAAP történeti elemzése | A US GAAP történeti-politikai dinamikája  | A szabályozás intézményi és politikai interakciók eredménye.             | A politikai dinamika a magyar törvényalkotásban is megfigyelhető.  |

2. TÁBLÁZAT: A SZÁMVITELI SZABÁLYOZÁS TÁRSADALOMTUDOMÁNYI ÉRTELMEZÉSEI ÉS A MAGYAR SZÁMVITELI RENDSZERREL VALÓ KAPCSOLATUK. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Ez a fejezet arra vállalkozott, hogy a számviteli szabályozást társadalomtudományi konstrukcióként is értelmezze. A kiindulópont az a disszertáció egészét átható gondolat volt, hogy a számviteli képalkotás nemcsak leképez, hanem alakít is, és ebben kiemelkedő szerepe van a szabályozásnak, különösen a nemzetinek. A vizsgált szakirodalom időrendi sorrendben mutatta be, hogy a számviteli törvények és standardok mögött mindig történeti, intézményi és hatalmi folyamatok húzódnak meg. A fejezet első része arra világított rá, hogy a számvitel sohasem semleges technika, hanem társadalmi gyakorlat. Hopwood, Hines és Carmona munkái alapján megértettük, hogy a számvitel politikai, történeti és diszkurzív folyamatok révén jön létre, és jelentős szerepet játszik a társadalmi rend újratermelésében. A második rész Macintosh, Schipper, Young és Nobes munkáit számba véve a számviteli döntések etikai és filozófiai vetületeit tárta fel, különösen a reprezentációs dilemmák és a normatív elvárások összefüggésében. Kiemelt szerepet kapott a számvitel választásos jellege, az értékelések sokszínűsége és morális következményei. A harmadik rész Barth, Power, Camfferman és Zeff tanulmányaira támaszkodva a számviteli szabályozás alkalmazkodását és történeti fejlődését vizsgálta. Megmutatkozott, hogy a szabályozás nem a globális felől a helyi felé tartó egyirányú folyamat, hanem folyamatos kölcsönhatás jellemzi, a nemzeti rendszerek visszahatnak a nemzetközi standardokra. A magyar számviteli törvény az IFRS és a US GAAP szabályrendszeréhez viszonyítva egyaránt önálló intézményi racionalitással és történeti fejlődéssel rendelkező szabályozásnak mutatkozik, amely egyszerre reflektál a nemzetközi trendekre és az ország gazdasági, jogi, kulturális hagyományaira. A képalkotás mindig valamilyen társadalmi kompromisszum eredménye.

### 3. A KÉPALKOTÁS MINT A SZÁMVITEL EGYIK FŐ CÉLJA

A M D G

A disszertáció eddigi szakaszában a számvitel társadalomtudományi értelmezésének kereteit vizsgáltam, különös figyelmet fordítva normatív alapjaira, történeti kontextusára, valamint a fenntarthatósághoz és az etikai normákhoz való viszonyára. A gondolatmenet természetes folytatása annak feltárása, hogy mi tekinthető a mélyebb céljának, és ez a cél milyen fogalmi eszközökkel közelíthető meg. A jelen fejezet a képalkotás mint metafora és mint valóságos funkció felől közelíti meg a kérdést, és azt állítja:

|                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| A számvitel nem csak rögzítő és adatfeldolgozó rendszer,<br>hanem a valóság interpretatív leképezése is. |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|

A kvalitatív kutatás egyik fontos felismerése, hogy a valóság megragadása nem csupán számszerűsítéssel, hanem értelmezéssel is történik. Hanne Nørreklit szerint (Nørreklit, 2014) a kvalitatív számviteli kutatás nem a tények objektív bemutatására, hanem a gazdasági gyakorlatok mögött meghúzódó jelentéstartalmak feltárására törekszik. A kvalitatív módszertan erénye abban áll, hogy képes a számvitelt társadalmi-kulturális konstrukcióként értelmezni, amely figyelembe veszi az érintettek nézőpontjait és tapasztalatait. A számvitel, amely külalakra táblázatokból, számsorokból és szövegekből áll, képet alkot a gazdasági valóságról. Ez a kép mindig kontextusba ágyazott, jelentéssel telített konstrukció, amely visszahat a gazdasági szereplők döntéseire és önértelmezésére.

A képek egy része olyan, mint a fotó:

- a valóság minél hűségesebb, tárgyilagos rögzítésére törekszik.

Más részük viszont inkább festményhez hasonlítható:

- egy bizonyos szempont, nézőpont, értékrend alapján szerkesztett és kiemelt látvány.

A számviteli képalkotás természetét a dokumentarista és az interpretatív funkciónak ezen kettőssége határozza meg. Ebből következően elengedhetetlen, hogy a könyvvitel technikai eljárásai és a számvitel értelmező, elsősorban értékelő, szabálykövető, azaz

normatív jellege között különbséget tegyünk. A könyvvitel adatokat gyűjt, a számvitel pedig jelentést alkot.

A jelentésalkotás nem semleges. A gazdasági események értékelése mindig magában hordoz valamilyen ontológiai előfeltevést<sup>7</sup>, hogy mi számít értéknek, eredménynek, felelősségnek. Mint Róna Péter kifejti (Róna, 2019), a gazdasági döntések szubjektív valóságokra, szociális konstrukciókra épülnek, amelyeknek nincs a természettudományos objektivitáshoz hasonlítható, megingathatatlan alapjuk. Egy atomnak nincs értékrendje, egy mérlegnek, számviteli beszámolónak viszont állításom szerint van. Ezért elkerülhetetlen, hogy a számvitelben megjelenő képalkotás értékválasztást és etikai alapállást is magában hordozzon.

A számvitel végső kérdése nem az, hogyan számolunk el, hanem hogy kinek és milyen céllal. A fejezet központi gondolata ezért az, hogy a számviteli képalkotás mindig választ ad arra a kérdésre, mi van a középpontban: a profit vagy az ember.

A válasz attól függ, hogy hogyan értelmezzük a vállalat célját, és hogy a képalkotás eszközszerrendszere milyen módon szolgálja ezt a célt. A forprofit és a nonprofit szféra határainak elmosódása – legyen szó akár állami tulajdonról, akár jelentős közpénz-hozzájárulásról vagy globális vállalati méretről – tovább erősíti azt az igényt, hogy a számvitelről ne csupán eszközként, hanem társadalmi konstrukcióként is gondolkodjunk. A következő alfejezetek e társadalmi konstrukciós vélekedés elméleti megalapozottságát vizsgálják két, Európában társadalmilag és tudományosan széles körben elfogadott tanítás, világnézet figyelembevételével.

### 3.1 Az egyház tanítása

A katolikus egyház első, rendszerbe foglalt szociális tanítását XIII. Leó pápa tette közzé *Rerum novarum* (Boyle, 2019) címmel. Az enciklika a modern katolikus társadalmi tanítás kiindulópontjának tekinthető. Olyan gazdasági és erkölcsi alapelveket fogalmaz meg, amelyek máig termékeny kiindulópontjait jelentik a gazdasági etika, a vállalati felelősségvállalás és az állami szabályozás normatív keretei meghatározásának. Olyan

---

<sup>7</sup> Az ontológiai előfeltevés olyan, mélyen gyökerező kiindulópont, amely meghatározza, hogyan látjuk a világot; miből indulunk ki, amikor valamit létezőként, fontosként, mérhetőként értelmezzünk.

értékrendet képvisel, amely az anyagi viszonyokat az emberi méltóság és a közjó mércéjével méri. A magántulajdonhoz való jog hangsúlyozása, amelyet az emberi természetből fakadó, isteni eredetű jognak tekint, a gazdasági berendezkedés egyik sarokkövéként jelenik meg benne. A megközelítés nem idegen a modern számviteli gondolkodástól, amelynek a tulajdonosi jogokhoz kötődő vagyoni helyzet megbízható és valós bemutatása az alapja. Mint Brady, Goodpaster és Kennedy (Brady et al., 1991) rámutat, a *Rerum novarum* által közvetített gondolatok kulcsszerepet játszottak a 20. századi üzleti etika formálódásában, különös tekintettel a vállalatok erkölcsi felelősségére és az igazságos gazdasági rend eszményére. A pápai dokumentum a munka világáról szólva kijelenti, hogy a munkabért nem a piaci erőviszonyoknak kell meghatározniuk, hanem olyan „tisztességes bérnek” kell lennie, amely lehetővé teszi a munkavállaló és családjá számára az emberhez méltó életet. Ez az elv túlmutat a piac logikáján, és az etikai minimum fogalmát vezeti be a gazdasági számításba. A *Rerum novarum* ugyanakkor nem hagyja érintetlenül a gazdaság működtetésében az állam szerepét. A pápa szerint az államnak kötelessége beavatkozni, ha a társadalmi igazságosság sérelmet szenved, különösen a munkások kiszolgáltatottsága esetén. Ez a gondolat ma is visszhangra talál a gazdaságpolitikai szabályozásban, és összhangban áll azokkal az erkölcsi megfontolásokkal, amelyek a pénzügyi transzparencia, a beszámolási kötelezettség és a társadalmi elszámoltathatóság normatív kereteit adják. Schallenberg teológiai értelmezésében (Schallenberg, 2017) az enciklika e vonása a keresztény szeretet és igazságosság gazdasági szférában való érvényesítésének követelményét hangsúlyozza. Walsh kritikája az (Walsh, 2012), hogy a *Rerum novarum* a korabeli munkásmozgalmak törekvéseihez viszonyítva korántsem volt radikális, sőt inkább a társadalmi rend és a vallási erkölcs megerősítése volt a célja. Uzawa a gazdaságelméleti szempontokat átgondolva arra mutat rá (Uzawa, 1993), hogy az enciklika egyaránt bírálja a szocializmus és a kapitalizmus szélsőségeit, és arra az álláspontra helyezkedik, hogy önmagában egyik rendszer sem biztosítja az igazságosság érvényesülését, a megoldás a kettő közötti egyensúly megtalálása lehet, amelynek esetén a magántulajdon tiszteletben tartása mellett a közjó előmozdítása is érvényesül.

A katolikus egyház társadalmi tanítása – amely XIII. Leó pápa *Rerum Novarum*-ával kezdődött és a II. vatikáni zsinat, majd további pápai enciklikák (pl. *Quadragesimo anno*, *Centesimus annus*, *Laudato si'*) révén fejlődött tovább – olyan normatív keret, amely az ember és a gazdaság kapcsolatát az igazságosság, a méltóság és a közjó fogalmait alapul

véve értelmezi. A tanítás<sup>8</sup> alaptétele az, hogy a gazdasági tevékenység nem lehet öncélú, hanem az emberi személy kibontakozását kell szolgálnia. Ebből a szemszögből nézve a számvitel a társadalmi felelősségvállalás egyik csatornája, mivel képet alkot, jelentést közvetít, és pénzügyi-erkölcsi értelemben részt is vesz az értékelésben. Társadalomtudományi újraértelmezése során elengedhetetlenül reflektálni kell azokra az értékelési szempontokra, amelyek túlmutatnak a haszonmaximalizáláson. A katolikus társadalmi tanítás éppen ilyen keretet kínál. Az egyház megközelítése szerint a gazdaság szereplői nem autonóm egységek, hanem egymástól függő erkölcsi közösségek, amelyek felelősséggel tartoznak az emberi méltóság megőrzéséért és a társadalmi egyensúly fenntartásáért. Ez az elv közvetlenül kiterjeszthető a számviteli képalkotásra, ha úgy gondoljuk, hogy a beszámoló nemcsak elszámolás, hanem tanúságtétel is arról, hogy egy gazdasági entitás miként viszonyul az emberhez, a természethez és a társadalomhoz. A katolikus tanítás különösen jelentős a fenntartható fejlődés céljai, az SDG<sup>9</sup>-k és a globális ökológiai, társadalmi kihívások kontextusában, amelyek újfajta mérési és jelentési rendszereket igényelnek. A *Laudato si'*<sup>10</sup>, Ferenc pápa környezetvédelmi enciklikája világosan állást foglal a gazdasági modell átalakításának szükségessége mellett, hogy az integrált gondolkodás és a közjó prioritása elsőbbséget élvezhessen. A számvitel szerepe nem marginális ez ügyben. Az információ, amit közvetít, értéket teremt vagy rombol, felelősséget generál vagy ken el, cselekvést vagy passzivitást indukál, ezért a jelen dolgozatban mint normatív háttér jelenik meg, amely a társadalmi igazságosság és az emberközpontúság fényében értelmezhető. A vizsgált társadalmikonstrukció-definíció akkor válik érvényessé, ha meg tudjuk mutatni, hogy a látszólag értéksemleges pénzügyi kimutatások mögött milyen értékválasztások és antropológiai előfeltevések húzódnak meg. A katolikus társadalmi tanítás olyan hagyomány e feltáró és kritikai munka számára, amely nemcsak erkölcsi tartalmat, hanem konceptuális mélységet is hozzáad a számvitel tudományos értelmezéséhez.

---

<sup>8</sup> Leo XIII. (1891): *Rerum novarum: On capital and labor*. Libreria Editrice Vaticana

<sup>9</sup> Id. 3.2. fejezet, SDG: a 2015-ben elfogadott ENSZ fenntartható fejlődési célok

<sup>10</sup> Pope Francis (2015): *Laudato si'*: On care for our common home. Vatican Publishing House

### 3.2 A világ tanítása

A számvitel pénzügyi és fenntarthatósági értelemben egyaránt a gazdaságról alkotott számszaki tudásunk formálásának egyik eszköze. A világ tanítása kifejezés azt jelenti, hogy a számviteli rendszerek tükrözzetik és alakíthatják a globális fejlődési irányokat, az értékprioritásokat, valamint a társadalmi felelősség fogalmát. A ENSZ által 2015-ben elfogadott fenntartható fejlődési célok (SDG-k) ilyen átfogó tervként értelmezhetők, amely nemcsak a politikai és a gazdasági rendszereket kívánja új pályára állítani, hanem a világ értelmezéséhez is új normatív keretet is nyújt, és ezzel a beszámolás új tartalmi és módszertani kihívásait is szóba hozza. A számvitel ebben a kontextusban értékalapú kommunikációs eszköz. Azáltal, hogy felvetjük, mit, hogyan és miért mérünk, mely hatásokat teszünk láthatóvá, és melyeket hallgatunk el, a fenntarthatósági célokra való törekvés számviteli kérdés is lesz. A fejezet célja annak bemutatása, hogy a számvitel miként válik a fenntartható fejlődés tanítójává azáltal, hogy új módszerekkel és elméleti megközelítésekkel képes ábrázolni a társadalmi, a gazdasági és az ökológiai összefüggéseket.



1. ÁBRA: AZ ENSZ 17 FENNTARTHATÓ FEJLŐDÉSI CÉLJA. FORRÁS:  
[HTTPS://WWW.UN.ORG/SUSTAINABLEDEVELOPMENT/NEWS/COMMUNICATIONS-MATERIAL/](https://www.un.org/sustainabledevelopment/news/communications-material/)

A 17 cél a következő:

1. A szegénység felszámolása (No Poverty)
2. Az éhezés megszüntetése (Zero Hunger)
3. Egészség és jóllét (Good Health and Well-being)
4. Minőségi oktatás (Quality Education)
5. A nemek közötti egyenlőség (Gender Equality)
6. Tiszta víz és alapvető köztisztaság (Clean Water and Sanitation)
7. Megfizethető és tiszta energia (Affordable and Clean Energy)
8. Tisztességes munka és gazdasági növekedés (Decent Work and Economic Growth)
9. Ipar, innováció és infrastruktúra (Industry, Innovation and Infrastructure)
10. Csökkenő egyenlőtlenségek (Reduced Inequalities)
11. Fenntartható városok és közösségek (Sustainable Cities and Communities)
12. Felelős fogyasztás és termelés (Responsible Consumption and Production)
13. Fellépés az éghajlatváltozás ellen (Climate Action)
14. Az óceánok és a tengerek védelme (Life Below Water)
15. A szárazföldi ökoszisztémák védelme (Life on Land)
16. Béke, igazság és erős intézmények (Peace, Justice and Strong Institutions)
17. Partnerség a célok eléréséért (Partnerships for the Goals)

A 2015-ben elfogadott 2030 Agenda központi eleme az ENSZ 17 fenntartható fejlődési célja (SDG), amelyek átfogó keretet kínálnak a globális társadalmi, gazdasági és ökológiai kihívások kezelésére. Sachs és szerzőtársai a hat átalakulás (six transformations) koncepcióját javasolják (Sachs et al., 2019), amelyek révén az SDG-k moduláris rendszerben kezelhetők. Ezek

- az oktatás,
- az egészségügy,
- az energia,
- az élelmiszer és a víz,
- a városfejlesztés, valamint
- a digitális fejlődés.

Ezek a lépések integrálódnak a kormányzati szervezetekbe, és támogatják a széles körű társadalmi együttműködést.

Le Blanc szerint az SDG-k hiányos rendszerszintű elméleti megalapozása belső ellentmondásokat rejt magában (Le Blanc, 2015). Elemzése rámutat, hogy az SDG-k többszintű és erősen összefonódó hálózatot alkotnak, amelyben egyes célkitűzések több különböző SDG-hez is kapcsolódnak, az oktatás, a nemek közötti egyenlőség, a fenntartható városfejlődés és az éghajlatváltozás elleni fellépés például nem elszigetelt célok, hanem más SDG-k megvalósításához is közvetlenül hozzájárulnak. Ez a strukturális átfedés lehetőséget teremt az ágazatok közötti integrált szakpolitikák kialakítására. A szerző azonban óva int attól, hogy az SDG-k közötti összefüggéseket deklaratív módon értelmezzük. A formális hálózati kapcsolatok feltárása nem helyettesítheti a mélyebb, empirikusan megalapozott rendszerszintű elemzést, amely figyelembe veszi a társadalmi, a gazdasági és a környezeti rendszerek összetettségét. Le Blanc hangsúlyozza, hogy az SDG-k sikeres megvalósítása nemcsak a célok közötti szinergiák kihasználásán, hanem a mögöttük meghúzódó strukturális mechanizmusok megértésén is múlik.

A számvitel funkciójának társadalomtudományi újraértelmezése nemcsak történeti és intézményi szinten nyit új távlatokat, hanem a kortárs globális kihívásokkal, különösen a fenntarthatósággal való összekapcsolást is lehetővé teszi. A számvitel kiválaszt, hangsúlyoz és orientál, ezért nem közömbös, hogy milyen struktúrák alapján alkot képet a világról. A fenntartható fejlődési célok (Sustainable Development Goals, SDG-k) 2015-ös elfogadása az ENSZ részéről olyan új univerzális koordinátarendszert kínált, amely alapvetően befolyásolja a gazdasági, társadalmi és környezeti jelentésképzést, így a számvitel értelmezési lehetőségeit is. A következőkben olyan, nemzetközileg is jelentős, sokat hivatkozott tanulmányok alapján vizsgálom a számvitel és az SDG-k közti kapcsolatot, amelyek hozzátesznek a disszertáció központi állításához. Eszerint a számvitel nem passzív leképezés, hanem társadalmi konstrukció, amely képes a fenntarthatósági célok érvényesülését elősegíteni vagy éppen gátolni.

Kiemelendőnek tartom Rockström és Steffen planetáris határokról szóló tanulmányát (Rockström et al., 2009), amely radikálisan új alapokra helyezi a fenntarthatóság ökológiai értelmezését. A szerzők kilenc kritikus környezeti határvonalat azonosítottak, amelyek átlépése visszafordíthatatlan károkat okozna a földi rendszerek stabilitásában. Ezek, például a klímaváltozás, a nitrogénkörforgás és a biológiai sokféleség csökkenése

társadalmi és gazdasági szempontból egyaránt strukturális kihívások. Ez a számvitel szempontjából azt jelenti, hogy a vállalati és a nemzeti jelentések nem maradhatnak kizárólag pénzügyi természetűek, hanem az ökológiai küszöbértékek integrálására is képesnek kell lenniük. A tanulmány minden értékelő és jelentéstevő rendszeren szemléleti fordulatot kér számon, hangsúlyozva, hogy a gazdasági teljesítmény mérését többé nem lehet a környezeti hatásoktól függetlenül végezni.

Steffen és Rockström 2015-ben oly módon fejlesztette tovább (Steffen et al., 2015) a planetáris határok elméletét, hogy új, empirikus bizonyítékokkal igazolta a határok túllépésének következményeit. A frissített modell még világosabbá teszi, hogy a fenntarthatóság nemcsak cél, hanem határfeltétel is, amely szűkíti a számvitel által leképezhető gazdasági aktivitás mozgásterét. A pénzügyi beszámolóban megjelenő külső hatások többé nem tekinthetők marginális tényezőknek. Ehelyett strukturálniuk kell a jelentéstételi logikát, akár az értékcsökkenési politika bevezetésének, akár a fenntarthatósági jelentések kötelezővé tételének révén.

Stafford-Smith és szerzőtársai (Stafford-Smith et al., 2017) a fenntartható fejlődési célok rendszerszintű megközelítésével viszik tovább ezt a gondolatot. Tanulmányuk egyik kulcsfogalma a beágyazottság (embeddedness), amely azt jelenti, hogy az SDG-ket nem különálló célokként, hanem egymással összefüggő, kölcsönhatásban álló komplex rendszerként kell értelmezni. Ez komolyan hat a számvitelre, mivel arra mutat rá, hogy nem elegendő például kizárólag a tizenharmadik cél (a klímavédelem) indikátorait mérni, ha közben a tizedikre (az egyenlőtlenségek csökkentésére) vagy a nyolcadikra (tisztességes munka és gazdasági növekedésre) nem törekszünk. A számviteli képalkotásnak komplex társadalmi hatásláncolatok megjelenítésére kell képesnek lennie. Ez új mérési logikákat, metrikákat és jelentéstételi kereteket igényel, amelyek elindíthatják a számvitel tartalmi megújulását.

Ezt a rendszerszintű megközelítést részletezi Nilsson és munkatársai (Nilsson et al., 2018) átfogó tanulmánya, amely hálózatelemzési eszközökkel és kvalitatív szakértői értékelések segítségével a fenntartható fejlődési célok közötti interakciók feltérképezésére tesz kísérletet. A szerzők hétfokozatú skálát dolgoztak ki, amely lehetővé teszi a különféle SDG-k közötti kapcsolatok irányának és intenzitásának megragadását, a kölcsönösen erősítő szinergiáktól a potenciálisan káros kölcsönhatásokig. A tanulmány arra hívja fel a figyelmet, hogy a fenntarthatóság céljainak elérése nem elszigetelt beavatkozásokkal, hanem összehangolt, holisztikus

politikai és intézményi rendszerekkel érhető el. A számvitel számára paradigmaváltó üzenetet hordoz ez a modell, amennyiben ugyanis a pénzügyi és a nem pénzügyi jelentések a valóság reprezentációi, a jelentéstartalom nem kizárólag az egyes mutatók leképezésén múlik, hanem azon is, hogy az adatok milyen relációs és strukturális kontextusban jelennek meg. A célok közti interaktív kapcsolatok felismerése olyan megközelítést igényel, amely képes dinamikus, többdimenziós hatásokat megjeleníteni, egy-egy beruházás társadalmi, környezeti és gazdasági következményeit egyaránt értékelni, az összefüggéseiket is feltárva. Az integratív szemlélet újfajta jelentéstételi struktúrákat követel meg, és hozzájárulhat a számviteli rendszerek tartalmi és intézményi megújulásához.

A legfrissebb és összegző perspektívát Linnér és Wibeck tanulmánya kínálja (Linnér & Wibeck, 2021), akik az SDG-k megvalósítása mögötti társadalmi átalakulások mozgatórugóit vizsgálták. Három ilyen mechanizmust azonosítottak:

- a technológiai innovációt,
- a kollektív tanulást, és
- a narratívák erejét.

A számvitel e hármas dimenzió mindhárom szerepében megjelenik. Technológiai innovációként értelmezhetők az új digitális jelentéstételi formák (például az XBRL-alapú ESG-jelentések). A számvitel, amikor különböző szereplők esetén azonos értékelési alapelveket használ, kollektív tanulási eszközként és talán a legfontosabb narratívaként, vagyis olyan reprezentációként működik, amely történeteket mesél el arról, mi számít értéknek, eredménynek, felelősségnek. Ilyenkor diszkurzív eszköz is, amely képes az SDG-k társadalmi elfogadását és internalizálását segíteni vagy akadályozni.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

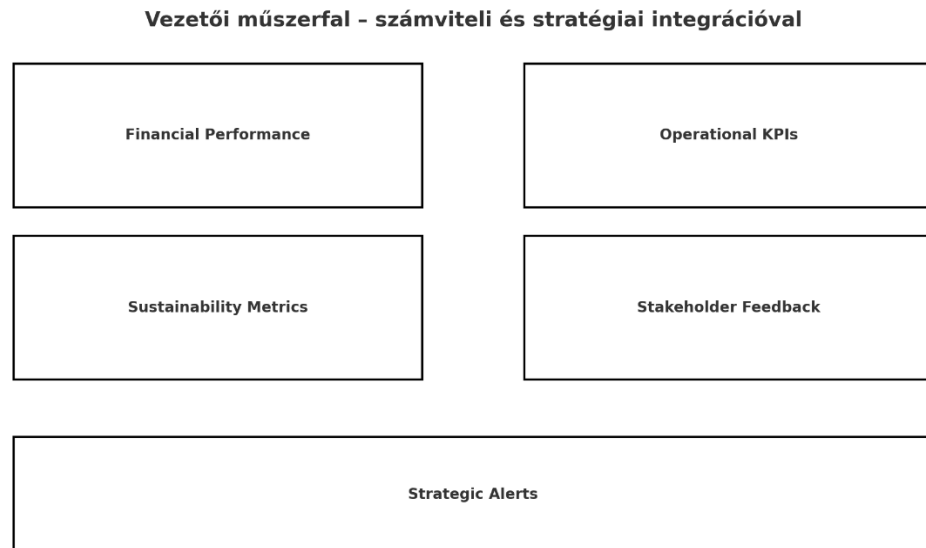
| Szerzők             | Fő megállapítás                                                                                       | Számvitelre gyakorolt hatás                                                                                          |
|---------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Sachs et al. (2019) | Hat átalakulás: oktatás, egészségügy, energia, élelmiszer és víz, városfejlesztés, digitális fejlődés | A számvitel integrálható a kormányzati és a társadalmi struktúrákba.                                                 |
| Le Blanc (2015)     | Az SDG-k strukturálisan összefonódó rendszert alkotnak.                                               | A számvitelnek képesnek kell lennie az összefüggések kezelésére és a mélyebb, rendszerszintű elemzések támogatására. |

|                              |                                                               |                                                                                  |
|------------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Rockström et al. (2009)      | Kilenc planetáris határ átlépése ökológiai kockázatot jelent. | A számvitelnek képesnek kell lennie az ökológiai küszöbértékek integrálására.    |
| Steffen et al. (2015)        | Frissített planetáris határok modell                          | A számvitelnek figyelembe kell vennie a gazdasági aktivitás ökológiai korlátait. |
| Stafford-Smith et al. (2017) | Beágyazottság: az SDG-k rendszerszintű összefüggése           | A számvitelnek komplex társadalmi hatásláncokat kell megjelenítenie.             |
| Nilsson et al. (2018)        | Hétfokozatú skála az SDG-k közötti kapcsolatokra              | Dinamikus, többdimenziós számviteli modellek szükségesek.                        |
| Linnér & Wibeck (2021)       | Három átalakító erő: technológia, tanulás, narratíva          | A számvitel diszkurzív és innovációs eszközként is működik.                      |

3. TÁBLÁZAT: A SZÁMVITEL ÉS AZ SDG-K KAPCSOLATA VÁLOGATOTT NEMZETKÖZI SZAKIRODALMI PÉLDÁK FÉNYÉBEN. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

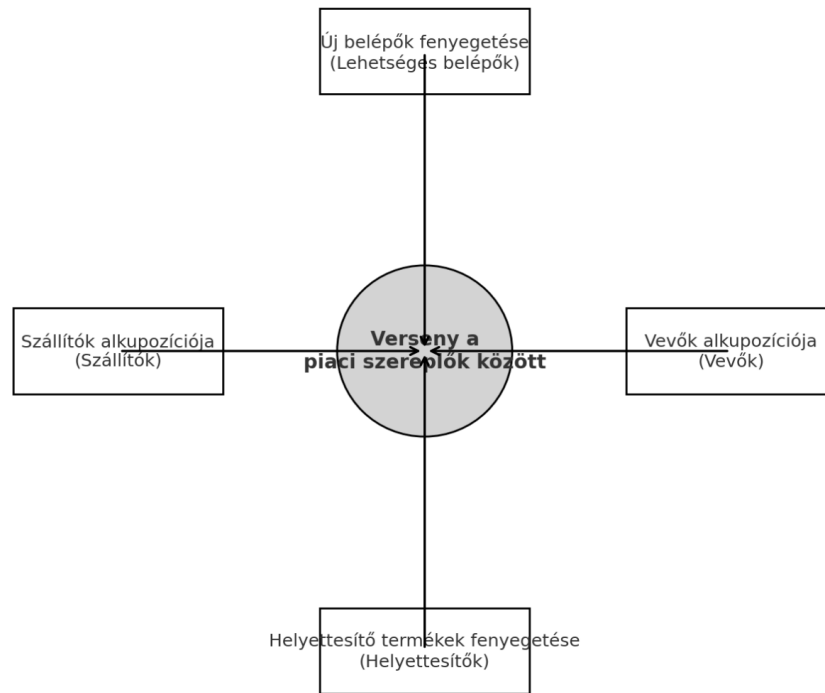
### 3.3 A vezetői műszerfal szerepe a stratégiai döntéstámogatásban és az érdekhordozói értékkommunikációban

A képalkotás egyik fő produktuma a vezetői műszerfal (dashboard), amely strukturáltan és célirányosan közvetíti a vállalati működés legfontosabb mutatószámait a döntéshozók számára. A műszerfal nemcsak a pénzügyi teljesítmény, hanem a stratégiai, a működési és a fenntarthatósági szempontok integrált megjelenítését is elősegíti, így kialakítása során alapvető szerepet játszik a vállalat környezeti és érdekviszonyainak megértésében. A vezetői műszerfalak kialakítása és tartalma ebből következően szoros kapcsolatban áll az érdekhordozói elmélettel (stakeholder theory) és Porter ötérfő-modelljével, mivel ezek azt határozzák meg, hogy a vállalat milyen külső és belső hatásokat követ, értelmez és közvetít számviteli eszközökkel. Az érdekhordozói elmélet értelmében a vállalat nem csupán a részvényeseknek, hanem minden érintettnek, például a munkavállalóknak, a vevőknek, a szállítóknak, a hitelezőknek, az állami szereplőknek és a helyi közösségeknek is felelősséggel tartozik (Van De Ven & Poole, 1995).



2. ÁBRA VEZETŐI MŰSZERFAL. FORRÁS: YIGITBASIOGLU & VELCU-LAITINEN, 2012

A vezetői műszerfal egyszerre közvetíti a vállalat pénzügyi és nem pénzügyi mutatóit, és ezzel támogatja a stratégiai döntéshozatalt és az érdekhordozók átláthatóságát. A nem pénzügyi indikátorok, mint a környezeti, a társadalmi és az irányítási teljesítmény integrálása a műszerfalakra formai elszámolás a különböző érdekhordozók számára, amely egyre inkább hozzájárul a vállalat fenntarthatósági elkötelezettségének mérhetőségéhez és transzparens bemutatásához (Huang, 2024). A műszerfal egységes, informatív és elméletileg megalapozott vezetői eszközzé válása révén egyszerre támogatja a versenysztratégiai informálódást (a Porter-féle öt erő) és az érdekhordozóelvi elszámoltatást. A Porter-féle öterő-modell a vállalat stratégiai pozícióját határozza meg az iparági versenyviszonyok alapján. Ide tartozik a versenytársak közötti rivalizálás, az új belépők, a helyettesítő termékek, a vevők és a szállítók alkuereje. A vezetői műszerfal akkor hatékony, ha figyelembe veszi ezeket a tényezőket, és olyan kulcsmutatókat jelenít meg, amelyek a versenyhelyzet szempontjából relevánsak: például a piaci részesedést, az ügyfélmegtartást, a beszerzési kockázatokat vagy az árérzékenységet. Ezek az információk a számviteli kimutatásokban visszaköszönnének, különösen akkor, ha stratégiai szemlélettel készítik őket (Ittner & Larcker, 1998).



3. ÁBRA: PORTER ÖTERŐ-MODELLJE. FORRÁS: PHILLIPS, 2018

A vezetői műszerfal a számvitel olyan alkalmazott eszköze, amely szolgálja a érdekhordozóelvű transzparenciát és a versenyhelyzetben történő hatékony irányítást. Számviteli kutatások számára ezért különösen releváns kérdés, hogy a műszerfal milyen elméleti és gyakorlati modellek alapján épül fel, és hogyan képes egyszerre megfelelni a sokféle érdeknek és információs igénynek (Liyanarachchi & Milne, 2005).

Baird és kutatótársai (Baird et al., 2024) azt vizsgálták, hogy a Porter-féle versenyerők miként befolyásolják a vállalatok versenyelőnyét és szervezeti teljesítményét, valamint hogy ebben milyen szerepet játszanak a különböző vezetői számviteli gyakorlatok. A szerzők 505 amerikai pénzügyi vezető válaszait elemezték ki, és arra jutottak, hogy a Porter által leírt versenykörnyezet (az új belépők és a helyettesítő termékek által jelentett fenyegetés, a vevők és a szállítók alkupozíciója, valamint az iparági verseny intenzitása) közvetlen és pozitív hatást gyakorolhat a vállalat versenyelőnyére és teljesítményére. Ez a hatás azonban nem automatikus, mert a számviteli gyakorlat típusa jelentősen befolyásolja a mértékét és az irányát. A tanulmány két fő számviteli gyakorlatot különböztet meg. Az egyikhez a hagyományos vezetői számviteli eszközök (mint például a standard költségszámítás, a ROI és az eredményelemzés), a másikhoz a modern, stratégiai megközelítések (mint a tevékenységalapú költségszámítás, a versenytárselemzés és a Balanced Scorecard) tartoznak. Bairdék eredményei szerint a

hagyományos eszközök alkalmazása felerősíti a versenyerők pozitív hatását. Ha a vállalat alacsony költségstratégiát követ vagy magas versenyintenzitásnak van kitéve, pozitívan befolyásolják a teljesítményt, ám negatív hatást is kiválthatnak, ha a cég például differenciálási stratégiát folytat, de versenyhelyzetben nemigen kell helytállnia. A tanulmány újszerűsége abban rejlik, hogy empirikusan megerősíti: Porter modellje alkalmazható a számviteli és a kontrollingdöntések során, különösen a vezetői számvitel stratégiátámogató szerepének hangsúlyozásával. A kutatás fontos kapcsolódási pontot teremt a stratégiai menedzsment és a számvitel között, megmutatva, hogy a számviteli információs rendszer hogyan válhat versenyelőny forrásává.

A vezetői műszerfal csak akkor tölti be valódi irányítási szerepét, ha olyan célrendszerre épül, amely világos, intézményesen rögzített, és az érdekhordozók elfogadják. Ha a célok homályosak vagy nem konszenzuálisak, akkor csupán a múltbeli bizonytalanságokat strukturáltan tükröző technikai eszköz lesz, amely aláássa a számviteli mérés stratégiai relevanciáját. Az intézményi közgazdaságtan elemzései – mint például Acemoglu, Johnson és Robinson <sup>11</sup> klasszikus tanulmánya – világosan rámutatnak, hogy az intézményi struktúrák alapvetően befolyásolják a szervezeti és a gazdasági teljesítményt (Acemoglu et al., 2001). Acemoglu, Egorov és Sonin (Acemoglu et al., 2013) szerint továbbá a stabil, célorientált koordináció hiánya a politikai és a gazdasági intézmények dinamikájából következően hosszú távon megmerevítheti a rendszert, aminek eredményeképpen a teljesítménymérés formálissá, tartalom nélkülivé válik. Bebbington és munkatársai tanulmánya szerint az ESG- és a fenntarthatósági mutatók integrálása csak akkor válik értékteremtővé, ha nem kizárólag mérhető elemek, hanem koherens stratégiai és intézményi keretrendszer szerves részei (Bebbington et al., 2017). Ennek hiányában az ESG-indikátoroknak is csak látszattranszparencia, nem pedig valódi felelősségvállalás vagy irányítás lesz az eredményük. A vezetői műszerfalak hatékonyságának kulcsa nem a technikai megvalósításban, hanem abban rejlik, hogy a mérés mögötti célrendszer mennyire világos, intézményesen rögzített, és érdekhordozói konszenzus jellemzi-e. Ahhoz, hogy valóban támogassa a szervezet stratégiai irányítását, a számviteli kutatásnak nemcsak a metrikákkal, hanem értelmi és intézményi háttérbázisukkal is foglalkoznia kell.

---

<sup>11</sup> Daron Acemoglu, Simon Johnson és James A. Robinson a társadalmi intézmények létrejöttének, fejlődésének és a jólétre gyakorolt hatásának átfogó vizsgálatáért 2024-ben közgazdasági Nobel-díjat kapott.

#### 4. AZ ÉRDEKHORDOZÓK MEGVÁLASZTÁSA

Ego sum via, veritas et vita.

A számvitel elméleti és gyakorlati működésének megértéséhez alapvető fontosságú két fogalom, a shareholder és a stakeholder világos elhatárolása. A shareholderek a vállalat tulajdonosai, akik elsődlegesen pénzügyi megtérülésben érdekeltek. A klasszikus tulajdonosi értékmaximalizálás elve szerint a vállalat célja a részvényesi vagyon növelése (Danielson et al., 2024). A stakeholder szó ettől eltérően tágabb érintetti kört jelöl, amelynek tagjait érdekhordozóknak hívjuk, alkalmazottakról, ügyfelekről, beszállítókról, közösségekről, hivatalokról, valamint a szabályalkotóról van szó, sőt arról a természeti környezetről is, amire a vállalat működése kihat (DesJardine et al., 2023). A fenntartható vállalatirányítás elméleti kereteit ma már nem a két modell szembeállítás, hanem integrációja határozza meg, azaz a tulajdonosi értékteremtés az érdekhordozók figyelmen kívül hagyásával nem valósulhat meg (Danielson et al., 2024). A számviteli eszközök, különösen a vezetői műszerfalak kialakításakor ennek megfelelően mindkét elmélet logikáját érdemes érvényesíteni, vagyis a pénzügyi teljesítménymutatók mellett a társadalmi és a környezeti szempontokat is meg kell jeleníteni.

Hörisch, Schaltegger és Freeman (Hörisch et al., 2020) a fenntarthatósági számvitel és az érdekhordozói (stakeholder) elmélet integrálása céljából elméleti szintézist alkot, hogy a vállalati döntéshozatalt támogató, értékalapú számviteli kereteket megalapozza. Kiindulópontjuk az, hogy a fenntarthatósági számvitel gyakorlata sok esetben elszigetelten, a pénzügyi számviteltől és a stratégiai érdekhordozó-kezeléstől függetlenül működik, így nem képes a vállalati értékteremtést és elszámoltathatóságot hatékonyan előmozdítani. A tanulmány egyik központi tétele szerint a fenntarthatósági és a társadalmi jelentéseknek akkor van szervezeti relevanciájuk, ha nemcsak információt közvetítenek, hanem a vállalat számára releváns érdekcsoportok elvárásaira és az általuk fontosnak tartott értékekre is reflektálnak. A szerzők ennek érdekében olyan koncepcionális keretet javasolnak, amely az érdekhordozói és a fenntarthatósági szempontokat közös logika alapján integrálja. Ez a keret három kulcsfontosságú elemet hangsúlyoz:

- az érdekhordozó-specifikus jelentéskészítés,
- és az értékalapú mérés szükségességét,

- valamint az információknak a vállalatirányítási rendszerbe való intézményes és operatív beágyazását.

A tanulmány üzenete az, hogy a jelentéskészítés eszközjellegű szemléletén túl kell lépni, és a számviteli gyakorlat stratégiai, intézményes keretrendszerbe helyezendő. A fenntarthatósági számvitel a szerzők érvelése alapján akkor válik hatékony irányítási és kommunikációs eszközzé, ha képes a vállalat konkrét érdekhordozóira reflektálni, és ezáltal a társadalmi legitimációt, valamint az átlátható értékteremtést elősegíteni.

Mitchell, Agle és Wood (Mitchell et al., 1997) kidolgozta az érdekhordozók azonosításának és fontosságának elméletét, amely segít meghatározni, hogy a vállalati döntéshozatal során kik számítanak valóban az érdekhordozók közé. Ennek az elméletnek az alkalmazása lehetővé teszi a vállalatok számára, hogy azonosítsák és priorizálják azokat a csoportokat, amelyek érdekei a számviteli információk előállítása és közzététele során figyelembe veendőek. A szerzők három kulcsfontosságú attribútum:

- a hatalom (power),
- a legitimitás (legitimacy)
- és a sürgősség (urgency)

alapján keretrendszer megalkotását javasolják az érdekhordozók azonosítására és fontosságuk meghatározására. Ez a modell abban segít a menedzsereknek, hogy priorizálják az érdekhordozók igényeit, és közülük azoknak szenteljenek megfelelő figyelmet, akik és amelyek valóban számítanak a szervezet szempontjából.

Roberts és Mahoney cikkében (Roberts & Mahoney, 2004) azt állítja, hogy a számviteli érdekhordozók kutatásába célszerű és szükséges az üzleti etikai megfontolásokat beépíteni, továbbá hogy a számvitel tudományának van mit tanulnia az üzleti etika érdekhordozói megfontolásaiból.

Andon, Baxter és Chua szerint (Andon et al., 2015) a számvitelnek nemcsak a részvényesek, hanem az összes érdekhordozó számára hasznos információkat kell szolgáltatnia. Ez a megközelítés elősegíti a kritikai számviteli kutatások újjáéledését, amelyek célja a számvitel társadalmi szerepének és felelősségének mélyebb megértése. A szerzők azt vizsgálják, hogy a számviteli információk a gyakorlatban hogyan válnak hasznossá a különböző érdekhordozók számára. Rámutatnak arra, hogy a számvitel nem önmagában hasznos, hanem a gyakorlatban válik azzá, amikor a szakemberek különböző stratégiákat alkalmaznak annak érdekében, hogy az információk az érintettek számára

relevánsak és értelmezhetők legyenek. A tanulmány az etikai megfontolások fontosságát is hangsúlyozza, különösen a nagyobb átláthatóság lehetséges problémás következményeit illetően.

Guenther és munkatársai megvizsgálták (Guenther et al., 2016), hogy az érdekhordozók milyen mértékben befolyásolják a vállalatok szén-dioxid-kibocsátási jelentéseit, és azt állapították meg, hogy a relevanciájuk jelentős hatással van a vállalatok környezeti jelentéseinek tartalmára és részletességére. Miles a számviteli érdekhordozó-elmélet alkalmazását kutatta (Miles, 2019), és arra jutott, hogy az érdekhordozók bevonása növeli a jelentések hitelességét és relevanciáját, valamint elősegíti a vállalatok elszámoltathatóságát. Áttekintette, hogy az akadémiai számviteli irodalomban milyen mértékben alkalmazzák és fogadják el az érdekhordozó-elméletet. Kutatása arra az eredményre vezetett, hogy bár az elmélet befolyása növekszik, még mindig elmarad más üzleti diszciplínákétól. Ez részben a részvényesi primátus paradigmájának dominanciájával, valamint a számvitel episztemológiai struktúrájának és szociokulturális jellemzőinek eltéréseivel magyarázható. Hangsúlyozza, hogy a számvitel közvetlen hatással van az érdekhordozókra azáltal, hogy meghatározza, miként ismerik el, rögzítik és priorizálják az információs igényeiket. A számvitelnek véleménye szerint törekednie kell arra, hogy az érdekhordozók számára releváns módon számoljon be, és ezzel elősegítse az elméletnek a főáramba kerülését, valamint a számviteli információ hasznosságának növelését.

#### 4.1 Az érdekhordozók megválasztása mint az első számviteli értékelési döntés

Bosnyák János a számviteli értékelési eljárások vállalatokra gyakorolt hatásáról írta a doktori értekezését (Bosnyák, 2003). Dolgozatának célja annak feltárása, hogy a számviteli rendszer által kínált választási lehetőségek miként befolyásolják a vállalkozások beszámolóiban megjelenő vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetet, és hogy az ezek nyomán születő döntések milyen kapcsolatban állnak a vállalkozás közgazdasági értékének alakulásával. A kutatás első hipotézise szerint a számviteli értékelési eljárás-kombináció kialakításának hazai gyakorlatában szignifikánsan megjelenik a vállalkozás közgazdasági értékének befolyásolására irányuló törekvés. Ez arra utal, hogy a számviteli politika kialakítása a vállalkozás piaci megítélését,

finanszírozási lehetőségeit és tulajdonosi értékét befolyásoló stratégiai eszköz. Az empirikus vizsgálat eredményei megerősítették a hipotézist. A második hipotézis szerint a kisebb vállalkozások értékelési eljárás-kombinációjának kialakítását meghatározó szempontok lényegesen eltérnek a nagyobb vállalkozásokétól. Ez a különbség abból adódik, hogy a vállalatméret befolyásolja az információs igényeket, a szabályozottság szintjét, a külső kontroll mértékét és a gazdálkodási stratégiák komplexitását. Ez a hipotézis szintén beigazolódott. Az eltérő méretű vállalatok csakugyan más-más szempontokat érvényesítettek a számviteli döntéseik során. A harmadik hipotézis az volt, hogy a könyvvizsgálatra kötelezett kisebb vállalkozások számviteli politikája eltér azokétól, amelyekre ilyen kötelezettség nem vonatkozik. A vizsgálati eredmények megerősítették, hogy a könyvvizsgálat ténye önmagában is hatással van a számviteli eljárások kiválasztására; ez a hatás jelen esetben az volt, hogy a könyvvizsgált vállalkozások konzervatívabb, szabálykövetőbb megoldásokat választottak. A negyedik, az ötödik és a hatodik hipotézis már nem általános gyakorlati különbségekre, hanem konkrét vállalati jellemzők és a számviteli stratégia közötti összefüggésekre vonatkozott. A negyedik szerint az eladósodott nagyvállalatok nagyobb valószínűséggel alkalmaznak jövedelemnövelő számviteli stratégiákat. Az ötödik alapján azok a nagyvállalatok, amelyek jelentős adókedvezményt kapnak, szintén hajlamosabbak a jövedelem növelését célzó számviteli megoldások választására. Az elemzések azt mutatták, hogy az adóoptimalizálási lehetőségek és a számviteli politika között valóban kimutatható kapcsolat. A hatodik hipotézis a vezetői érdekeltségi rendszerek hatásának járt utána. Bosnyák szerint azok a vállalatok, amelyeknél a menedzsmentet jövedelemtől függően ösztönzik, nagyobb valószínűséggel választanak jövedelemnövelő számviteli stratégiát. Az elemzés igazolta, hogy a számviteli jövedelmekhez kötött vezetői javadalmazás ösztönzi az eredmény „kozmetikázását”.

Bosnyák értekezése szerint a számviteli döntések mögött nemcsak technikai megfontolások, hanem gazdasági és stratégiai törekvések is meghúzódnak. A vállalatok közgazdasági céljaik érvényesítésére használják a számvitel eszközeit, jelen esetben a jövedelmet és a vagyont befolyásoló értékelési lehetőségeket, legyen szó akár finanszírozásról, akár adóoptimalizálásról vagy a menedzsment ösztönzéséről.

## 4.2 A koalíciós elmélet

A koalíciós elmélet az érdekhordozók teljes körű figyelembevételét képviseli. Azt állítja, hogy a vállalkozások működése nem egyetlen szereplő érdekeinek érvényesítésén, hanem különböző érdekhordozók (stakeholderek) együttműködésén, „koalícióján” alapul. Ezek közül

- a tulajdonosok,
- a hitelezők,
- a menedzsment,
- az alkalmazottak,
- a szállítók,
- a vevők
- és az állami szervek a legjelentősebbek.

Bosnyák János ismerteti a koalíciós elméletről alkotott álláspontját (Bosnyák, 2003), amely szerint az eltérő érdekek összehangolására van szükség, mivel minden szereplő más-más információra tart igényt a vállalkozás vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetéről. Ez az információs pluralizmus az oka annak, hogy a számviteli rendszernek olyan struktúrát kell kialakítania, amely többféle nézőpont összehangolására képes. A számvitel ebben a kontextusban nemcsak technikai adatgyűjtő és -szolgáltató rendszer, hanem

- filozófiai szinten is információsztetizáló eszköz,
- amely integrálja a különböző nézőpontokból levezetett információs igényeket,
- és ennek megfelelően strukturálja a gazdasági valóságot.

A magyar számviteli rendszer a „megbízható és valós összkép” filozófiájára épül, amely lényegében kompromisszumos álláspont. A koalíciós elmélet alapján ez a kompromisszum nem véletlenszerű, az érdekkordináció eredményeként jön létre. Ezért a beszámoló struktúráját úgy kell kialakítani, hogy ne csak a mérlegből és az eredménykimutatásból álljon, hanem például a kiegészítő melléklet is szerepet kapjon a különböző információs szükségletek kielégítésében.

Lakatos László Péter PhD-értekezése szerint (Lakatos, 2009) a koalíciós elmélet új értelmezési keretet ad a számviteli beszámolók céljának és felépítésének. A tulajdonosi

elmélettől eltérően nem egyetlen érdekcsoport kiszolgálására, hanem többes célrendszer megvalósítására alkalmas eszközként tekint rájuk. A számviteli beszámoló mint a számviteli munka végterméke ennek megfelelően nem parciális, azaz nem elégítheti ki csak egyetlen szereplő (pl. a tulajdonos) információs igényeit, hanem általános célú jelentésnek kell lennie. A koalíciós elmélet nyílt rendszerként kezeli a vállalkozást, amely különféle érdekcsoportoknak próbál megfelelni, és az információk biztosításával segíti elő a koordinációjukat. E felfogás szerint a számviteli szabályozás és a beszámolási rendszer akkor tölti be a szerepét adekvát módon, ha képes egyszerre több szempontot figyelembe venni. A számvitel ebben az elméleti keretben nemcsak technikai adatkezelés, hanem a gazdasági valóság többoldalú leképezése is, amely magában hordozza az érdekegyeztetés és a döntéstámogatás lehetőségét. A beszámoló szerkezete, tartalma és formája ennek megfelelően olyan kompromisszum eredménye, amely igyekszik integrálni a különböző érdekcsoportok igényeit. A számvitelnek a retrospektív adatfeldolgozáson túl a vállalati és a gazdasági környezet alakításában is szerepe van. Lakatos hangsúlyozza, hogy a koalíciós elmélet szemlélete releváns válasz a globalizált, komplex gazdasági környezet kihívásaira, amelyben a döntéshozók és az érdekhordozók köre kiszélesedett. A számviteli rendszernek ehhez kell igazodnia.

Lakatos egy másik tanulmánya (Lakatos, 2013) a számviteli érdekhordozói elméletek fejlődésével foglalkozik, különös tekintettel arra, hogy a klasszikus modellektől a modern koalíciós vállalatfelfogásig miként alakult át a pénzügyi beszámolás címzettjeinek köre. Úgy véli, hogy a korábbi, úgynevezett parciális elméletek – mint a tulajdonosi, az egység- vagy a menedzsmentelmélet – egy-egy szereplő érdekeinek kiszolgálására törekedtek. A koalíciós elmélet ezzel szemben abból indul ki, hogy a vállalkozások több érdekcsoport együttműködésére épülnek, amelyek információigénye különböző, sőt gyakran ellentétes. Ez a pluralizmus új kihívások elé állítja a számvitelt és a szabályozást. A tanulmány rámutat, hogy a különböző érdekek összehangolása független, legitim szabályozót tesz szükségessé, amely arról dönt, hogy mely adatigényeket tekint méltányolhatónak, és azokat hogyan kell kielégíteni. A szabályozó nemcsak technikai normák megalkotója, hanem értékválasztásokat is közvetít. A piacgazdaságban, ahol a vállalatokat számos, egymással versengő érdek veszi körül, koalíciós szemlélettel lehet boldogulni.

A tanulmány szerint a számvitel nem lehet semleges vagy mindenki számára egyformán hasznos. A beszámolók mindig valamilyen érdek alapján szerveződnek, és az, hogy ki tekinthető a címzettjüknek, alapvetően meghatározza a számviteli szabályok kialakítását.

A koalíciós elmélet azonban csak addig érvényes, amíg a konfliktusok valóban elevenek. Ha a szereplők érdekei összeérnek vagy egyetlen csoport dominál, a szabályozás szükségessége csökkenhet. A tanulmány szerint ezért ahhoz, hogy a számvitel a gazdasági döntéshozatal során legitim és hasznos maradjon, elengedhetetlen a folyamatos érdekelemzés.

#### 4.3 A megbízható és valós összkép

A 2000. évi C. törvény a számvitelről preambuluma két tartalmi mondatot tartalmaz. A második így hangzik:

*„E törvény olyan számviteli szabályokat rögzít, amelyek összhangban állnak az Európai Közösségnek e jogterületre vonatkozó irányelveivel, figyelemmel vannak a nemzetközi számviteli elvekre, és amelyek alapján megbízható és valós összképet biztosító tájékoztatás nyújtható e törvény hatálya alá tartozók jövedelemtermelő képességéről, vagyonáról, vagyonának alakulásáról, pénzügyi helyzetéről és jövőbeli terveiről.”*

Ez a mondat kijelöli a törvény célját, ami a vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetről való kép alkotása, és megjelöli a képalkotás minőségi kritériumát is, vagyis felteszi a képalkotó eszközre a megbízható- és valós-kép-filtert. Minthogy a mondat az Európai Közösség irányelveit is megemlíti, fontos megjegyezni, hogy a „true and fair picture” angol számviteli kifejezés nem hordozza azt az értelmi és etikai kettősséget, amely a magyar nyelvben a valódi és az igaz megkülönböztetéséből fakad. A magyarban, különösen József Attila híres sora, „az igazat mondd, ne csak a valódit” alapján a valódi a pusztá tényre, a felszíni valóságra utal, míg az igaz mélyebb, erkölcsi vagy lényegi megfelelést fejez ki. A számvitel „megbízható és valós összkép” fogalma technikai és szakmai megfelelési minimumot jelöl meg, amely az angol „true and fair” hagyományát követi. Az angolban a true ebben az összefüggésben megfelelést, igazságot jelent. Érdemes megvizsgálni, hogy az igazság és a valóság fogalmának értelmezése milyen filozófiai hagyományokra támaszkodik. Ezt a kérdéskört a transzcendentálékkal kapcsolatban tárgyalom.

A filozófiában a transzcendentálék:

- az egy (unum),
- a jó (bonum),
- az igaz (verum)
- és a szép (pulchrum)

olyan alapvető tulajdonságok, amelyek minden létezőre vonatkoznak. Különösen a középkori skolasztikus filozófiában kaptak hangsúlyt. Aquinói Szent Tamás szerint valamilyen módon minden létező igaz, jó és szép, és e tulajdonságok végső forrása az Isten. Az igazság a létező és az értelem megfelelése (*adequatio rei et intellectus*), ami az ontológiai és a logikai igazság egységét fejezi ki (Aertsen, 1992). A számvitelben a pénzügyi beszámolók megbízhatóságát és valósághűségét hivatott biztosítani a „true and fair view” (TFV) elve. Ez nemcsak technikai követelmény, hanem filozófiai alapokon nyugszik. A TFV-elv célja az, hogy a pénzügyi kimutatások hűen, saját értelmezésében a transzcendentálékkal összhangban a gazdasági valóságot tükrözzék. Egan és Xut (Egan & Yanxi Xu, 2020) az érdekli, hogy a pénzügyi beszámolók készítése során hogyan értelmezik és alkalmazzák a „true and fair view” elvét a menedzserek, az auditbizottsági tagok és a külső könyvvizsgálók. A kutatás kvalitatív esettanulmányokon alapul, amelyekhez interjúkat készítettek a fenti szereplőkkel. Az interjúalanyok egyöntetűen fontosnak tartották a TFV koncepcióját, mivel úgy tapasztalták, hogy elősegíti a pénzügyi jelentések mögötti gazdasági tartalomról szóló mélyebb gondolkodást és vitát. A menedzserek és az auditbizottsági tagok gyakran úgy vélték, hogy a számviteli standardok betartása általában elegendő a TFV eléréséhez, de bizonyos esetekben olyan további információk közzétételére is szükség lehet, amelyek túlmutatnak a standardok előírásain. Ezekben az esetekben olyan kiegészítő közlések beillesztését javasolták, amelyek jobban tükrözik a vállalat gazdasági valóságát. A külső könyvvizsgálók óvatosabbak voltak az ilyen kiegészítéseket illetően, különösen akkor, ha nem illeszkedtek szorosan a számviteli standardokhoz. Ez a megközelítésbeli különbség feszültséget okozott a felek között, és arra mutatott rá, hogy a TFV értelmezése nem mindig problémamentes. A tanulmány egyik fő megállapítása az, hogy a TFV nemcsak jogi vagy technikai követelmény, hanem olyan eszköz is, amely a beszámolók minőségének javítását és a gazdasági valóság pontosabb bemutatását segíti elő.

A TFV-elv értelmezése során különböző filozófiai igazságelméletek is szóba kerülnek. A megfelelési (korrespondencia-) elmélet szerint az igazság a valósággal való egyezést

jelenti. Ez az elmélet jól illeszkedik a számvitel céljához, amely a gazdasági események hű bemutatását tűzi ki célul. A koherenciaelmélet, amely az állítások közötti belső összhangot hangsúlyozza, szintén releváns, különösen a számviteli standardok és elvek alkalmazása során (Kirk, 2006). A TFV-elvre vonatkozóan gyakran felmerül a kérdés, hogy a gazdasági valóságot lehetséges-e objektíven bemutatni. A számviteli döntések gyakran – például az eszközök értékelése vagy a jövőbeni cash flow-k becslése során – szubjektív megítélésen alapulnak. Ez a szubjektivitás az igazság filozófiai értelmezése szempontjából is kihívást jelent (Kirk, 2006).

A TFV-elv alkalmazása során a számviteli szakembereknek egyes kutatók szerint nemcsak technikai szabályokat, hanem etikai és filozófiai megfontolásokat is figyelembe kell venniük. A számviteli igazságosság nemcsak a szabályok betartását, hanem a gazdasági valóság hű bemutatását is jelenti (Ferguson et al., 2009). A tanulmány rámutat arra, hogy ezek a stratégiák a számvitel ideológiai természetének elfedéséhez járulnak hozzá és a fennálló gazdasági és társadalmi struktúrákat erősítik meg. A szerzők a kritikai gondolkodás fontosságát hangsúlyozzák a számvitel oktatásában, hogy a hallgatók képesek legyenek felismerni és megkérdőjelezni az implicit ideológiai üzeneteket. Hamilton és szerzőtársa szerint a TFV olyan szubjektív konstrukció (Hamilton & Ó hÓgartaigh, 2009), amelyet a számviteli és a könyvvizsgálati gyakorlatban részt vevő „bennszülött virtuózok” alakítanak ki, akik ösztönösen érzik „a játék szabályait”. Ez a habitus – a belsővé tett gyakorlatok és értékek rendszere – határozza meg, hogyan értelmezik és alkalmazzák a TFV-t a szakemberek. A nyelv ebben a kontextusban nemcsak leírja, hanem fenn is tartja és meg is erősíti a társadalmi struktúrákat, de maga is a gyakorlat rutinjai által formálódik. A szerzők szerint amikor a könyvvizsgálók kijelentik, hogy a beszámoló megbízható és valós összképet ad, azon felül, hogy a kimutatások hitelességét támasztják alá, a számviteli szakma hatalmi viszonyait és hierarchikus működését is erősítik vele.

## 5. A SZÁMVITEL AZ EMBER SZOLGÁLATÁBAN

A számvitel hosszú ideje a gazdasági folyamatok nyelveként működik, azaz

- rögzít,
- értékkel,
- rendszerez
- és kimutat.

Az előző fejezetekben arra kerestem választ, hogy a beszámolók szűrőjén keresztül miként érzékeljük, közvetítjük és értelmezzük a gazdasági valóságot, és hogy a számviteli információba vetett bizalom miként alakul ki. Azt a kérdést is érdemes feltenni, hogy a számvitel milyen módon szolgálja az embert, a közösséget, a társadalmat. Nemcsak mér, hanem hat is, figyel és formálja a döntéseket, a közpolitikát, a piaci viselkedést, de közben láthatatlan marad. Egyetértek azzal a tudományos vélekedéssel, hogy a számvitelnek a kapitalizmusbeli szerepe kettős. Egyrészt leképezés, másrészt formálás, és ez utóbbi által értékrend-közvetítés. A kérdés nem az, hogy van-e köze a társadalmi és az ökológiai problémákhoz, hanem az, hogyan, milyen felelősségtudattal viszonyul hozzájuk. Úgy vélem, hogy a számviteli rendszer működéséből fakadó hatások képesek erősíteni vagy tompítani olyan társadalmi jelenségeket, mint a jövedelmi különbségek újratermelődése és a környezeti károk elfedése. A két téma látszólag távol esik a számviteli szabályozás hagyományos felfogásától, valójában azonban annak a kérdéskörnek a középpontjában állnak, amelyet a számvitel társadalmi felelősségeként ragadhatunk meg. Kutatói álláspontom szerint a gazdaságnak az emberi kiteljesedést kell szolgálnia, amiből egyenesen következik, hogy elsősorban a számvitelnek is az embert kell szolgálnia, és csak másodsorban a profitot. A beszámoló fő érdekhordozói – a vizsgált két területre globálisan meghatározó hatást gyakorló gazdálkodók esetében – nemcsak a profitérdekelt szereplők. Megítélésem szerint az emberi kiteljesedés szolgáltatának legjelentősebb globális társadalmi korlátait egyrészt a környezeti pusztulás, másrészt a rendkívüli jövedelmi egyenlőtlenségek erősödése jelenti. A következő fejezetben a számvitel e két legfontosabb területre gyakorolt befolyásoló szerepét veszem górcső alá.

- Az első alfejezetben a jövedelmi egyenlőtlenségeket helyezem fókuszba. Azt elemzem, hogy a beszámolási és nyilvántartási rendszerek hogyan hatnak a gazdasági javak eloszlására, milyen szerepet játszanak az újraelosztásban, és milyen módon lehetnek eszközei vagy akadályai a társadalmi igazságosság erősítésének.
- A második alfejezetben a környezetszennyezés kérdését tekintem át abból a szempontból, hogy a számvitel miként képes érzékelhetővé tenni a természeti károkat, majd járulhat hozzá az átláthatóbb, felelősebb környezeti elszámoláshoz.

### 5.1 A jövedelmi egyenlőtlenségek láthatatlansága a beszámolóban

A Gini-index a jövedelmi egyenlőtlenségek egyik legelterjedtebb mérőszáma, amely kvantitatív módon fejezi ki a jövedelmek eloszlásának egyenlőtlenségét. Alkalmazása lehetőséget biztosít a jövedelmek különböző társadalmi csoportok közötti eloszlásának elemzésére, valamint az időbeli és a területi összehasonlításra (Lokshin & Ravallion, 2000). Az egyenlőtlenség mérésében alkalmazott különböző mutatók érzékenyek az adatok forrására és feldolgozására.

Hardy szerzőtársaival készített tanulmánya (Hardy et al., 2024) átfogó elemzése az Egyesült Államok jövedelmi egyenlőtlenségeinek 1975 és 2022 közötti alakulásának. Az USA Gini-indexe ebben az időszakban jelentős növekedést mutatott, ami a jövedelmi egyenlőtlenségek fokozódását jelzi. A tanulmány különös figyelmet fordít a munkaerőpiaci változásokra, a bérek és a keresetek alakulására, a házassági mintázatok változására, valamint az adó- és a transzferrendszer módosulásaira mint az egyenlőtlenségek növekedésének lehetséges okaira. A Fiscal Studies című folyóiratban megjelent tanulmány (Blömer et al., 2024) a német munkaerőpiac és a jövedelmi egyenlőtlenségek 1983 és 2020 közötti változásait vizsgálta. Megállapítása szerint a női munkavállalás gyakoribbá válása és a strukturális változások jelentős szerepet játszottak az egyenlőtlenségek alakulásában. A jövedelmi különbségek különösen a 2000-es évek elején nőttek, majd 2005 után stabilizálódtak. Az egyenlőtlenség az erősödő migráció és az asszortatív<sup>12</sup> párválasztás ellenére sem nőtt tovább. A szerzők a munkaerőpiaci

---

<sup>12</sup> Assortative mating: azt jelenti, hogy az emberek hajlamosak magukhoz hasonló iskolázottságú, társadalmi státuszú vagy jövedelmű partnert választani.

integráció és a társadalmi változások pozitív hatásainak tulajdonítják ezt. A *Proceedings of the National Academy of Sciences* című folyóiratban megjelent tanulmány (Xie & Zhou, 2014) szerint Kínában az elmúlt évtizedekben jelentősen nőttek a jövedelmi egyenlőtlenségek: a Gini-együttható 0,30-ról 0,55-re emelkedett 1980 és 2012 között. Ez a növekedés főként a város és a vidék közötti jövedelmi különbségeknek, valamint a regionális gazdasági egyenlőtlenségeknek tulajdonítható. A kutatás összehasonlította a kínai és az amerikai jövedelmi egyenlőtlenségeket. Eszerint míg az Egyesült Államokban elsősorban egyéni és családi tényezőkből erednek, Kínában a strukturális okok, például a regionális, továbbá a város és a vidék közötti különbségek dominálnak. A szerzők hangsúlyozzák, hogy a kínai jövedelmi egyenlőtlenségek csökkentéséhez elengedhetetlen a különbségek mérséklése.

Magyarországon különböző időszakokra és tényezőkre fókuszálva számos tudományos kutatás vizsgálta a jövedelmi egyenlőtlenségek alakulását. A 2007 és 2021 közötti időszakban a tőkejövedelmek szerepe jelentősen megnőtt, ezek koncentrációja érdemben hozzájárult a Gini-index emelkedéséhez – a tőkejövedelmek 74 százalékát a felső egy százalék birtokolta (Krekó & Tóth, 2024). Egy másik tanulmány a rendszerváltás utáni évek jövedelmi mobilitására és egyenlőtlenségére koncentrált. E szerint a Gini-index a kilencvenes évek közepén előbb csökkent, majd ismét emelkedni kezdett. A 2008-as pénzügyi válság idején az egészségügyi ellátás igénybevételében is eltérő trendek jelentek meg, amelyekben a társadalmi és jövedelmi különbségek is szerepet játszottak (Obrizan, 2019). A vizsgálat rámutatott, hogy az ellátás használata nem egységesen változott, hanem különböző társadalmi csoportok között eltérő mintázatok alakultak ki. A magasabb jövedelmű és kedvezőbb helyzetű csoportok jellemzően nagyobb mértékben vették igénybe az egészségügyi szolgáltatásokat. Ezzel szemben az alacsonyabb jövedelműek esetében a hozzáférés korlátozottabb maradt. Az eredmények arra utalnak, hogy a társadalmi különbségek jelentős szerepet játszanak az egészségügyi egyenlőtlenségek fennmaradásában is.

A National Bureau of Economic Research által kiadott tanulmányban (Piketty & Saez, 2001) Thomas Piketty és Emmanuel Saez új, homogén adatokat mutat be az Egyesült Államok 1913 és 1998 közötti jövedelmi egyenlőtlenségeiről. Egyéni adóbevallások alapján készített elemzésük szerint a legfelső jövedelmi csoportok részesedése a teljes jövedelemből U alakú mintázatot mutatott, az 1920-as években magas volt, a nagy gazdasági világválság és a második világháború idején jelentősen csökkent, majd az

1970-es évektől ismét emelkedni kezdett. A szerzők megállapítják, hogy a tőketulajdonosokat ért nagy sokkok tartós hatással voltak a legfelső jövedelmekre, és a progresszív adózás hozzájárult ahhoz, hogy a nagy vagyonok ne tudjanak teljesen helyreállni. Az 1970-es évektől azonban a jövedelmi egyenlőtlenségek ismét nőttek, amit részben a progresszív adózás csökkenő mértéke és a magas jövedelmű munkavállalók, például a felsővezetők jövedelmének növekedése okozott.

Az *A Theory of Military Dictatorships* című tanulmány (Acemoglu et al., 2010) azt vizsgálta, hogy az autoriter rezsimek miként használják a hadsereget hatalmuk fenntartására, és ez miként vezethet katonai diktatúrák kialakulásához. A szerzők elmélete szerint az elit dönthet úgy, hogy erős hadsereget épít ki, és annak érdekében, hogy a rezsim hűséges kiszolgálója legyen, engedményeket tesz neki. A tanulmány leszögezi, hogy a jövedelmi egyenlőtlenség és a természeti erőforrások jelenléte növeli a katonai diktatúrák kialakulásának valószínűségét, és arra is rámutat, hogy a hadsereg nemzetvédelmi szerepének újradefiniálása az átmeneti időszakokban szilárdabbá teheti a demokráciát.

Cobham és Summer (Cobham & Sumner, 2013) a jövedelmi egyenlőtlenség mérésének alternatíváját, a Palma-mutatót vizsgálta, amely a legfelső tíz százalék és az alsó negyven százalék jövedelmi részesedésének arányát méri. Megállapítják, hogy a jövedelmi eloszlás középső ötven százalékának részesedése viszonylag stabil, így az egyenlőtlenségek főként a széleken jelentkeznek. A tanulmány szerint a Palma-mutató intuitívabb és politikai szempontból hasznosabb, mint a hagyományos Gini-együttható, mivel közvetlenebbül tükrözi a jövedelmi egyenlőtlenségek alakulását.

A Dale Tweedie és James Hazelton által írt, *Economic Inequality: Problems and Perspectives for Interdisciplinary Accounting Research* című tanulmány (Tweedie & Hazelton, 2019) arra ösztönzi a számvitel kutatóit, hogy alaposan tanulmányozzák a gazdasági egyenlőtlenségeket és a számviteli gyakorlattal való kapcsolatukat. A szerzők négy kutatási perspektívát: a kritikai marxista vagy posztmarxista megközelítés, a számviteli etika, az érdekképviselő és a nyilvánosságra hozatal tanulmányozását javasolják. Hangsúlyozzák, hogy a számvitel kulcsszerepet játszik az egyenlőtlenségek mérésében, jelentésében és a velük kapcsolatos politikák kialakításában. A tanulmány szerint a számviteli kutatásnak aktívabb szerepet kell vállalnia a gazdasági egyenlőtlenségek kezelésében és a társadalmi igazságosság előmozdításában.

Akisik és Gal tanulmányának az a témája (Akisik & Gal, 2023), hogy az IFRS-ek bevezetése és a pénzügyi fejlettség miként hatott a jövedelmi egyenlőtlenségekre 1998 és 2018 között. Kimutatják, hogy az IFRS-ek a pénzügyi rendszer fejlődése révén közvetetten csökkentik az egyenlőtlenségeket. Az IFRS-eknek közvetlen, a pénzügyi fejlettségből következőkön túlmutató hatásuk is van a jövedelmi eloszlásra. A kutatás új perspektívát kínál a számviteli standardok társadalmi-gazdasági következményeinek megértéséhez. Eredményei a szabályozásra és az igazságosabb jövedelemelosztás előmozdítására kihatóan fontosak lehetnek a gazdaságpolitikai döntéshozók számára.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

| Szerző                    | Fókusz                                                             | Módszer                                       | Lényegi megállapítás                                                                                              |
|---------------------------|--------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Piketty & Saez (2001)     | A jövedelmi egyenlőtlenségek alakulása 1913–1998 között az USA-ban | Az adóbevallások történeti elemzése           | A jövedelmi egyenlőtlenségek Ualaku mintázatát mutattak, az 1970-es évektől átmeneti csökkenés után ismét nőttek. |
| Acemoglu et al. (2010)    | A katonai diktatúrák és a jövedelmi egyenlőtlenségek kapcsolata    | Elméleti modell                               | Az egyenlőtlenségek és az erőforrások jelenléte növeli a diktatúrák esélyét, a hadsereg szerepe kritikus.         |
| Cobham & Sumner (2013)    | Alternatív jövedelemegyenlőtlenségi mutató bemutatása              | A Palma-mutató elemzése                       | A jövedelmi különbségek főként a legfelső és a legalsó rétegek között jelentkeznek.                               |
| Tweedie & Hazelton (2019) | A számvitel szerepe a gazdasági egyenlőtlenségek kezelésében       | Interdiszciplináris áttekintés                | A számvitel hat az egyenlőtlenségek mérésére, etikai és érdekképviselői szerepe is van.                           |
| Akisik & Gal (2023)       | Az IFRS és a pénzügyi fejlettség hatása az egyenlőtlenségekre      | 1998–2018 közötti adatok empirikus vizsgálata | Az IFRS közvetetten és közvetlenül is csökkentheti a jövedelmi egyenlőtlenségeket                                 |

4. TÁBLÁZAT: A JÖVEDELMI EGYENLŐTLENSÉGEK ALAKULÁSÁNAK ÉS SZÁMVITELI ÖSSZEFÜGGÉSEINEK VIZSGÁLATA ELMÉLETI ÉS EMPIRIKUS MEGKÖZELÍTÉSEK ALAPJÁN. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A jövedelmi egyenlőtlenségek elemzése rámutatott arra, hogy a társadalmi különbségek nemcsak gazdasági jelenségek, hanem intézményesült folyamatok eredményei is, amelyekhez a számvitel akár közvetlenül, a standardok kialakítása, akár közvetve, a transzparencia vagy a hitelesség befolyásolása révén szorosan kapcsolódik. Az előző fejezetek elméleti és módszertani alapjai lehetővé tették, hogy az egyenlőtlenség

jelenségére az adatokon túl értelmezési keretek tanulmányozásával is rátekinthessünk. A következő alfejezetben ezt a gondolatmenetet folytatva arra keresek választ, hogy a környezeti terhelés és a fenntarthatóság kérdése miként függ össze a számviteli rendszer működésével, és hogy a természetért viselt felelősség miként válhat számszerűen is értelmezhetővé.

## 5.2 A környezetszennyezés érzékelhetetlensége a beszámolóban

A számvitel hagyományos rendeltetése szerint olyan módon rögzíti és közvetíti a gazdasági eseményeket, hogy döntéseket lehessen rájuk alapozni. A korábbi fejezetekben amellet érveltem, hogy ez a közvetítés nem semleges, hanem képekben történik, amelyek társadalmi értelmezésekhez, hatalmi viszonyokhoz és szimbolikus struktúrákhoz kötődnek. Ha a számvitel valóban az embert szolgálja, akkor érzékenynek kell lennie azokra a jelenségekre, amelyek a pénzügyi értelemben vett képalkotásból kimaradnak. A kimondatlan, láthatatlan vagy háttérbe szorított hatások, különösen a környezeti terhelés etikai kihívás is. A következőkben azt vizsgálom, hogy a környezetszennyezés a beszámolóban miként válik érzékelhetetlenné, és ezáltal hogyan szorul háttérbe az a kérdés, hogy a képalkotás kiért és miért történik.

Vegyük az egyik elemi erőforrást, a vizet. Az óceánoknak kiemelkedő szerepük van a Föld légköri oxigénkészletének fenntartásában. A fitoplankton fotoszintetikus tevékenysége becslések szerint a globális oxigéntermelés ötven-nyolcvan százalékáért felelős (Mondal et al., 2022). Ez a mikroorganizmusokból álló óceáni közösség – amelynek egyaránt tagjai cianobaktériumok, algák és planktonok – képes arra, hogy az oxigént a vízi környezetbe, majd a légkörbe juttassa. Petrovskii kutatócsoportja szerint az atmoszférikus oxigénnek akár hetven százaléka is az óceánból származik, így az ezekben az élő rendszerekben bekövetkező változások az egész bolygóra következményekkel járhatnak (Petrovskii et al., 2017). Mindkét tanulmány rámutat arra, hogy az óceáni ökoszisztémák biológiai folyamatai, különösen a fitoplankton-dinamika szoros összefüggésben áll a globális oxigénellátással és a klímaváltozás hatásaival. A rendszerek megértése és védelme ebből következően nemcsak ökológiai, hanem létfontosságú társadalmi-gazdasági kérdés is. Ez már önmagában is alapja annak a felismerésnek, hogy a világgazdaság kulcsfontosságú természeti tőkét használ, amelyet a számvitelnek is

mérnie kell. A geológiai, úgynevezett sötéttoxigén-források feltárása – a mélytengeri polimetálos ásványok elektromos reakciók révén napfény híján is oxigént generálnak – új korszakot nyitott a természet oxigénkörforgásának értelmezésében. A Nature Geoscience-ben közzétett vizsgálatok szerint (Sweetman et al., 2024) a tengerfenéki rudak elektrokémiai aktivitása révén napfény nélkül, akár több ezer méteres mélységben is oxigénképződés mehet végbe. Ezt a felismerést igazolja az a komplex modell is, amely a fitoplankton fotoszintézisét kiegészítő tényezőként már a mélytengeri oxigénforrásokkal is számol (Mondal et al., 2022). Laboratóriumi és in situ<sup>13</sup> mérések egyaránt igazolják, hogy a sötét oxigén koncentrációja pár nap alatt akár háromszorosára nőhet a mély vízben, ami új szempontokat vet fel a természeti tőke ökológiai értékelése szempontjából. Az óceánok oxigénhiányos zónái, az OMZ térfogati növekedése egyre súlyosabb probléma. Ennek az éghajlatváltozás, a túlhalászás és a vízmelegedés (Wishner et al., 2018) az oka. Komoly veszélyt jelent a tengeri biomassza, a halászat és a tengeri élőlények struktúrájára, és már most is jelentős a gazdasági hatása, de a vállalatok környezeti kockázatainak és költségeinek felmérésében továbbra is alábecsült tényező.

A számvitelnek a fenntartható gazdaság megvalósításához túl kell lépnie a hagyományos pénzügyi mérőszámokon. Az Environmental Profit & Loss (EP&L) kimutatások például már most is képesek monetizálni a vízhasználat, a légszennyezés és a biológiai sokféleség csökkenésének súlyát (Arena et al., 2015). Egyes virágzó cégek, mint a Puma és a Kering már integrálták a beszámolóikba a környezeti externalitásaikat, mert rájöttek, hogy hosszú távon ebben érdekeltek. Magyarországon és a nemzetközi szintén 2022 óta egyaránt meredeken nőtt az environmental accounting, azaz a környezeti számviteli kutatások száma, amelyek a környezeti auditok, az integrált fenntarthatósági pénzügyi jelentések és a természeti tőkék oltalmának fontosságát hangsúlyozzák (Sundarassen et al., 2024). A vállalati fenntarthatósági számvitel és a fenntarthatósági irányítás hatásaival számtalan elemzés foglalkozik. Egy 2022-es tanulmány az indiai tőzsdén jegyzett cégek környezeti költségeinek és profitabilitásának vizsgálatával kimutatta, hogy a környezeti számvitel jelentősen hozzájárul a ROCE, a ROA és a ROI növekedéséhez (Nandini et al., 2022). A karbonsemlegességi pályák tervezéséhez készült arXiv-cikk<sup>14</sup> (de Bortoli et al.,

---

<sup>13</sup> azaz a helyszínen elvégzett

<sup>14</sup> Az arXiv nyílt hozzáférésű tudományos preprintadatbázis, amelyet a Cornell Egyetem működtet. A kutatók lektorálás előtti tudományos kéziratokat töltenek fel rá, így a cikkek tartalma szakmailag releváns, noha még nem estek át lektorálási folyamaton.

2025) MRNC, azaz Measure-Reduce-Neutralize-Control<sup>15</sup> keretrendszer javasol, amely 24 számviteli kihívást azonosít, és ipari ökológiai módszereket (LCA, EEIO) ajánl megoldásként. A pénzügyi, szén- és biodiverzitás-lábnymot integráló számvitel<sup>16</sup> új szemléletet hoz, amely nem csak a CO<sub>2</sub>-lábnymot, hanem a biológiai diverzitás értékének pénzügyi kimutatását is lehetővé teszi. Egy finn egyetemi kísérlet szerint ez a szemlélet jelentősen hat a szervezet értékére (Geneidy et al., 2023). Az ISO 14051 szabvány szerinti anyagáram<sup>17</sup>-költségszámítás (MFCA, Material Flow Cost Accounting) a környezeti számvitel lehetséges módszerei közé tartozik. Ez a termelési folyamatok során keletkező anyag- és energiaáramokat követi nyomon, és számszerűsíti a költségeiket. Az MFCA célja az, hogy a környezeti költségek integrálásával elősegítse a hulladék és a szennyezés csökkentését, és javítsa a vállalati erőforrás-hatékonyságot. A módszer nemzetközi elismertsége az ISO 14051 szabvány 2011-es bevezetése óta egyre növekszik (ISO 14051:2011; Lomas & Giampietro, 2017).

A fenntarthatósági szempontok egyre inkább megjelennek a vállalati döntéshozatal horizontján, és ehhez kapcsolódóan a számvittel szemben is megfogalmazódik az elvárás, hogy támogassa a környezeti hatások átláthatóbb bemutatását. A számvitel eszköztára jelenleg nem vagy főként csak közvetett módon képes e hatások megragadására. Az olyan jelenségek, mint az ökoszisztéma pusztulása, az oxigénellátás vagy a biodiverzitás változásai nem a hagyományos (pénzügyi) számvitel közvetlen mérési tárgyai, hanem csak kiterjesztett jelentési keretben (pl. fenntarthatósági, integrált vagy természetitőke-elszámolási megközelítésben) értelmezhetők. A számvitel szerepe ebben az összefüggésben inkább abban ragadható meg, hogy kapcsolódási pontot teremt a környezeti hatások és a gazdasági döntések között, továbbá hozzájárul a strukturált, döntéstámogató kommunikációjukhoz, például úgy, hogy az összefoglalóan környezeti hatásoknak nevezett fentieket a kiegészítő mellékletben kötelezően bemutatandóként szabályozza, ám nem módszertani feladata a természeti folyamatokat önállóan és teljes körűen számszerűsíteni. Ez a széles látószögű beszámolás átfogó képpel segíti a részvényeseket, a hitelezőket és a szabályozót, amely a hosszú távon életképes stratégia alapja. A cégek működése, foglalkozzanak akár mélytengeri bányászattal, akár halászással, közvetlen hatással van az óceáni szén- és oxigénkörforgásra, és ezáltal

---

<sup>15</sup> Mérés – csökkentés – semlegesítés – ellenőrzés

<sup>16</sup> Integrated financial, carbon and biodiversity footprint accounting

<sup>17</sup> Az energiaáram a vállalat működéséhez felhasznált energia (pl. villamos energia, hő, gáz) rendszerbeli mozgásának, hasznosulásának és veszteségeinek mérlege.

például a fitoplanktonokra meg a sötét oxigén termelésére. Amikor egy vállalat mélytengeri ásványokat bányászik, a tevékenységéhez kötődő környezeti költségét, vagyis a természetes oxigéntermelés csökkenését, az élővilág sérülését és a vízoszlop átrendeződését is figyelembe kell venni. Ezeknek mérhető és riportálható elemeinek kell lenniük a vállalati beszámolónak. Egyre több cég ismeri fel, hogy ha transzparenssé nyilvánosságra hozza működésének környezeti hatását, mint például árbevétel-arányos vízfelhasználásának, óceánokra gyakorolt hatásának vagy karbon- és biodiverzitáslábnymának adatait, hosszú távon hatékonyabb és jobb társadalmi támogatottságú lesz. Ez különösen igaz a világ legnagyobb vállalataira, amelyek méreteik miatt aránytalanul nagy hatással vannak az óceánokra, és az általuk jelentett környezeti terheket csak átfogó számviteli eszközökkel, például EP&L-lel vagy természetitőke-számlákkal lehet megragadni.

A számvitel missziója túlmutat az anyagi javakra vonatkozó beszámolón. A képalkotásnak meglátásom szerint a fenti szerzők véleményén túl is fel kell vállalnia a környezeti externalitások bemutatását. Az óceánok oxigéntermelése például a fitoplankton és a sötét oxigén révén kritikus természeti erőforrás, amelyet a vállalati beszámolásban láthatóvá kell tenni. A környezeti számvitel fejlődése, az új módszertanok és szabványok (ISO 14051, EP&L, MRNC, természetitőke-számlák) mind annak az eszközei, hogy a vagyoni, a pénzügyi és a jövedelmi helyzet mellett a Föld terheléséről is képet lehessen adni.



4. ÁBRA: A GLOBÁLIS OXIGÉNKÖRFORGÁS ÉS A VÁLLALATI EXTERNALITÁSOK SZÁMVITELI KEZELÉSE, TERMÉSZETITŐKE-ELSZÁMOLÁS AZ EP&L ÉS AZ MRNC MÓDSZERREL. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS A DALL·E KÉPALKOTÓ MODELL GENERÁLÁSÁVAL

### 6. A SZÁMVITELI BESZÁMOLÓ ADATAINAK ÉRZÉKELÉSE

A dolgozat eddigi fejezeteiben igyekeztem bemutatni, hogy a számviteli beszámolóknak megvannak az intézményesült kommunikációs formái, amelyek szoros kapcsolatban állnak a társadalmi környezettel, a szabályozási rendszerekkel és a gazdálkodók működésének valóságával. A számvitel által közvetített információk nem zárt technikai közegben, hanem olyan társadalmi térben jönnek létre, ahol különféle szereplők: tulajdonosok, hitelezők, szabályozók, de akár az állampolgárok is a maguk szempontjai, érdekei és előzetes ismeretei alapján értelmezik azokat. Ebben az összefüggésben különösen fontos az a kérdés, hogy a számviteli adatok miként hatnak a befogadókra, és hogy az adatok észlelése mennyiben függ az egyéni, a társadalmi és a kommunikációs kontextusoktól.

Ebben a fejezetben a kontextus kérdéskörét kívánom körüljárni, elsősorban abból a célból, hogy árnyaltabb képet adjak arról, hogy valós felhasználási helyzetekben hogyan működik a számviteli információ. A hangsúly nem a számviteli szabályokon, elveken vagy a technikai részleteken van, hanem azon, ahogyan a számok a felhasználók fejében jelentést kapnak. Ez a megközelítés azért releváns különösen is, mert a számvitel lényege pontosan az, hogy a gazdasági események és értelmezésük között kapcsolatot teremtsen, vagyis nemcsak rögzít, hanem értelmet is ad. Ebben a folyamatban az észlelésnek, az értelmezésnek, sőt a társadalmi háttérből fakadó elvárásoknak is alapvető szerepük van. Ez a fejezet feltárja, hogyan érzékelik a számviteli beszámoló adatait azok, akik használják, értelmezik és akár szakemberként, akár laikusként döntéseket hoznak.

#### 6.1 A relevancia alapelve, társadalmi értelmezése

A számviteli információ érzékelésének és értelmezésének központi fogalma a relevancia, amely a döntéstámogató képesség egyik alapköve. A relevancia alapelve szerint a beszámoló csak akkor teljesíti a rendeltetését, ha képes olyan információkat közvetíteni, amelyek hatással vannak a felhasználók gazdasági döntéseire (Barth et al., 2001). Ez a hatás nem kizárólag a múltbeli teljesítmény pontos visszatükrözése által

valósul meg, hanem azon is múlik, hogy az információ mennyiben segíti elő a jövőbeli események előrejelzését és az adott helyzet értelmezését.

A relevancia fogalma szorosan kapcsolódik a pénzügyi információk időbeliségéhez és kontextusfüggéséhez. Az információ akkor tekinthető relevánsnak, ha nemcsak pontos és megbízható, hanem kellően gyorsan el is jut a döntéshozókhoz (Francis et al., 2003). A késedelmes közlés, még ha pontos is, elveszítheti a relevanciáját. Az IFRS- és az amerikai GAAP-szabályozás ezzel összhangban kiemeli a relevancia és az időszerűség kettős követelményét, amelyek a pénzügyi jelentések hasznossága szempontjából kölcsönösen erősítik egymást. A relevancia ugyanakkor nem kizárólag technikai, hanem pszichológiai és társadalmi beágyazottságú fogalom is. A felhasználók különböző háttértudással, érdekekkel és érzékenységgel közelítenek a beszámolókhöz, így a számviteli információk relevanciája interszubjektív módon alakul ki. Ezért is hangsúlyos, hogy ez nem önmagában áll, hanem mindig az az értelmezési keret biztosítja, amelybe a felhasználók beillesztik őket. Maali és Jaara rámutatott, hogy a számvitel interpretációs folyamat része, vagyis az információ nemcsak leképezi, hanem kialakítja és közvetíti is a gazdasági valóságot, méghozzá azzal a társadalmilag konstruált kerettel együtt, amelybe beágyazódik (Maali & Jaara, 2014). Ez a perspektíva azt sugallja, hogy egy adatsor vagy mérleg kollektív megegyezés, interpretáció révén válik választható, értelmezhető és elfogadható társadalmi valósággá.

A relevancia másik fontos aspektusa a prediktív értéke. A számviteli információk akkor hasznosak, ha segítenek megbecsülni a jövőbeni cash flow-kat, kockázatokat vagy lehetőségeket (Leuz & Verrecchia, 2000). Különösen a tőzsdén jegyzett cégek esetében van jelentősége annak, hogy a nyilvánosságra hozott információk mennyire adnak világos képet a jövőbeni teljesítményről. A relevancia azonban nemcsak a befektetői szféra számára fontos. Számos kutatás mutat rá arra, hogy a számviteli információknak társadalmi és környezeti jelentőségük is van (Roome & Hinnells, 1993). A társadalmi relevancia különösen akkor válik hangsúlyossá, amikor közpénzből finanszírozott infrastruktúrák használatát vizsgáljuk. A relevancia normatív kategória, hiszen azt közvetíti, hogy a társadalom mit tart fontosnak elszámolni és átlátni. A digitális technológia előretörése a relevancia szempontjából is új kihívásokat és lehetőségeket teremt. Az adatok mennyisége ugrásszerűen megnőtt, ám ennek következtében a jelentőségteljes, azaz releváns adatok kiválasztása még nehezebbé vált (Baharudin & Jusoh, 2019). Az adatvizualizáció, a valós idejű jelentés és a mesterségesintelligencia-

alapú értelmezési technológiák új utakat nyitnak a relevancia növelésére, de egyben új torzítási lehetőségeket is magukban rejtnek.

A relevancia társadalmi és kommunikációs kérdés. Az információ értéke azon is múlik, hogy mennyire illeszkedik a felhasználó gondolkodásához, tapasztalataihoz és társadalmi helyzetéhez. Nemcsak az számít, hogy az adatokat mire lehet használni, hanem az is, hogyan értelmezik őket. Ezzel összefüggésben a relevancia vizsgálata is gazdagodik. A piaci alapú mérések mellett a kvalitatív és az értelmező módszerek is megjelennek. A relevancia nem csupán a számviteli minőség egyik technikai jellemzője, hanem a beszámoló társadalmi működésének központi elve is. Az információ akkor válik relevánssá, ha képes kapcsolatot teremteni a gazdasági valóság és a döntéshozók elvárásai között, akár befektetőkről, akár állampolgárokról vagy szabályozókról van szó. A relevancia alapelve ebben a vonatkozásban a számviteli beszámoló érzékelhetősége és értelmezhetősége.

### 6.2 A mérlegfőösszeg logaritmikus érzékelése és torzításai

A pszichofizikai kutatások már régen bizonyították, hogy az emberek logaritmikus skálán érzékelik (Dehaene, 2003) a mennyiségi információkat. Ez a mérlegfőösszeg nagyságának észleléséhez is elméleti alapot biztosít. Mentális számvonalunk viszont nem lineáris, azaz a kisebb értékek közötti különbségeket élesebben érzékeljük, mint a nagyobbaknál ugyanakkorát (Varshney & Sun, 2013). Empirikus kísérletek – mint például mennyiségek gyors becslésének vizsgálata – azt mutatják, hogy ez a logskála jellemző az emberi viselkedésre (DeWind et al., 2015).

A számviteli információk felhasználásának pszichológiai megértéséhez hasznos keretet kínál a Weber–Fechner-törvény, az emberi érzékelés egyik alaptörvénye. Ez kimondja, hogy az észlelt inger nagysága nem lineárisan, hanem logaritmikusan aránylik a fizikai ingerhez (Algom, 2021).

Matematikailag ezt az alábbi egyszerű képlet fejezi ki:

$$S = k \cdot \log\left(\frac{I}{I_0}\right)$$

ahol

- az S az észlelt intenzitás,
- az I az inger (például a vállalat mérlegfőösszege),
- az  $I_0$  a referenciaérték (például a legkisebb, még érzékelhető nagyság),
- a k pedig az arányossági konstans.

A számviteli beszámolók esetében ez azt jelenti, hogy a felhasználók, különösen nem szakértő magánszemélyek nem az abszolút pénzügyi nagyságokat érzékelik hangsúlyosnak, hanem az arányos változásokat. Egy ötvenmillió forintos cég eszközállományának tízmillió forintos növekedése például erőteljesebb hatást kelt, mint egy egymilliárd forintos vállalat eszközállományának ugyanekkorával való bővülése, noha a nominális érték azonos. Az emberi érzékelés a logaritmikus skála alapján értelmezi ezt a változást, így a  $\log(\text{mérlegfőösszeg})$  használata nemcsak statisztikai, hanem pszichológiai szempontból is indokolt a számviteli adatok elemzése során.

Ez az összefüggés empirikusan is igazolható. Dehaene és szerzőtársai kimutatták, hogy az emberek belső számábrázolása (a mentális számvonal) nem lineáris, hanem torzított, logaritmikus jellegű (Golinkoff & Hirsh-Pasek, 2008). Ez azt jelenti, hogy amikor a felhasználók számviteli adatokat, például eszközállományt, árbevételt vagy adózott eredményt értelmeznek, a nagyságrendi különbségeiket arányosan érzékelik, és a változások észlelésének küszöbe a kiindulási értéktől függ. A Weber–Fechner-féle logaritmikus modell elméleti és gyakorlati alapot is kínál a számviteli beszámolók észlelési torzulásainak megértéséhez, és hozzájárulhat ahhoz, hogy a kutatások és a gyakorlat jobban figyelembe vegye a pénzügyi információk kommunikációjának kognitív torzításait.

A pénzügyi beszámolókra vonatkozóan ez azt is jelenti, hogy a vizuális megjelenítés alapvetően befolyásolja a felhasználó megítélését. A logskálán ábrázolt görbék torzíthatják az értelmezést, azaz magánszemélyek könnyen hihetik, hogy a növekedés elenyésző, holott abszolút értékben jelentős, vagy éppen fordítva. A logskála használata a vizualizáció edukációja nélkül félrevezetheti az átlagfelhasználót.

Ugyanez audit környezetben is megfigyelhető, ahol a felhasználók arányosságot keresnek a fő teljesítménymutatókhoz való viszonyulásuk kialakításakor (Rautiainen et al., 2024).

A módszertani tanulság az, hogy kutatásban célszerű logtranszformálni a méretváltozókat, különösen akkor, ha magánszemélyek vagy nem szakértő befektetők értékelését vizsgáljuk. Ez nemcsak statisztikai preferencia, hanem pszichológiai és gazdasági logika is. Értékes irány lehet olyan kísérleti vizsgálatok elvégzése, amelyek összehasonlítják a lineáris és a logaritmikus prezentációnak a magánszemélyek döntési elégedettségére, bizalmára és előrejelzési pontosságára gyakorolt hatását. Ezek az eredmények hozzájárulhatnak az éves beszámolók és a vállalati vizualizációk tervezésének finomhangolásához, különösen akkor, ha a célközönség nem szakértőkből, hanem magánbefektetőkből, társadalmi szereplőkből áll.

### 6.3 Adófizetői érdekeltség a számviteli információk közösségi relevanciája alapján

Véleményem szerint nem hagyható figyelmen kívül az a tény, hogy a gazdálkodók tevékenysége olyan – közúti, energetikai, távközlési vagy digitális – infrastruktúrára támaszkodik, amelyek adófizetői forrásból, azaz közösségi hozzájárulásból valósulnak meg. Mivel a fenntartásukhoz minden állampolgár hozzájárul, a számviteli beszámolók iránti társadalmi érdeklődés nem korlátozódhat a tulajdonosok, a befektetők és a hitelezők körére, hanem az összes adófizetőre mint érintett félre is kiterjed. Bizonyos kutatások alapján nyilvánvaló, hogy a beszámolók közérdekű dokumentumokként is funkcionálnak (Unerman et al., 2018), mivel bemutatják, hogyan hat a gazdálkodó a közösség által finanszírozott rendszerre.

Az érdekhordozó-elmélet klasszikus megközelítése szerint a vállalat sikerének értékelése nem korlátozódhat a részvényesek vagyonára, hanem az összes érintett perspektíváját figyelembe kell vennie, a társadalmat és az adófizető polgárokat is beleértve (Parmar et al., 2010). A számviteli beszámolók ebből a szemszögből társadalmi visszajelző rendszerek, amelyek érzékeltetik, hogy a gazdálkodók miként veszik igénybe a társadalmi infrastruktúrát.

A közösségi finanszírozás révén létrejött infrastruktúra használata implicit externalitásokat hoz létre. A vállalat például hatékonyabban termelhet, gyorsabban

szállíthat vagy megbízhatóbb digitális szolgáltatásokat nyújthat. A modern irodalom sürgeti az externalitásoknak a beszámolóba való integrálását, különösen a közösségi közjóléti dimenziókban (Unerman et al., 2018). A szerzők szerint a beszámolónak emellett, hogy a vállalat eredményességét pénzügyileg megmutatja, a társadalmi felelősségvállalását is meg kell jelenítenie. Unerman és szerzőtársai szerint a vállalati beszámolók gyakran nem veszik figyelembe a szervezetek működéséből fakadó környezeti és társadalmi hatásokat (externalitásokat). Ezek általában elkülönülnek a hagyományos pénzügyi jelentésektől, emiatt nem mutatják meg reálisan a vállalat teljesítményét. A szerzők a kettős lényegesség (double materiality) fogalmát alkalmazzák erre a helyzetre, amely azt jelenti, hogy egyszerre tekintjük relevánsnak a pénzügyi és a környezeti-társadalmi hatásokat, és a teljes költségű számvitel (full-cost accounting) alkalmazásával kezeljük a problémát. Ez a megközelítés lehetővé teszi a fenntarthatósági szempontoknak a pénzügyi beszámolásba való integrálását, ám még további módszertani és elméleti fejlesztést igényel.

A témának több különböző megközelítése lehetséges.

- Az Integrated Reporting (IR) keretrendszer célkitűzése az, hogy egyesítse a pénzügyi és a nem pénzügyi beszámolási elemeket, különös tekintettel a fenntarthatósági és a társadalmi dimenzióra (Fülbier & Sellhorn, 2023). Az IR modell közérthető módon kommunikálja a közösségi várakozásokat, és kiemeli, hogy a közösség, amely az infrastruktúrát finanszírozza, jogosan támaszt elvárásokat a vállalatokkal szemben.
- A benefit principle közgazdasági elv kimondja, hogy az adófizetők arányos haszonra tartanak igényt az általuk finanszírozott közjavakból (Pelletier et al., 2023).
- A CSR (Corporate Social Responsibility) és az adóoptimalizálás kapcsolata azt mutatja, hogy a közösségi elvárások és a szabályozási nyomás együttesen alakítja a vállalatok adózási magatartását (Gould, 2012). A beszámolóknak megjelenik, hogy a közösség által biztosított támogatások és infrastruktúra milyen szerepet játszott az eredmények elérésében.
- Az externalitások és a true cost accounting tematikája azt szorgalmazza, hogy minden, az infrastruktúra használatához kapcsolódó költség és haszon egyformán releváns legyen a számviteli és a társadalmi elszámolásban. Schaltegger és Burritt

átfogó műve rámutat, hogy a sustainability accountingnek nemcsak a hagyományos pénzügyi költségeket kell rögzítenie, hanem az ökológiai és társadalmi hatások rendszeres integrálása is feladata (Schaltegger & Burritt, 2006). Ennek megfelelően olyan mutatók és közlésmódok kidolgozása szükséges, amelyek a beszámolóban lehetővé teszik az állampolgári ellenőrzést és a költség-haszon arányok vizsgálatát, különösen akkor, ha a vállalat adófizetői finanszírozású infrastruktúrát használ (pl. közutak, energetikai hálózatok, digitális szolgáltatások). A true cost accounting megközelítés lényege az, hogy ne csak a vállalat belső pénzmozgásait, hanem a társadalmilag előálló rejtett költségeket (pl. környezeti amortizáció, közösségi erőforrások igénybevétele) is számszerűsítsük. A társadalmi elszámoltathatóság ezáltal auditálható, mérhető követelmény lesz a beszámolóban.

- A közcélú infrastruktúra és a vállalati beszámolás kapcsolatának vizsgálatakor kiemelten fontos annak a tudatosítása, hogy az e-kormányzati szolgáltatásokat – mint például a digitális ügyintézés, az online adatszolgáltatást vagy az állami adatplatformokat – használó vállalatok esetében az állampolgárok mint adófizetők társadalmi érdekeinek és transzparens megjelenítésüknek kiemelt szerepe van (Li et al., 2023). Különösen a digitális infrastruktúra igénybevételével járó közforráshasználat elszámolásának és számszerűsítésének áttekinthető módja és a kapcsolódó költségek bemutatása válik szükségessé. A transzparencia alapjaiban határozza meg a vállalatok társadalmi megítélését és az állampolgárok körében élvezett bizalmat.
- A közforrás fenntartásának finanszírozása, például az amortizáció kezelése és a karbantartás részben a magánszemélyek kötelezettsége, ami a beszámolók révén érdekérvényesítési alapot teremt (Eberlein et al., 2013). Ha a közösség hidat, digitális csatornát vagy telekommunikációs rendszert finanszíroz, jogosan várja el az átlátható elszámolásukat.
- Az érdekhordozó-elmélet azzal a felismeréssel járul hozzá a vállalatok számviteli felelősségének megítéléséhez, hogy a társadalom mint érdekhordozó jogos elvárásként fogalmazhatja meg a transzparenciát és a társadalmi elszámoltathatóságot (Mayer et al., 1995). A vállalati beszámolók e nézőpont szellemében olyan közösségi dokumentumok, amelyeket az adófizetők támogatásával létrejött infrastruktúra használata indokol.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

| Megközelítés / Téma                     | Lényeges állítás                                                                                                                              |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Integrated Reporting (IR)               | Az IR célja a pénzügyi és a nem pénzügyi beszámolás integrálása, különösen a társadalmi és a fenntarthatósági dimenziók megjelenítésével.     |
| Benefit Principle                       | Az adófizetők jogosan várnak arányos hasznot a közjavakból, ezért elvárható, hogy a vállalatok átláthatóan számoljanak be a tevékenységükről. |
| CSR és adóoptimalizálás                 | A közösségi nyomás és a szabályozói környezet alakítja a vállalatok adózási magatartását és társadalmi felelősségvállalását.                  |
| True Cost Accounting                    | A beszámolókbba a társadalmi és a környezeti költségek integrálása is szükséges, a pénzügyi információ önmagában nem elegendő.                |
| E-kormányzati infrastruktúra használata | A közpénzből létrehozott digitális rendszerek használata társadalmi transzparenciát követel meg a vállalatoktól.                              |
| A közforrások fenntartásának költségei  | A közinfrastruktúrák fenntartási költségei társadalmi szinten jelennek meg, így az elszámolásuk közérdek.                                     |
| Érdekhordozó-elmélet                    | A társadalom mint érdekhordozó elvárhatja, hogy a vállalatok a közpénzből származó előnyökkel is elszámoljanak.                               |

5. TÁBLÁZAT: A VÁLLALATI BESZÁMOLÁS TÁRSADALMI ÉS ETIKAI KITERJESZTÉSÉNEK ELMÉLETI MEGALAPOZÁSAI. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Megállapítható, hogy a vállalatok számviteli beszámolóit túlmutatnak a pénzügyi teljesítmény belső értékelésén, és társadalmi elszámolási eszközként is működnek. A közösség által finanszírozott infrastruktúrák használata alapot teremt arra, hogy az adófizetők mint implicit érintettek joggal támasszanak átláthatósági és felelősségi elvárásokat a gazdálkodó szervezetekkel szemben. A modern számviteli elméletek – mint az integrált jelentés, a kettős lényegesség vagy a teljes költségű számvitel – mind azt hangsúlyozzák, hogy a vállalatok társadalmi beágyazottsága szükségessé teszi az ilyen típusú érdekérvényesítést, és ösztönzi a nyilvános, fenntarthatósági szempontokat is magukban foglaló beszámolási gyakorlatok elterjedését.

#### 6.4 A számviteli információba vetett bizalom társadalmi beágyazottsága

A számviteli beszámolók hasznossága elsősorban kétségkívül az adatok objektív helyességén múlik, ám jelentős mértékben azon is, hogy a felhasználók – legyenek akár

befektetők, akár hitelezők vagy közösségi szereplők – mennyire bíznak abban, hogy hűen reprezentálják a gazdálkodó helyzetét. A bizalom aktív episztemológiai<sup>18</sup> elem, amely megalapozza, hogy az információt hitelesnek, megbízhatónak és használhatónak tekintjük.

Busco és társai (Busco et al., 2006) rámutatnak arra, hogy a számviteli rendszerek technikaieszköz-jellegükön túl olyan, társadalmilag konstruált entitások, amelyek hivatásszerűen megerősítik önmagukat. Egyfelől accounting for trust szerepkörben a változások elfogadását és a szervezeti kultúra fejlődését támogatják, másfelől trust for accounting módon, azaz bizalmi céltárgyként működnek. Ez azt jelenti, hogy amikor egy szervezet új beszámolási modellt vezet be, a siker egyik kulcsa az, hogy a rendszer hitelesnek és megbízhatónak tűnjön a felhasználók szemében. A változás ezáltal válik elfogadhatóvá a szervezeten belül is.

Chenhall és társai (Chenhall et al., 2013) azt vizsgálták, hogy a teljesítménymérési rendszer elemei miként teszik lehetővé a különböző értékközösségek közötti kompromisszumokat. A kutatás a compromising accounts fogalmával operálva mutatja be, hogyan segíti elő a bizalomépítést, amikor a beszámolási struktúrák egyszerre képesek számszerűsíteni és narratív elemekkel alátámasztani a vállalat működését. Ez az együttműködés mély pszichológiai folyamatokat aktivál. A résztvevők akkor kezdenek el igazán bízni egymásban, amikor úgy érzik, hogy valóban megértik és kölcsönösen elismerik egymás szempontjait, ami tartós, bizalommal teli környezetet teremt.

Anderson és társai (Anderson et al., 2017) kísérleti vizsgálatukban arra fókuszáltak, hogy miként alakul ki a bizalom két cég között az együttműködés kezdeti szakaszában, és ezt hogyan befolyásolja a számviteli rendszer átláthatósága. Kísérletük során vállalati menedzsereket olyan döntéshozatali helyzet elé állítottak, amelyben két fő tényező változott:

- a beszámolók részletessége
- és a menedzsereknek a partner választására vonatkozó autonómiája.

Amikor a számviteli rendszer átlátható volt és előrehaladási információkat tartalmazott, a partnerhez fűződő bizalom erőteljesebb volt, még akkor is, ha a felek korábban nem

---

<sup>18</sup> Az episztemológia szó jelentése ismeretelmélet. Itt arra utal, hogy a bizalom az információ elfogadásának és tudássá válásának alapfeltétele.

működtek együtt. Ez a bizalom mérhető módon nagyobb befektetéshez és együttműködési készséghez vezetett mind tartalmi, mind pénzügyi értelemben. A tanulmány igazolja, hogy az átlátható számviteli beszámoló aktív, tranzakciókban mérhető tőke, amely biztosítja a szervezetek közötti együttműködés sikerét, és ezáltal közvetlenül hozzájárul a stratégiai célkitűzések megvalósításához.

Roberts és Mahoney tanulmánya (Roberts & Scapens, 1985) részletesen kifejti, hogy a bizalom nemcsak erkölcsi kérdés, hanem a számviteli rendszerek strukturális és funkcionális eleme is. A szerzők rámutatnak, hogy a bizalom nem absztrakt fogalom, hanem beépül a beszámolási rendszerek működésébe. A mérési elvek, a nyilvánosságra hozatal módja, az ellenőrzési mechanizmusok és a szabályozottság mind olyan tényezők, amelyek ezt a bizalmat alakítják és közvetítik. A tanulmány hangsúlyozza, hogy az átláthatóság és a konzisztencia olyan kulcstényezők, amelyek az érdekhordozók számára megerősítik a beszámoló hitelességét. A bizalom ebben az összefüggésben a vállalat társadalmi legitimitásának és hosszú távú működésének elengedhetetlen feltétele. A számviteli beszámolók hitelessége és elfogadottsága azon is múlik, hogy a rendszer képes-e reflektálni a társadalmi és az erkölcsi elvárásokra. A bizalom nemcsak előfeltétele a gazdasági együttműködésnek, hanem a jól működő, etikusan és transzparensszerűen kialakított számviteli rendszer terméke is. Roberts és Mahoney hozzájárul ahhoz a felismeréshez, hogy a számviteli információk befogadhatósága és társadalmi értelmezhetősége közvetlen kapcsolatban áll a beszámolóba ágyazott bizalmi struktúrákkal. A formai kereteken túl a bizalom lesz az a közvetítő kapocs, amely a vállalatot a közérdekkel, a számviteli szabályokat pedig a társadalmi elvárásokkal összeköti.

Palazuelos és társai (Palazuelos et al., 2018) tanulmánya a hitelintézeti döntéshozatal oldaláról közelíti meg a bizalom és a számviteli információ minőségének kapcsolatát. A szerzők 471 spanyol banki hitelreferens válaszait elemezve arra a következtetésre jutnak, hogy a beszámolók minősége és a hiteldöntések között meghatározó kapocs a bizalom, különösen kis- és középvállalkozások (KKV-k) esetében, amelyekre vonatkozóan gyakran korlátozott a rendelkezésre álló információ. A tanulmány különbséget tesz a könyvvizsgált és a nem könyvvizsgált beszámolók hatása között. Amennyiben a pénzügyi információkat külső könyvvizsgálattal hitelesítik, a banki döntéshozók hajlamosabbak megbízhatónak tekinteni őket, és ezáltal a hitelnyújtási hajlandóság is nő. A könyvvizsgálat nélküli esetekben a számviteli információ nem önmagában nyeri el a

hitelbírálok bizalmát. Először bizalomnak kell kialakulnia, amelynek alapja a vállalat kompetenciájába és őszinteségébe vetett hit. Ez a bizalom befolyásolja aztán a hiteldöntést.

A kutatás fontos elméleti megkülönböztetést tesz a bizalom két dimenziója között.

- A kompetencia a vállalat szakmai hozzáértését,
- az őszinteség az információk torzítástól való mentességét jelöli.

Az eredmények szerint a könyvvizsgált vállalkozások esetében a kompetenciaérzet dominál, míg a nem könyvvizsgáltaknál az őszinteség dimenziója is kulcsfontosságú. A tanulmány hangsúlyozza, hogy a számviteli információ csak akkor hiteles, ha a mögötte levő rendszer és szervezet megbízható a felhasználók számára. Ez az empirikus megközelítés megerősíti azt az értelmezést, hogy a bizalom tranzakciókban érvényesülő tőke, amely kézzelfogható gazdasági következményekkel jár. A számviteli beszámoló ebben az értelemben bizalmi eszköz, amely híd lehet a vállalat és partnerei között. Palazuelos és szerzőtársai kutatása jól illeszkedik abba a gondolati ívbe, amely szerint a számvitel társadalmi beágyazottságú intézmény, működése és hatékonysága pedig végső soron azon múlik, hogy a felhasználók mennyire érzik átláthatónak, következetesnek és őszintének.

A fenti megközelítéseket az alábbi táblázat foglalja össze.

| Szerző                    | Fókusz                                                                           | Lényegi megállapítás                                                                                      |
|---------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Busco et al.<br>(2006)    | A számvitel kettős bizalmi szerepe: egyszerre alapoz és épít a bizalomra.        | A számviteli rendszerek társadalmilag konstruáltak, hitelességük, elfogadásuk a bizalomtól függ.          |
| Chenhall et al.<br>(2013) | A teljesítménymérési rendszerek hogyan építenek ki bizalmat kompromisszum révén? | A beszámolók narratív és számszerű elemei elősegítik a különböző értékrendű felek közötti együttműködést. |
| Anderson et al.<br>(2017) | A számviteli rendszer átláthatósága miként befolyásolja az üzleti bizalmat?      | Az átlátható beszámolók növelik az együttműködési hajlandóságot és a pénzügyi elköteleződést.             |
| Roberts & Scapens (1985)  | A bizalom beágyazottsága a számviteli rendszerek struktúrájába és funkciójába.   | A bizalom nemcsak erkölcsi, hanem strukturális tényező is, alapvető a beszámoló elfogadottságához.        |

|                             |                                                                                 |                                                                                                                       |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Palazuelos et al.<br>(2018) | A számviteli információ és a hitelbizalom kapcsolata kisvállalati környezetben. | A könyvvizsgált beszámolók esetén kompetenciát, a nem könyvvizsgáltak esetén őszinteséget várnak el a hiteldöntéshez. |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

6. TÁBLÁZAT: A BIZALOM SZEREPE A SZÁMVITELI RENDSZEREK MŰKÖDÉSÉBEN ÉS ELFOGADOTTSÁGÁBAN TÁRSADALOMTUDOMÁNYI MEGKÖZELÍTÉSBN. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A számviteli információba vetett bizalom a gazdasági kapcsolatok szövetét meghatározó, társadalmilag és pszichológiailag is megalapozott erő. A bemutatott kutatások egyértelműen jelzik, hogy a bizalom formálja a beszámolók értelmezését, használhatóságát és elfogadottságát, akár belső, akár külső kapcsolatról van szó. Az átláthatóság, a következetesség és a hitelesség nemcsak az információ minőségét javítja, hanem a számvitel társadalmi legitimitásának fenntartását is elősegíti.

## 7. NONPROFIT GAZDÁLKODÁS

A számvitelről való gondolkodásnak, ha a mindennapi, gyakorlati voltától eltávolodva, tudományos és reflektív módon kívánjuk művelni, túl kell lépnie a technikai, normatív és leíró megközelítéseken. A disszertáció eddigi fejezetei kutatásokra támaszkodva azt vizsgálták, hogy a számvitel mennyire és miként társadalmi gyakorlat; olyan képző mechanizmus, amely a valóságról alkotott tudásunkat strukturálja, közvetít az érdekhordozók között, és hozzájárul a szervezeti identitás társadalmi konstruálásához. A szabályozás társadalomtudományi értelmezése, a nemzeti és a nemzetközi számviteli rendszerek érintőleges összehasonlítása, valamint a számviteli információ észlelésének vizsgálata azt mutatta, hogy a számvitel a társadalmi bizalom és értelmezés struktúráinak szerves része. Külön figyelmet érdemel a nonprofit szektor számvitele, amely a gazdasági racionalitás mellett jellegéből fakadóan erőteljesen hordoz társadalmi, erkölcsi és közösségi jelentésrétegeket is. A hetedik fejezet célja ennek feltérképezése. A nonprofit szektor ugyanis olyan kihívást jelent a számvitel számára, amely megkérdőjelezi a hagyományos fogalmi és értékelési keretek kizárólagosságát. A profitorientált, tulajdonosi érdekek alapján szerveződő logikával szemben itt

- a közösségi cél,
- a társadalmi hatás
- és az értékalapú elszámoltathatóság

az elsődleges.

A fejezet első része a nonprofit szervezetek csoportosításával foglalkozik, bemutatja a legfontosabb nemzetközi és hazai tipológiákat, és kiemeli a számviteli jelentőségüket. Ezt követően az egyházi jogi személy kerül a középpontba, amelynek gazdálkodási és számviteli működése különösen összetett, hiszen vallási küldetést teljesít intézményi keretek között, gyakran állami forrásokat is felhasználva, ám identitását nem anyagi javakhoz köti. Az egyházi szervezetek számbavételének kérdése filozófiai és társadalomtudományi kihívás is, amely azt a kérdést veti fel, hogy számviteli eszközökkel miként lehet olyan tevékenységet megragadni, amely közvetlenül nem mérhető piaci értékkel, ám jelentős gazdasági következményekkel jár. A fejezet harmadik súlypontja a társadalmi hatásmérés és a nem pénzben kifejezhető értékek számvitelbe való integrálásának lehetőségeit vizsgálja. Egyre több jel mutat arra, hogy a forprofit

szervezetek esetében is növekszik az igény az olyan beszámolási rendszerek iránt, amelyek képesek reflektálni a környezeti, a társadalmi és az erkölcsi dimenziókra. A számvitel kommunikációs formaként is értelmezhető, amely diszkurzív, értelmező, reflektív gyakorlatként vesz részt a szervezetek társadalmi integrációjában és legitimitásuk megteremtésében. A hetedik fejezet azt mutatja meg, hogy a számvitel miként képes alkalmazkodni a társadalmi célok pluralitásához, és miként válhat olyan nyelvvé, amely egyszerre szolgálja a transzparenciát, a közösségi párbeszédet és az értékek elszámoltatható közvetítését.

### 7.1 A nonprofit szervezetek csoportosítása és jelentősége

A nonprofit szervezetek osztályozására nem létezik egységes, minden országra érvényes fogalmi keretrendszer. A különbségek jogi, társadalmi és kulturális gyökerek. Az, hogy egy társadalom hogyan értelmezi és csoportosítja a nonprofit entitásokat, arról is tanúskodik, hogy milyen szerepet szán nekik az állam, a piac és a civil társadalom közötti erőterben. A számvitel számára a csoportosítástól jelentős részben függ

- a beszámolási kötelezettség,
- a transzparencia mértéke,
- valamint az érdekelt felek (érdekhordozók) körének meghatározása is.

A nemzetközi szakirodalomban többféle csoportosítási rendszer létezik, én a Johns Hopkins University Comparative Nonprofit Sector Project (CNP) keretrendszerét választottam közülük.

Ez a klasszikus tipológia öt kritérium:

1. az intézményesült szervezet,
2. a magánszférabeli működés,
3. a nonprofit cél,
4. az önkéntes részvétel vagy hozzájárulás,
5. valamint a nyereség felosztásának hiánya

alapján határozza meg a nonprofit szervezeteket.

Ez az ún. structural-operational definition (Salamon & Anheier, 1992) lehetővé teszi a különböző nemzeti rendszerek összehasonlítását, és az egyik leggyakrabban használt kategorizálási modell. A nonprofit szervezetek fő típusait ebben a megközelítésben három fő kategóriába sorolhatjuk:<sup>19</sup>

1. közhasznú szolgáltatók (pl. alapítványok, jótékonyági szervezetek),
2. önkéntes egyesületek (pl. szakszervezetek, sportklubok),
3. vallási intézmények (pl. egyházak, gyülekezetek).

A nonprofit szervezetek beszámolási kötelezettségeit jelentősen befolyásolja a besorolás. A közhasznúság például külön jogi státusz, amelyhez gyakran az átlagosnál szigorúbb transzparencia-előírások, részletesebb közzétételi követelmények és külső ellenőrzés kapcsolódik. A beszámolás gyakorisága, a nyilvánosság mértéke, valamint a tartalmi követelmények (pl. a közhasznúsági melléklet, a tevékenységi jelentés, a támogatások bemutatása) országonként eltérnek, a normatív döntés által a társadalmi elszámoltathatóságot célzó alaplogika azonban közös.

A nemzetközi gyakorlatban többféle szabályozási logika figyelhető meg:

- Az amerikai rendszer (FASB ASC 958)<sup>20</sup> funkcionális alapokon különíti el a nonprofit entitásokat, hangsúlyt helyezve az adományozóknak és a felügyelő hatóságoknak való elszámoltathatóságra.
- A brit rendszer (Charity Commission)<sup>21</sup> kiemelten kezeli a társadalmi hatás mérését és a társadalmi hasznosulás kimutatását, és a Charity SORP (Statement of Recommended Practice) formájában külön sablonokat ír elő.

---

<sup>19</sup> Salamon, L. M. & Anheier, H. K.: The International Classification of Nonprofit Organizations: ICNPO-Revision 1, 1996. Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, No. 19. Baltimore: Johns Hopkins Institute for Policy Studies

<sup>20</sup> Az FASB ASC 958 Financial Accounting Standards Board Accounting Standards Codification Topic 958 az Egyesült Államok számviteli szabályozásának azon része, amely a nem profitorientált entitások pénzügyi beszámolására vonatkozik.

<sup>21</sup> Az Egyesült Királyságban a Charity Commission és a SORP Committee által kibocsátott Charities SORP határozza meg a jótékonyági szervezetek beszámolási és közzétételi szabályait. A rendszer középpontjában a public benefit elvének bemutatása, valamint a társadalmi hatás mérhető dokumentálása áll. A legfrissebb útmutató a <https://www.charitysorp.org> weboldalon érhető el.

- A német szabályozás (Gemeinnützigkeit)<sup>22</sup> az adókedvezmény szempontjából differenciálja a nonprofit szervezeteket, a számviteli nyilvántartásokat pedig a Steuerrecht és a HGB (Handelsgesetzbuch) közötti hibrid rendszer határozza meg.

A magyar gyakorlatot a Központi Statisztikai Hivatal (KSH) alakította ki, és a nonprofit szervezeteket a következő nemzetközi kritériumok alapján határozta meg. Valamely szervezet akkor sorolható a nonprofit szektorba, ha az alábbi öt feltétel együttesen teljesül<sup>23</sup>:

- intézményesült forma: jogi személyiséggel rendelkezik,
- szervezeti függetlenség: nem része a kormányzati struktúrának,
- közcélú működés: társadalmi, közösségi célokat szolgál,
- a profitszétosztás tilalma: a nyereségét nem oszthatja fel a tagjai között,
- önkéntesség: működésében az önkéntes részvétel a meghatározó.

A KSH ennek alapján három fő nonprofit típust különböztet meg:

- klasszikus civil szervezetek (pl. alapítványok, egyesületek),
- érdekképviselői szervezetek (pl. kamarák, szakszervezetek),
- egyéb nonprofit formák (pl. közalapítványok, nonprofit gazdasági társaságok).

Az egyházak mint jogi személyek nem tartoznak a statisztikai nonprofit szektorba, az egyházakhoz kapcsolódó szervezetek (pl. alapítványok) viszont igen. A KSH az OSAP 1156 adatgyűjtés keretében szerzi meg a nonprofit szektorra vonatkozó adatokat. Az érintett szervezetek számára éves adatszolgáltatási kötelezettséget ír elő. A beérkező adatok alapján a hivatal rendszeresen statisztikai helyzetképeket készít, amelyek a nonprofit szektor méretét, tevékenységi szerkezetét, gazdasági súlyát és forrásait mutatják be. A KSH célja a nonprofit szektor átlátható, összehasonlítható és tudományosan is használható nyilvántartása, amely a szakpolitikai döntéshozatal és a társadalmi párbeszéd számára is információkat biztosít.

A nonprofit szektor csoportosításának kiemelt jelentősége számviteli szempontból abban rejlik, hogy eltérő érdekhordozói körök számára kell értelmezhető és hasznos információt

---

<sup>22</sup> A német közhasznúsági jogállást az Abgabenordnung (AO) 52–68. §szabályozza, amely a közhasznú (gemeinnützig), karitatív és egyházi szervezetek adókedvezményeinek feltételeit határozza meg. A számviteli kötelezettség a szervezet jogi formájától és gazdasági tevékenységétől függően az AO, a Handelsgesetzbuch (HGB) és a Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) rendelkezései szerint alakul.

<sup>23</sup> A KSH módszertani útmutatói alapján. Forrás: <https://www.ksh.hu/docs/hun/modsz/modsz32.html>

szolgáltatni. A forprofit szektorban a tulajdonos (részvényes) az elsődleges érdekhordozó, míg a nonprofit szervezeteknél a közösség, az adományozók, az önkéntesek, az állam vagy a hívek. A beszámolónak a szervezet céljához és működéséhez való viszonyát is világosan közvetítenie kell.

A nonprofit szektor társadalomtudományi szempontból való csoportosítása értékítélet is. A fő kérdések a következők:

- mely szereplők számítanak érdekhordozónak,
- kik számára van elszámolási kötelezettsége,
- és milyen számviteli struktúra képes a szereplők számára érthető, megbízható, hasznos képet kialakítani magáról.

Az egyes nonprofit szervezeti típusok számviteli megközelítése szorosan összefügg azzal, hogy milyen társadalmi szerepet töltenek be, kiknek tartoznak elszámolással, és milyen értékek határozzák meg a működésüket. A fenti csoportosítások a jogi vagy a statisztikai kereten túl mélyebb társadalmi értékrendeket és normákat tükröznek, ami hatással van a számvitel funkciójára és nyelvezetére. Különösen igaz ez azokra a szervezetekre, amelyek vallási alapon szerveződnek, és amelyek esetében a számvitelnek a hitbéli, a közösségi és a gazdasági dimenziókra egyaránt reflektálnia kell. A következő fejezet ezért az egyházi jogi személy sajátos számviteli helyzetét vizsgálja társadalomtudományi értelmezési keretben. Az a kérdés kerül előtérbe, hogy számviteli eszközökkel miként jeleníthető meg egy olyan szervezet gazdálkodása, amelynek elsődleges célja a hitéleti küldetése, a közösségi szolgálat, és nem cél a pénzügyi értelemben vett profit.

## 7.2 Az egyházi jogi személy sajátosságai és számvitele nemzetközi összehasonlításban

A magyar jog szerinti egyházi jogi személy különleges helyet foglal el a nonprofit szektorban. Egyszerre hordozza a vallási küldetés, a társadalmi szolgálat és az intézményes gazdálkodás jegyeit. Az egyházak gazdálkodnak, gyakran vállalkoznak is, és bizonyos részben hatóságként, akár adóhatóságként is eljárnak (gondoljunk az egyházi

adó intézményére). A számvitelnek ebben a kontextusban a piaci logikának ellentmondó<sup>24</sup> küldetésre is reflektálnia kell.

A magyar jogrendben a *2011. évi CCVI. törvény a lelkiismereti és vallásszabadság jogáról, valamint az egyházak, vallásfelekezetek és vallási közösségek jogállásáról* szabályozza az egyházak helyzetét, és rögzíti az egyházként elismert vallási közösségek státuszát. Az egyházi jogi személy önálló vagyonnal rendelkezik, gazdálkodik, vállalkozási tevékenységet is végezhet, de elsődleges célja a vallási tevékenység folytatása. A 2000. évi C. törvény a számvitelről 3.§ (1) bekezdés 4. pont j) alpontja szerint az egyházi jogi személy a jogszabályban nevesített egyéb szervezet. Számvitelét a 296/2013. (VII. 29.) Korm. rendelet az egyházi jogi személyek beszámolóképzési és könyvvezetési kötelezettségének sajátosságairól szabályozza.

A magyar egyházi intézmények (plébániák, parókiák, gyülekezetek, lelkészségek, iskolák, óvodák, egyetemek, kórházak, szociális otthonok, könyvkiadók, lelkigyakorlatos házak stb.) rendszerint elkülönült jogi személyként működnek, úgynevezett belső egyházi jogi személyek, ezért önálló beszámolóképzési kötelezettségük van, az adott egyház teljes gazdasági tevékenységéről azonban nem készül konszolidált, átfogó kép<sup>25</sup>. Ez a gyakorlat korlátozza a transzparenciát, és megnehezíti a külső érdekhordozók tájékozódását. A hivatkozott számviteli kormányrendelet 11. §-a szerint „az egyházi jogi személynek beszámolóját nem kell letétbe helyeznie, de azt a számviteli politikájában meghatározott módon közzéteheti”. Ezt a problémát részletesen elemzem (Fábics & Lukács, 2021) egyik cikkemben, bemutatva, hogy az egyházi jogi személyek számviteli rendszere sajátos jogi, társadalmi és spirituális beágyazottságuk miatt mechanikusan sem az államháztartási, sem a forprofit elszámolási rendszerek kategóriájába nem illeszthető be. Mivel ezek az entitások egyszerre vallási közösségek, közfeladatokat ellátó intézmények és vagyonnal rendelkező, gyakran vállalkozó gazdasági szereplők, számvitelük célrendszere és beszámolási gyakorlata komplex és többretegű. A pénzügyi számvitel az esetükben nem merülhet ki a pénzügyi teljesítmények prezentálásában, hanem olyan értelmező és jelentésteremtő funkciót is betölt, amely összhangban van az

<sup>24</sup> A téma kiterjedt szakirodalommal rendelkezik, de nem fókusza a dolgozatnak. A piaci logikának ellentmondó megfontolások egyike például a szegénység. Sok szerzetesrend különbözőképpen értelmezi és alkalmazza ezt a gazdálkodási alapelvet.

<sup>25</sup> Előfordul, hogy sajátos logika szerint egyfajta konszolidált képet készítenek, jellemzően külföldi központjuk kérésére, gondoljunk például a magyar jezsuiták ún. Római jelentésére. De ez általában nem jellemző, illetve kívül esik a számviteli szabályozás konszolidációs keretein.

egyház küldetésével, normáival és a közösség értékeivel. A cikk szerint az egyházi számvitel egyik legfontosabb kihívása éppen az, hogy miként képes közvetíteni az anyagi erőforrásokkal való gazdálkodás és a nem anyagi célok:

- a hit,
- a közösség, és
- a küldetés

között. Ez a közvetítés morális és társadalmi legitimációt érintő funkció is, hiszen az egyházak jelentős közpénzforrásokat használnak fel, beszámolási struktúrájuk azonban nem minden esetben biztosítja azt az átláthatóságot és elszámoltathatóságot, amelyet a modern társadalmak az állami vagy a civil szereplőktől elvárnak. Bár a magyar számviteli szabályozás lehetőséget biztosít az egyházi sajátosságok figyelembevételére, a gyakorlatban hiányzik az az intézményesített keret, szabályozás, amely az adott egyház teljes gazdasági tevékenységének szintetizáló bemutatását lehetővé tenné. Az egyes intézmények elkülönült jogi személyisége és önálló könyvvézetése miatt nem jön létre olyan aggregált, rendszerbe foglalt gazdasági jelentés, amely egyszerre szolgálná az intézményi irányítást, az állami kontrollt és a hívekkel való kommunikációt. Ez a konszolidációs hiány az egyházi számvitel társadalmi szerepének alakulására is visszahat. A beszámoló a közösségi önreflexió és identitásteremtés eszköze is lehet. Ebben a kontextusban olyan társadalmi konstrukcióként tekintünk rá, amely erősítheti az egyház közéleti elfogadottságát, és elősegítheti az általa végzett közfeladatok integrációját az intézményrendszerbe. A számviteli szabályozás és gyakorlat a nyilvánosság és a társadalmi bizalom infrastrukturális alapja, továbbfejlesztésének ezért az az egyik kulcskérdése, hogy milyen mértékben képes megjeleníteni és közvetíteni azokat az értékeket és célokat, amelyek az egyház működésének lényegét jelentik.

### 7.2.1 Az egyházi elszámoltathatóság kettős logikája az Egyesült Államokban

Az Egyesült Államokban két fő logika alapján szerveződik az egyházak gazdasági elszámolása:

1. adómentességi státusz biztosítása az IRS 501 (c) (3)<sup>26</sup> szakaszának megfelelően,
2. transzparencia és adományozói elszámoltathatóság (donor accountability) biztosítása a beszámolási rendszerek révén.

Bár az egyházak formálisan mentesülnek a részletes pénzügyi közzététel kötelezettsége alól, a nagyobb vallási intézmények, különösen az adománygyűjtéssel vagy közszolgáltatásokkal foglalkozók saját belső standardjaik vannak; ilyen például az Evangelical Council for Financial Accountability (ECFA)<sup>27</sup> által kidolgozott Seven Standards of Responsible Stewardship rendszer. A vallási szervezetek számvitelében kiemelt szerepet kap a mission effectiveness, vagyis annak megjelenítése, hogy a pénzügyi és gazdasági tevékenység hogyan járult hozzá a szervezet hitbeli és társadalmi küldetésének teljesítéséhez. A számviteli információ erkölcsi és közösségi értékelés tárgyává is válik. Ezt a feszültséget vizsgálja O'Dwyer és Unerman (O'Dwyer & Unerman, 2008), akik az Amnesty International Ireland példáján keresztül bemutatják, hogy a támogatóorientált elszámoltathatóság hogyan alakítja át a nonprofit szervezetek beszámolási gyakorlatát. Elemzésük szerint az erőteljes hangsúly a pénzügyi elszámolásra a külső forrásbevonás érdekében olyan irányba tolhatja el a szervezet működését, amely gyengíti az értékalapú elköteleződést és elhomályosítja a misszióalapú célokat. Az elszámoltathatóság kettős természetű:

- erősítheti a külső legitimitást,
- de belső feszültségeket és identitásválságot is előidézhet

az értékalapú szervezetekben.

### 7.2.2 Az egyházi jog és a Kirchensteuer rendszere Németországban

Németországban az egyházak sajátos közjogi státuszban működnek, amely lehetővé teszi számukra, hogy az állam közreműködésével közvetlen anyagi támogatáshoz jussanak. E

---

<sup>26</sup> Internal Revenue Service (IRS), 501(c)(3) Exemption Requirements: Charitable, Religious, and Educational Organizations. <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exemption-requirements-section-501c3-organizations>

<sup>27</sup> Evangelical Council for Financial Accountability: Seven Standards of Responsible Stewardship, ECFA, <https://www.ecfa.org/Standards>

jogállásuk alapján a történelmi egyházak ún. egyházi adó (Kirchensteuer) beszedésére jogosultak, amelyet az állami adóhatóság a jövedelemadóhoz kapcsolva von le és utal át az érintett felekezeteknek. A Kirchensteuer, amely a jövedelemadó nyolc-kilenc százaléka, az elszámoltathatóság szempontjából is központi jelentőségű. A hívők mint adófizető érdekhordozók jogosan várják el, hogy az általuk befizetett források felhasználása átlátható módon történjen, és ez a követelmény közvetlenül befolyásolja az egyházi számviteli rendszer működését. A német egyházak számvitele formailag igazodik a kereskedelmi törvénykönyv (Handelsgesetzbuch, HGB) előírásaihoz, ám az egyházi szervezetek ezen túlmenően saját beszámolási és ellenőrzési standardokat is alkalmaznak. Ezek célja az, hogy a pénzügyi jelentések az egyházak értékorientált küldetését is kifejezzék. Az egyházak működésének integráns része a Rechenschaftspflicht, vagyis az elszámolási kötelezettség, amelynek értelmezése nem korlátozódik a gazdasági adatok közlésére, hanem a teológiai és az etikai felelősségvállalást is magában foglalja. A pénzügyi beszámoló ezekben a szervezetekben a közösségnek szóló elszámolás, amely legitimálja az egyház társadalmi és spirituális szerepvállalását. A Riegel (Riegel et al., 2019) által vezetett empirikus vizsgálat mutat rá arra, hogy a Kirchensteuer rendszere a hívők egyházi kötődésének indikátora is. A tanulmány szerint a kötelező egyházi hozzájárulás szerepet játszik az egyházból való kilépés döntésében, különösen a jövedelemmel rendelkező fiatalok esetében. A kilépések mögött ritkán húzódik meg kizárólag anyagi motiváció, az egyházi intézményekhez fűződő közösségi és szimbolikus viszonyok gyengülése valamint az elszámoltathatóság hiányosságai húzódnak meg a háttérben. A Kirchensteuer-rendszer indirekt módon erősíti a beszámolási rendszerek társadalmi súlyát, hiszen a hívők lojalitását jelentősen befolyásolja, hogy miként ítélik meg az egyház gazdálkodásának nyilvánosságát és hitelességét. A német egyházi finanszírozási modell sajátos, hibrid forma. Egyrészt közjogi keretek között mozog, másrészt egyaránt tükrözi a civil társadalom és a vallási közösségek elvárásait. A számvitel ebben a rendszerben kulcsfontosságú eszköze

- a közösségi bizalom fenntartásának,
- a misszió legitimálásának
- és az értékalapú működés transzparens megjelenítésének.

### 7.2.3 Az egyházi finanszírozás és a számvitel sajátos összefüggései Olaszországban

Olaszországban az egyházi szervezetek finanszírozásának egyik legjelentősebb eleme az ún. otto per mille rendszer, amely lehetővé teszi, hogy az adófizetők jövedelemadójuk 0,8 százalékát vallási közösségeknek vagy szociális célokat szolgáló intézményeknek ajánlják. E konstrukciónak az állam és az egyházak közötti történelmi megállapodás az alapja, és intézményes keretet biztosít a vallási pluralizmus pénzügyi támogatása számára. A felekezetek beszámolóiban világosan el kell különíteni a közvetlen állami transfereket, a hívők által tett felajánlásokat, valamint az önálló gazdálkodásból származó bevételeket. A transzparencia iránti társadalmi igény egyre erőteljesebben érvényesül, különösen azokban az esetekben, amikor az egyház közfeladatot lát el például iskolák, kórházak vagy szociális intézmények működtetésével. A pénzügyi beszámolók az otto per mille rendszerben részesülő szervezetek esetében az elszámoltathatóság és a közösségi bizalom fenntartásának eszközei is. Az adóelkerülés Hien (Hien, 2021) kutatásai alapján az olasz adózási kultúrában nem kizárólag a gazdasági racionalitással magyarázható, hanem mély kulturális és történeti gyökerei is vannak. A tanulmány kiemeli, hogy az egyház és az állam viszonyát a 19. századi egyházellenes politikai korszak hatására olyan társadalmi attitűdök jellemzik, amelyek ma is befolyásolják az állampolgári részvétel és az adómorál alakulását. A szerző szerint az otto per mille rendszer egyfajta közvetítő mechanizmusként működik az adózó és az intézményes egyház között, amelyben a számvitelnek egyaránt van kulturális és etikai funkciója. Az átlátható elszámolás így a közösségi bizalom és a társadalmi legitimitás megőrzésének eszköze.

### 7.3 A számviteli beszámoló eltérő hasznossága a forprofit és a nonprofit szektorban

A korábban tárgyaltak szerint a számviteli beszámoló elsődleges célja az, hogy a gazdálkodó szervezet működéséről megbízható, releváns és értelmezhető képet nyújtson az érdekhordozók számára. A cél eltérő logika érvényesítésével valósul meg a nonprofit és a forprofit szektorban. Míg a beszámolóknak a vállalatoknál főként a tulajdonosok, a befektetők és a hitelezők döntéshozatalát kell támogatnia, a nonprofit szervezeteknél az adományozók, az önkéntesek, a pályázati forrásokat biztosító intézmények és a tágabb

közösség számára kell hasznos információkat közvetítenie. Ez a funkcionális eltérés nagyban befolyásolja a beszámoló szerkezetét, nyelvezetét, tartalmát és értelmezhetőségét.

A beszámoló funkciója és célközönsége

A forprofit szektor beszámolási rendszere az IASB 2018-as koncepcionális keretelvei alapján a tőkebefektetők és a hitelezők információs igényeire épül. A pénzügyi kimutatások elsődleges célja az, hogy elősegítsék az erőforrás-allokációt, és támogassák a befektetési döntéseket, különös tekintettel a jövedelmezőségre, a likviditásra és a kockázatokra<sup>28</sup>. A nonprofit beszámoló célközönsége heterogénebb:

- az adományozókból,
- a kedvezményezettekből,
- a közösségi partnerekből,
- az állami szervekből
- és a hitéleti közösségekből áll.

Számukra nem a profitabilitás, hanem a küldetésteljesítés hatékonysága és hitelessége az elsődleges információs cél. A beszámoló hasznossága morális és társadalmi relevanciát is hordoz (O'Dwyer & Unerman, 2008).

Az érdekhordozók információs elvárásainak különbsége

A forprofit szektor pénzügyi beszámolói mögötti elméleti kiindulópont az, hogy a jelentések elsődleges címzettjei a befektetők és a hitelezők, akik-amelyek a gazdasági erőforrásokat rendelkezésre bocsátják, és a döntéseik során megbízható, releváns, pénzügyi természetű információkra támaszkodnak. Ezt a megközelítést erősítik meg az IASB koncepcionális keretelvei, amelyek a beszámolás központi céljának a tőkeallokáció hatékonyságát tekintik. Bushman és Landsman érvelése szerint (Bushman & Landsman, 2010) ez a szűk, de egységes érdekhordozói kör lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatások tartalmát szabványos formában, nemzetközi szinten is egységesen meg lehessen határozni. A beszámoló ebben a keretben olyan információs eszközként működik, amely elősegíti a piacok transzparenciáját, támogatja a befektetői döntéseket,

---

<sup>28</sup> International Accounting Standards Board (IASB): Conceptual Framework for Financial Reporting. IFRS Foundation, 2018. Elérhető: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

és hozzájárul a gazdasági erőforrások hatékony elosztásához. A standardizálhatóság mélyen gyökerezik abban a feltételezésben, hogy a piaci szereplők racionálisak, egységes célrendszerrel rendelkeznek, és hasonló módon értelmezik az információkat. A szerzők azonban kritikusan azt is hangsúlyozzák, hogy a beszámolási rendszer kialakításakor mérlegelni kell, mennyire egységes a célközönség információs igénye, és hogy a kötelező szabályozás milyen mértékben képes a releváns döntéstámogatást biztosítani. Ha a felhasználók elvárásai eltérnek egymástól, vagy ha a jelentések túlzott mértékű szabályozása a valóság leegyszerűsítéséhez vezet, a beszámolók hasznossága csökkenhet. A szerzők a forprofit szektorra vonatkozóan indokoltnak látják a standardizált jelentéstételt, mivel a befektetői közönség viszonylag homogén információs érdeke lehetővé teszi a beszámolók tartalmi egységesítését és nemzetközi összehasonlíthatóságát.

#### 7.4 Mit tanulhat a forprofit a nonprofitól?

A nonprofit szervezetek számviteli gyakorlata olyan megoldásokat és szemléleti kereteket alakított ki, amelyek mintaként szolgálhatnak a forprofit szektor számára. Burritt és Schaltegger átfogó tanulmánya (Burritt & Schaltegger, 2010), amely a fenntarthatósági számvitel és jelentéstétel fejlődését elemzi, azt a kérdést teszi fel, hogy ezek a gyakorlatok múltó divatnak tekinthetők-e, vagy mélyebb szervezeti és társadalmi változás részei. A szerzők szerint a fenntarthatósági számvitel kettős szerepet tölt be:

- egyrészt döntéstámogató eszköz a menedzsment,
- másrészt értékközvetítő platform a társadalom számára.

Ez a kettősség abban nyilvánul meg, hogy a vállalatok igyekeznek vele a környezeti, társadalmi és etikai teljesítményüket mérni és kommunikálni, de a jelentéstételnek egyre inkább az is célja, hogy a szervezet legitimációját az érintettek körében megteremtse és fenntartsa. A szerzők úgy érvelnek, hogy a fenntarthatósági jelentéstétel fejlődése az önkéntes vállalati kommunikáció irányából strukturáltabb, elvárásalapú és standardizált gyakorlat felé mozdul el. Ez a tendencia azt jelzi, hogy a társadalmi érintettek – a civil szervezetek, a fogyasztók, a munkavállalók és a kormányzati szereplők – egyre világosabban artikulálják elvárásaikat a vállalatok transzparens, értékalapú működésével kapcsolatban. A szerzők szerint a fenntarthatósági számvitel egyre inkább integrálódik a

vállalat stratégiai irányításába és küldetésmeghatározásába. Ez a felismerés megerősíti azt az álláspontot, hogy a nonprofit számvitel gyakorlatai és elvei – különösen az értékek, a misszió és az elszámoltathatóság összekapcsolásában – példaértékűek lehetnek a forprofit szektor számára. A képalkotásban megjelenik, hogy milyen elvek alapján és milyen közösségi célokat szolgálva történt a tevékenység. A nonprofit szemlélet és a fenntarthatósági számvitel metszéspontja új normákat állít fel az üzleti szféra számára.

#### 7.4.1 Küldetésalapú jelentés, az érték láthatóvá tétele

A nonprofit szervezetek számvitele szorosan összefonódik a küldetésükkel, mivel elsődleges céljuk társadalmi érték létrehozása. A beszámoló ebben a kontextusban annak a dokumentálása, hogy milyen cél érdekében és milyen hatással használták fel az erőforrásokat. A küldetésvezérelt számvitel (mission-driven accounting) lényege Ebrahim és Rangan (Ebrahim & Rangan, 2014) szerint az, hogy képes kapcsolatot teremteni a szervezeti célkitűzések (purpose) és az elért társadalmi hatások (impact) között, a mérhetőség három:

- bemeneti (output),
- kimeneti (outcome)
- és a hatást (impact) kimutató szintjén.

Míg az output az elvégzett tevékenységek mennyiségi mutatóit jelenti, az outcome és különösen az impact a hosszabb távú, társadalmi változást célzó eredményeket. A szemlélet a 2010-es évtizedben a forprofit szektorban is egyre nagyobb teret nyert, különösen az ún. outcome-based reporting és az impact reporting keretrendszerek formájában. Az integrált jelentéstétel (IIRC), az ESG-mutatók, valamint a B Corp tanúsítási rendszer mind azt az elmozdulást tükrözik, hogy a vállalatoktól ma már nemcsak pénzügyi eredményességet, hanem társadalmi hasznosságot és értékalapú működést is elvárnak. A jelentéstétel emiatt egyre inkább a szervezeti identitás, a társadalmi felelősség és a legitimáció közvetítőjévé is válik.

#### 7.4.2 A bizalom mint jelentéstételi alapelv

A nonprofit számvitel egyik lényegi sajátossága, hogy a közösségi, erkölcsi és intézményi bizalom sokrétegű rendszerére épít. A beszámoló ebben a keretben értelmezhetővé és ellenőrizhetővé kívánja tenni az érintettek számára a szervezet társadalmi küldetésének megvalósulását. A bizalomépítés különösen fontos pluralisztikus környezetben, ahol az érdekhordozók – amelyek jellemzően adományozók, kedvezményezettek, állami intézmények, közösségi szereplők – elvárásai nem egységesek, eltérő és időben változó normáik vannak. Mint O'Dwyer és Unerman esettanulmányukban (O'Dwyer & Unerman, 2008) rámutattak, a nonprofit szervezetek számára az elszámoltathatóság gyakorlata működésük társadalmi kontextusban való értelmezését és igazolását is jelenti. A beszámoló a bizalom megszerzésének és fenntartásának egyik kulcsa, amely révén a szervezet a nyilvánosság előtt folyamatosan újratárgyalja a legitimitását. Ez a jelentéstételi logika 2000 óta növekvő ütemben a vállalati szektorban is fokozott jelentőségre tett szert, különösen az érdekhordozó-orientált megközelítés és az ESG (Environmental, Social and Governance) alapú elszámolás előretörésével. A nonprofit számvitel olyan fogalmi és gyakorlati mintázat, amely a társadalmi felelősségvállalás és a hiteles szervezeti kommunikáció új formáit mutatja be a forprofit szektor számára.

#### 7.4.3 Társadalmi hatásmérés, nemcsak pénzben kifejezhető érték

A nonprofit szektor markáns sajátossága, hogy tevékenységének célja nem redukálható pénzügyi célokra, kiemelten az eredményre. Küldetése inkább a társadalmi értékteremtéshez, a közösségi jóléthez, az erkölcsi és kulturális tőkéhez kapcsolódik, amelyek mérhetősége túlmutat a hagyományos számviteli rendszereken. Az elmúlt évtizedekben ennek nyomán jelentek meg azok az alternatív értékelési és beszámolási módszerek, amelyek a társadalmi hatások számszerűsítésére, értelmezésére és kommunikációjára törekednek. Feor, Clarke és Dougherty (Feor et al., 2023) szisztematikus irodalmi áttekintése rámutat arra, hogy a társadalmi hatásmérés eszköztára egyre strukturáltabbá és elméletileg megalapozottabbá vált, ám továbbra is érzékeny maradt arra az alapvető dilemmára, hogy miként lehet olyan hatásokat mérni és jelenteni, amelyek nem a piaci tranzakciók logikája alapján jönnek létre. A szerzők kiemelik, hogy

a két legelterjedtebb megközelítés az SROI (Social Return on Investment) és a Theory of Change, amelyek különböző módon, de egyaránt az elszámoltathatóság és a társadalmi értékteremtés transzparens megjelenítését célozzák. Az SROI célja az, hogy a nem piaci outputokat és outcome-okat pénzben kifejezhető proxyértékekké<sup>29</sup> alakítsa, és így lehetővé tegye, hogy a befektetett erőforrások és az elért társadalmi hatások közötti kapcsolat kvantitatívan is megjeleníthető legyen. A módszer azon alapul, hogy a hatásmérés során az értékelő szervezet döntései határozzák meg, hogy mely eredmények számítanak értéknek. Fókusza az, hogy mely eredmények érdemelnek figyelmet, hogyan definiálhatók értékként, és milyen érintetti nézőpontokat vesz figyelembe. A Theory of Change megközelítés nem monetizálja a hatásokat, hanem a változás logikáját kívánja explicitté tenni. A módszer alapkérdése az, hogy az egyes inputok, tevékenységek és köztes kimenetek hogyan vezetnek társadalmi változásokhoz. Különösen jelentős a nonprofit szektorban, ahol a hatáslánc sokszor nem lineáris, nem direkt és nem azonnal érzékelhető. A Theory of Change a komplex társadalmi rendszerek működésének megértésére törekszik, és strukturált keretet kínál arra, hogy a szervezetek világosan artikulálják, milyen társadalmi célt szolgálnak, és milyen feltételezések alapján tervezik meg a beavatkozásaikat. Feor és szerzőtársai szerint a két megközelítés nem zárja ki egymást. A Theory of Change az értelmezési keretet, amíg az SROI pedig a numerikus megerősítést biztosítja a hatás narratívájához. Az empirikus példák alapján azok a szervezetek képesek hiteles hatásmérésre, amelyek a mérés és az értelmezés folyamatába bevonják az érdekhardozóikat, kihasználják a működési adatokban rejlő lehetőségeket, fejlesztik a mérési kompetenciáikat, és képesek a kvalitatív és kvantitatív adatok integrált kezelésére. A forprofit vállalatok, különösen a társadalmi és a fenntarthatóság iránt elkötelezett vállalkozások szintén felismerik, hogy a kizárólag pénzügyi eredményekre épülő beszámolási logika nem képes megragadni működésük valódi hatását. A társadalmi hatásmérés beépítése a vállalati jelentéstételbe újfajta elszámoltathatóságot és legitimációs lehetőséget teremt, különösen olyan területeken, ahol kiemelkedő a közösségi bizalom, a morális felelősség és a társadalmi küldetés jelentősége. A számvitel ilyen esetekben társadalmi interpretációs eszközként van jelen. Feor és kutatótársai hangsúlyozzák, hogy a társadalmi hatásmérés egyfajta normatív elmozdulás, amely

---

<sup>29</sup> Az output a szervezet közvetlen tevékenységeinek számszerű eredménye (pl. a képzések száma), míg az outcome a hosszabb távú, társadalmi hatású változások (pl. a munkába állás). A proxy olyan helyettesítő pénzbeli érték, amellyel nem piacosítható hatások is számszerűsíthetők a társadalmi megtérülés becsléséhez.

újradefiniálja, hogy egy szervezet működésében mit jelent a hasznosság fogalma: társadalmi relevanciát, közösségi értéket és erkölcsi jelentőséget. A társadalmi hatásmérés egyszerre kulturális és intézményi fordulat. A nonprofit szektor ebben a fordulatban normatív mintát kínál a társadalmi felelősségvállalás és az értékalapú jelentéstétel új formáihoz. Kulcsszereplővé válik a közösségi bizalom, az erkölcsi elszámoltathatóság és a társadalmi hasznosság artikulálásában; olyan szerepkörben, amely túlmutat a pénzügyi teljesítmények rögzítésén, és képet ad a valóságról.

#### 7.4.4 A számvitel mint kommunikációs csatorna

Számos tanulmány hangsúlyosan érvel amellett, hogy a számvitel a társadalmi kommunikáció egyik formája, amely képes jelentést konstruálni, kapcsolatot teremteni és értéket közvetíteni. A számviteli jelentés interpretációs aktus. A nonprofit szervezetek közösségi, vallási vagy társadalmi célokat valósítanak meg, jellemzően narratív és értékalapú beszámolási formákat alkalmaznak. Éves jelentéseikben, a tevékenységi vagy közhasznúsági mellékletekben és támogatói tájékoztatóikban az adatok mellett szöveges beszámolók is megjelennek. A forprofit vállalatok körében is megfigyelhető az a tendencia, hogy a hagyományos pénzügyi beszámolókon túl értékalapú, emocionális és kapcsolatteremtő üzeneteket is tartalmaznak, ilyenek például a vezérigazgatói üzenetek, a vállalati társadalmi felelősségvállalás (CSR) jelentései vagy az ESG (Environmental, Social, Governance) alapú beszámolási rendszerek. A számviteli információ akkor válik hasznossá, ha a befogadó képes őket, saját elvárásai szerint értelmezni, és az alapján döntést hozni. Ehhez elengedhetetlen, hogy a közvetített kép a szervezet céljaival, értékeivel és társadalmi szerepével összhangban legyen. Brennan és Merkl-Davies tanulmánya (M. Brennan & Merkl-Davies, 2022) átfogó elméleti keretet kínál a diszkrecionális számviteli narratívák értelmezésére, és rámutat arra, hogy ezek a narratívák nemcsak a vállalatok reputációját és társadalmi elfogadottságát befolyásolják, hanem a bizalomépítés eszközei is lehetnek. A szerzők szerint a narratív jelentéskészítés, a CSR és az ESG olyan strukturált történetmesélési gyakorlat, amely a szervezetek számára lehetővé teszi, hogy reflektív módon alakítsák identitásukat és társadalmi szerepüket. A számvitel kommunikációs funkciója alapvetően kettős természetű. Egyrészt lehetőséget teremt arra, hogy a szervezet önreflektív módon megalkossa és közvetítse identitását, másrészt a kommunikációs térben való jelentéskészítés révén

aktívan alakítsa a valóságról alkotott képet. Beck, Dumay és Frost esettanulmánya (Beck et al., 2017) rávilágít arra, hogy a beszámolás – különösen nem pénzügyi és integrált jelentések esetén – stratégiai célokat is szolgál. A vállalat egyfajta „egyetlen igazságforrásként” kívánja pozícionálni magát, annak érdekében, hogy legitimitást szerezzen vagy legitimitását helyreállítsa. Ez különösen releváns a nonprofit szektorban, ahol a működés erkölcsi és közösségi dimenziói meghatározóak. A beszámoló mellett, hogy transzparens ablak a gazdasági eseményekre, narratív és értékalapú diskurzív gyakorlat is, amelyben a jelentéskészítő válogat, strukturál, értelmez, és ezáltal formálja a befogadó valóságérzékelését, valamint a szervezet társadalmi szerepéről kialakított képét. A számvitel kommunikációs szerepe funkcionális. A jelentés strukturálja az intézményi valóságot, keretet ad a közösségi elbeszélésnek, és lehetővé teszi a reflektív elszámoltathatóságot. Ez a fogalom arra utal, hogy a szervezet képes kritikusan tekinteni a működésére, tanulni belőle, és párbeszédet kezdeményezni az érintett felekkel. A számvitel diszkurzív és dialogikus forma, amely túlmutat a merev szabályozáson. A nonprofit szektor előfutárként működik ebben a fejlődési ívben. A narratív, értékalapú és részvételre ösztönző beszámolási gyakorlatok kihatnak a képalkotásról alkotott fogalmainkra. A forprofit szektor, különösen az olyan ágazatokban, amelyek közvetlen kapcsolatban állnak a közösségi jóléttel (egészségügy, oktatás, élelmiszertermelés), egyre inkább felismeri, hogy a társadalmi legitimitás megszerzéséhez olyan beszámolókra is szükség van, amelyek képesek értelmezni, magyarázni és érthetővé tenni a működés tágabb társadalmi összefüggéseit. Az elszámoltathatóság fogalma kiterjed a morális és a közösségi dimenziókra, a relevancia már nem kizárólag pénzügyi jelentésű, és a megbízhatóság sem kizárólag számszaki pontosságot jelent. A számvitel kommunikációs értelmezésére olyan komplex társadalmi gyakorlatként tekintünk, amely egyszerre

- technikai és értékközvetítő,
- strukturáló és reflexív,
- közlő és értelmező.

A nonprofit és a vallási szervezetek számviteli gyakorlata azt mutatja, hogy a beszámolás kommunikációs tevékenységként való értelmezése érvényes. A beszámoló képes értékeket közvetíteni, identitást formálni és társadalmi párbeszédet kezdeményezni. A nonprofit szervezeteknél a közösségi bizalomépítés és az elszámoltathatóság egyik legfontosabb eszközévé válik, ami a forprofit beszámolás számára is hasznos útjelző.

## 8. KÉRDŐÍVES KUTATÁS MAGYAR SZÁMVITELI SZAKEMBEREK KÖRÉBEN

Az értekezés előző fejezetei a számvitel társadalomtudományi és filozófiai értelmezésének kereteit vizsgálták, különös figyelmet fordítva a szabályozási környezetre, az érdekhordozói kapcsolatokra, valamint a számviteli információk érzékelésének és értékközvetítő funkciójának kérdésére. A fejezetek rámutattak arra, hogy a számvitel társadalmi konstrukció, amely normákat, értékeket és bizalmi struktúrákat közvetít, miközben a gazdasági valóságot is aktívan formálja.

A jelen fejezet célja, hogy a fogalmi és az elméleti kereteket empirikus vizsgálattal egészítse ki. A magyar számviteli szakemberek körében végzett kérdőíves kutatás arra irányul, hogy feltárja, miként érvényesülnek a gyakorlatban a korábban bemutatott elméleti összefüggések. Elsősorban arra kérdez rá, hogy hogyan értékelik a magyar számviteli szakemberek a beszámolók képalkotó szerepét, milyen mértékben tartják a számvitelt a valóság egységes vagy differenciált közvetítőjének, és hogyan viszonyulnak a bizalom, az érdekérvényesítés és a társadalmi elszámoltathatóság kérdéseire.

Az empirikus kutatás egyrészt lehetővé teszi a disszertációban megfogalmazott hipotézisek statisztikai vizsgálatát, és ezáltal mérhető alapot nyújt azok megerősítéséhez vagy elutasításához, másrészt hozzájárul ahhoz, hogy a számvitel társadalmi beágyazottságáról bemutatott kép a szakmai közösség véleményén és tapasztalatain keresztül váljon értelmezhetővé.

### 8.1 A kutatás körülhatárolása, limitációk

A disszertáció korábbi fejezeteiben bemutatott elméleti és fogalmi megközelítés széles értelemben vizsgálta a számvitel társadalomtudományi jellegét, normatív vonatkozásait és képalkotó funkcióját. Az előbbieken áttekintett elméletek általános érvényűek, így célzott társadalomtudományi kutatások keretében korlátozottan van lehetőség ezek közvetlen empirikus vizsgálattal történő alátámasztására. A társadalomtudományi kutatás sajátossága ugyanis, hogy nem globális érvényű igazságokat, hanem kontextushoz kötött összefüggéseket tár fel. Ebből következően jelen kutatás nem

törekedhetett a számviteli diskurzus univerzális reprezentációjára, hanem jól körülhatárolt vizsgálati kereteket jelölt ki. A kutatás terepét Magyarország adja, amely jogi, gazdasági és intézményi sajátosságai révén önálló számviteli környezetet képez. A nemzeti szabályozás normatív háttére, a prudencia elve és az adózási környezet világosan definiálja azt a kontextust, amelyen belül a magyar számviteli szakemberek véleményének vizsgálata értelmes módon lehetséges, hiszen ők azok a gazdasági, illetve társadalmi szereplők, akik a szabályozás gyakorlati alkalmazása és a mindennapi, legmagasabb szintű döntéshozatal közötti közvetítő funkciót betöltik. A könyvelők, könyvvizsgálók, számviteli tanácsadók, adótanácsadók, kontrollerek, számvitel tanárok és egyéb számviteli szakemberek egyaránt olyan helyzetben vannak, hogy nem csak végrehajtói, hanem interpretálói is a számviteli előírásoknak. Véleményük társadalmi jelentőséggel bír azáltal, hogy ők ismerik leginkább, hogy a számviteli képalkotás miként valósul meg a gyakorlatban, és milyen értékválasztásokon keresztül közvetíti a gazdálkodó szervezetek realitását. Lényeges, hogy a kérdőív kérdéseinek megválaszolása olyan embereknek a gyakorlati tapasztalatán alapul, akik napi szinten találkoznak beszámolókkal. A választott mintavételi keret így nem esetleges, hanem a vizsgálat céljainak megfelelő módon racionális és indokolt. Ez a körülhatárolás ugyanakkor limitációkat is maga után von. A dolgozatban korábban bemutatott elméleti konstrukciók, például a számvitel társadalmi képalkotó szerepe, túlmutatnak mind a magyar gyakorlat, mind a számviteli szakemberek horizontján. A kérdőíves felmérés eredményeit ezért nem kívánom univerzális érvényű igazságként bemutatni, hanem vállaltan egy adott szakmai közeg attitűdjeinek és percepcióinak vizsgálatára használom. Más országokban, eltérő szabályozási vagy kulturális környezetben végzett kutatások lefolytatása hasonlóképp indokolt lehet. Ebből fakadóan, az eredmények interpretációja során folyamatosan szem előtt kell tartani a kutatás kontextuális beágyazottságát, és hangsúlyozni szükséges, hogy a megállapítások a magyar számviteli gyakorlatból kiinduló értelmezésekre korlátozódnak. A kutatás értékét ez a körülhatárolás nem csökkenti, hanem éppen növeli azáltal, hogy világosan kijelöli az eredmények érvényességének kereteit.

## 8.2 A kérdőív felvételének részletei, a mintavétel jellemzői

Az empirikus kutatás alapjául szolgáló kérdőív két célcsoport számára került kiküldésre. Először a Magyar Számviteli Szakemberek Egyesületének (MSZSZE) elnöke, Botka Erika küldte ki 2025. július 14-én e-mailben az egyesület 1.522 aktív tagja részére<sup>30</sup>. Az MSZSZE 1995-ben alakult azzal a céllal, hogy segítse tagjait – könyvelőket, könyvvizsgálókat, adótanácsadókat – szakmai feladataik ellátásában és a folyamatosan változó jogszabályi környezethez való alkalmazkodásban. Az egyesület országosan 19 helyi szervezettel működik, és taglétszáma meghaladja a 2.500 főt<sup>31</sup>. Tevékenységei közé tartozik rendszeres továbbképzések szervezése, jogszabályok értelmezésében nyújtott szakmai tanácsadás, valamint a jogalkotási folyamatban való véleménynyilvánítás. Az egyesület 2013 óta a Pénzügyminisztérium által elismert szakmai szervezetként működik Magyarországon.

A kérdőívet másodszor a Magyar Könyvvizsgálói Kamara (MKVK) küldte ki 2025. július 22-én 3.171 fő aktív tagjának, szintén e-mailben<sup>32</sup>. A kamara a könyvvizsgálói tevékenység magyar szabályozásának és szakmai felügyeletének köztestülete, amely mai formájában 1997. január 1-jén kezdte meg működését. Tevékenységét hatályosan a *2007. évi LXXV. törvény a Magyar Könyvvizsgálói Kamaráról, a könyvvizsgálói tevékenységről, valamint a könyvvizsgálói közfelügyeletről* szabályozza. A kamara legfőbb célja, hogy biztosítsa a független könyvvizsgálat szakmai színvonalát, etikáját és megbízhatóságát, valamint elősegítse a közérdekvédelmet és az átlátható gazdálkodást. Az MKVK tagjai kizárólag engedéllyel rendelkező könyvvizsgálók lehetnek, akik a szigorú belépési feltételek és a rendszeres továbbképzések révén garantálják a szakma magas szintű gyakorlását. A kamara kötelező tagságon alapuló szervezet, mintegy 6.000 természetes és jogi személy tagot számlál<sup>33</sup>. Tevékenységi körébe tartozik szakmai továbbképzések szervezése, etikai és minőségellenőrzési eljárások lebonyolítása, a szakmai standardok alkalmazásának felügyelete, valamint javaslattétel a jogalkotás számára. Az MKVK jelentős szerepet tölt be a nemzetközi könyvvizsgálói közéletben, tagja az európai könyvvizsgálói szervezeteket tömörítő Accountancy Europe-nak, és

---

<sup>30</sup> A kiküldésről szóló levél a mellékletek között megtalálható.

<sup>31</sup> Az adatok forrása: <https://www.mszsze.hu/bemutakozas>

<sup>32</sup> A kiküldésről szóló levél a mellékletek között megtalálható.

<sup>33</sup> Adatok forrása: <https://mkvk.hu/informacio/altalanosinformacio>

aktív kapcsolatot ápol más nemzetközi szakmai szervezetekkel is. A kamara 19 területi szervezetből álló országos hálózatként működik, és honlapján rendszeresen közzéteszi szakmai tájékoztatóit, állásfoglalásait és képzési programjait.

A kutatás teljes célpopulációjának a magyar számviteli szakemberek összességét tekintem. Nyilvántartásukra nem létezik egyetlen konkrét adatbázis, de jó közelítést ad e célra a Könyvvizsgálói Kamara 6.000 fős teljes taglistája, valamint a Pénzügyminisztérium által nyilvántartott, 51.610 fő<sup>34</sup> regisztrált mérlegképes könyvelőt számláló adatbázis, amelyet a szakminisztérium nyilvánosságra hoz a honlapján<sup>35</sup>. A két sokaság létszáma nem adható közvetlenül össze, mivel nyilvántartásuk jelentős átfedést tartalmazhat. A célpopuláció pontos méretének meghatározásához nem áll rendelkezésre elegendő nyilvános adat, azonban a kutatás szempontjából ennek nincs is kifejezett relevanciája. A Pénzügyminisztérium<sup>36</sup> adatbázisa kutatásetikai szempontokból nem használható fel tudományos célra, azaz jelen esetben kérdőív kiküldésre a minisztérium honlapján megtalálható tételes tiltás alapján.

### 8.3 Az adatok feldolgozása

Az empirikus kutatás eredményeinek kiértékelése nem választható el a mintavételi sajátosságoktól és az adatfelvétel módszertani kereteitől. A kérdőíves felmérésből nyert adatok feldolgozása kvantitatív, statisztikai eszközökkel történik, de ezek érvényessége és általánosíthatósága jelentős mértékben függ a mintavétel módjától és a minta jellemzőitől. A társadalomtudományi kutatás alapvető kihívása azt meghatározni, hogy a mintából levont következtetések milyen mértékben extrapolálhatók a teljes populációra. Ennek megítéléséhez fel kell tární, hogy a minta mérete, összetétele és eloszlása mennyiben tekinthető reprezentatívnak, illetve hogy a mintavételi eljárásból fakadó torzítások milyen hatással lehetnek az eredményekre. A következő alfejezetek célja

---

<sup>34</sup> 2025. 07. 11-i adatbázis frissítésük alapján.

<sup>35</sup> Az adatok forrása: <https://penzugyiszakkepzes.kormany.hu/nevjegyzek-konyvviteli-szolgaltatast-vegzo>

<sup>36</sup> Meg kell jegyezni a pontos hivatkozás kedvéért, hogy a Pénzügyminisztérium 2024. december 31-én megszűnt, feladatait 2025. január 1-jétől a Nemzetgazdasági Minisztérium vette át. 2026. május 13-tól azonban a Nemzetgazdasági Minisztérium ismét Pénzügyminisztérium elnevezéssel működik tovább. A számviteli szakma teljesen egyértelműen használja a Pénzügyminisztérium elnevezést bizonyos hatáskörökre, kiváltképp a tárgyban jelölre a hivatkozott időszakban.

- bemutatni az adatfelvétel során kialakult mintanagyságot, és azokat az adattisztítási és kódolási lépéseket, amelyek az elemzés megbízhatóságát szolgálták, valamint
- megvizsgálni a mintavétel módját és a minta jellemzőit reprezentativitás és a statisztikai következtetések érvényessége szempontjából.

A mintavétel önkéntes részvételen alapult, ami módszertani implikációkat<sup>37</sup> hordoz azáltal, hogy egyrészt befolyásolhatja a válaszadók motivációját és összetételét, másrészt torzítást eredményezhet a célpopulációt alkotó szakmai csoportok arányát tekintve.

### 8.3.1 Mintanagyság, kitöltési arány, adattisztítás és kódolás

A kérdőívet két szakmai szervezet tagjai töltötték ki

- Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete
- Magyar Könyvvizsgálói Kamara

A válaszok beérkezését 2025. 08. 04-én 12:00-kor zártam.

A kiküldött kérdőívek és a kitöltések száma az alábbi táblázat szerint alakult.

|                     | Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete |           | Magyar Könyvvizsgálói Kamara |           | Összesen |           |
|---------------------|------------------------------------------|-----------|------------------------------|-----------|----------|-----------|
|                     | fő                                       | megoszlás | fő                           | megoszlás | fő       | megoszlás |
| kiküldésre került   | 1 522                                    | 100%      | 3 171                        | 100%      | 4 693    | 100%      |
| kitöltők száma      | 154                                      | 10,12%    | 342                          | 10,79%    | 496      | 10,57%    |
| érvényes kitöltések | 154                                      | 10,12%    | 337                          | 10,63%    | 491      | 10,46%    |

7. TÁBLÁZAT: A KUTATÁSI KÉRDŐÍV KIKÜLDÉSÉNEK ÉS KITÖLTÉSÉNEK ARÁNYAI, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Az adattisztítás és kódolás folyamata kulcsfontosságú volt annak érdekében, hogy a kérdőíves felmérésből származó adatok statisztikai elemzésre alkalmas, egységes struktúrában álljanak rendelkezésre. A nyers adatállomány – a kérdőív természetéből adódóan – különböző típusú válaszokat tartalmazott, beleértve szöveges kategóriákat,

<sup>37</sup> Az implikáció kifejezés ebben az összefüggésben a lehetséges következményekre utal, amelyeket az önkéntes alapú mintavétel okozhat az adatok összetételében és az eredmények értelmezésében.

numerikus értékeket és kevert adatokat (szöveg és szám egyszerre), ezért több lépésben történt ezek feldolgozása.

- Érvénytelen adatok kezelése

A teljes adatbázis ellenőrzése során azonosítottam a hiányzó, illetve értelmezhetetlen adatokat. Tekintettel arra, hogy a kérdőív minden kérdésére kötelező válaszadást állítottam be, hiányzó adat nem volt a válaszok között. Négy olyan kitöltést azonosítottam, ahol a kézzel beírt numerikus adat értelmezhetetlen volt, így ezeket a kitöltéseket kizártam. A 495 teljes kitöltésből így 491 érvényes kitöltésre végeztem el az adatelemzést.

- Szöveges válaszok egységesítése

A demográfiai kérdéseket illetően, az életkorra és a szakmai tapasztalat időtartamára vonatkozó szabad szöveges válaszokat egyszerű számmá alakítottam át. Ahol pl. 70+ év volt feltüntetve, ott a 70 évet vettem alapul. Az extrém értékeket (pl. szokatlanul magas életkor) egyenként ellenőriztem, kizárásra e tekintetben nem volt szükség.

- Szöveges formátumú, Likert-skálán mért kérdőívtételek átkódolása numerikus formátumba

A kérdőívben szereplő állításokat – két kivétellel – ötfokú Likert-skálán ítélték meg a válaszadók, amelynek végpontjai ezek voltak:

- 1 = „Egyáltalán nem ért egyet”
- 5 = „Teljes mértékben egyetért”

A köztes válaszkategóriák numerikus kódolása a következő megfeleltetés szerint történt:

- 2 = „Inkább nem ért egyet”
- 3 = „Közömbös”
- 4 = „Inkább egyetért”

Ez a numerikus kódolás elengedhetetlen előfeltétele volt a statisztikai elemzéseknek, különösen a faktoranalízisnek és a klaszterelemzésnek, amelyek numerikus bemenetet igényelnek.

A fenti lépések eredményeként egy megbízható, egységes szerkezetű, numerikusan kódolt adatbázis jött létre, amely megfelelt a kvantitatív kutatási standardoknak, és lehetővé tette statisztikai elemzési módszerek alkalmazását.

### 8.3.2 Mintavétel és a minta jellemzői: reprezentativitás, módszertani implikációk

Az érvényes kitöltések száma 491 volt, amely a válaszadásra felkért személyek (4.693 fő) 10,46%-át teszi ki. Ezt a válaszadási arányt a társadalomtudományok mintavételi gyakorlatában viszonylag mérsékeltnek tekinthetjük akkor, ha a cél a teljes szakmai közösség reprezentatív leképezése. Ugyanakkor ez az arány nem szokatlanul alacsony a szakmai kérdőíves felmérések gyakorlatában, különösen akkor, ha a kitöltés önkéntes alapon, online platformon történik, és a minta olyan speciális szakmai csoportból származik, mint a számviteli szakemberek.

A mintanagyság, valamint a minta reprezentativitása statisztikai szempontból több szinten vizsgálható:

#### *Mintán belüli tendenciák és összefüggések feltárása*

- A 491 érvényes válaszadót számláló minta megfelelő alapot biztosít olyan deskriptív és exploratív statisztikai eljárásokhoz, mint
  - a felmért változók leíró statisztikai elemzése: középértékek, szóródási és alakmutatók meghatározása, gyakorisági eloszlások bemutatása,
  - főkomponens-elemzés (PCA): a kérdőívtételekre adott válaszok, ill. azokból kirajzolódó mintázatok háttérét képező látens vélemény-, érték- és attitűd-dimenziók feltárása
  - klaszterelemzés: a minta heterogenitási struktúrájának feltárása, többé-kevésbé homogén válaszadói csoportok kialakítása (ehhez általában minimum 200–300 fős minta ajánlott).

Ezek a módszerek tehát nem populációs szintű becslésre törekednek, hanem lokális mintázatok, struktúrák és tendenciák feltárására, amelyhez a jelen minta nagysága elegendő.

#### *Tágabb érvényességű következtetések levonása*

- A minta, a reprezentativitás hiányából fakadóan, szigorú értelemben mérsékeltен alkalmas statisztikai indukcióra, így az eredmények populációs szintű általánosíthatósága korlátozott. Reprezentatívnak akkor tekinthető egy minta, ha az összetétele – ismert és nem nulla kiválasztási valószínűségek mellett – torzítatlanul tükrözi az alapsokaság releváns jellemzőinek eloszlását, és ezáltal a mintából számított statisztikai mutatók várható értéke megegyezik a populációs

paraméterekkel, mintavételi hibájuk pedig kvantifikálható. Ilyen feltételek tipikusan valószínűségi, különösen véletlen mintavétel esetén teljesülnek. Jelen kutatás esetében azonban a reprezentativitás – a mintavétel módjából adódóan – nem garantálható, mivel az adatfelvétel nem véletlen mintavétellel történt, hanem önkéntes részvételen alapuló, célzott elérésű online felmérés formájában valósult meg. E mintavételi logika következtében a mintába kerülési valószínűségek nem ismertek, ami különböző féle torzítások megjelenését eredményezheti:

- önszelekciós torzítás: feltételezhető, hogy azok töltötték ki nagyobb arányban a kérdőívet, akik erősebben motiváltak a téma iránt, így valószínű, hogy ők a számvitel társadalmi, elméleti, filozófiai vonatkozásai iránt is nyitottabbak,
- elérési torzítás: a kérdőív számviteli egyesületen és könyvvizsgálói kamarán keresztül történő kiküldése feltehetően azt eredményezte, hogy a kérdések kisebb arányban jutottak el a tudományosan inaktív, képzettségi fokban alacsonyabb, zártabb szociális profillal rendelkező személyekhez, így az ő válaszaik reprezentáltsága vélhetőleg alacsonyabb,
- szakterületi aránytalanság: a minta vélhetőleg felülreprezentálja a könyvvizsgálókat és a tudományos-szakmai szereplőket, miközben a kisebb vállalkozások könyvelőit, adminisztratív számviteli munkatársait alulreprezentáltak.

A fentiekre tekintettel, a vizsgálat eredményei jelen megjegyzésekkel extrapolálhatók kellő megbízhatósággal a teljes populációra.

- Ugyanakkor, a mintavétel a korlátok mellett lehetőségeket is rejt magában. Fontos kiemelni, hogy a minta kellően nagy és diverz ahhoz, hogy
  - mind a válaszadók, mint a felmért változók szintjén jól értelmezhető, viszonylag homogén szegmenseket, ill. dimenziókat lehessen azonosítani,
  - tudományos és szakmai diskurzushoz releváns megfontolásokat, eredményeket nyújtson a számvitel társadalmi vonatkozásairól.

Az előbbiekre tekintettel, összességében az állapítható meg, hogy a minta korlátozottan alkalmas átfogó, a teljes szakmai populációra vonatkoztatott következtetések levonására, azonban megfelelő a számvitel filozófiai, társadalmi és kommunikációs szerepének lokálisan érvényes vizsgálatához, alapvető trendek bemutatásához.

## 8.4 Általános statisztikai jellemzők

Ebben az alfejezetben a kérdőíves kutatás során felmért változók főbb statisztikai jellemzői kerülnek bemutatásra, amelyek megalapozzák a további elemzéseket. Az elemzés célja, hogy feltárja az adatok mögött rejlő alapvető mintázatokat, bemutassa a válaszadói struktúrákat, és azonosítsa azokat a látens dimenziókat, amelyek a szakmai attitűdök, vélemények és elvárások meghatározó tényezői lehetnek. Az alfejezet három részre tagolódik: leíró statisztikák, főkomponenselemzés és klaszterelemzés.

### 8.4.1 Leíró statisztikai elemzések

A leíró statisztikai vizsgálat célja az adatállomány általános jellemzőinek bemutatása (11.5. számú melléklet), ideértve a középérték-, szóródási és alakmutatókat, valamint az adatok terjedelmét (minimum- és maximumértékeket). A Likert-skálán felmért kérdőívtételeket illetően:

- az ötfokú skálán 1-től (egyáltalán nem ért egyet) 5-ig (teljes mértékben egyetért) terjedő pontértékű válaszok esetén a változók összesített mintaátlaga 3,58 volt, ami arra utal, hogy a skála középértékéhez (3) viszonyítva a válaszadók többnyire inkább egyetértettek a megfogalmazott állításokkal,
- a tízfokú skálán 1-től (egyáltalán nem ért egyet) 10-ig (teljes mértékben egyetért) pontozott válaszok esetén a minta átlaga összességében 6,78 volt, ami ezen kérdések esetében is azt jelzi, hogy a skála középértékéhez (5,5) viszonyítva a válaszadók többnyire inkább egyetértettek a megfogalmazott állításokkal.

A kérdőív demográfiai tételei az alábbi alanyi jellemzőkre kérdeztek rá:

- nem
- életkor (év)
- legmagasabb iskolai végzettség (közép- / felsőfokú)
- számviteli területen szerzett szakmai tapasztalat (év)
- foglalkozott-e elvont, nem üzleti, tudományos, elméleti számviteli kérdésekkel?  
(nem / részben / igen)

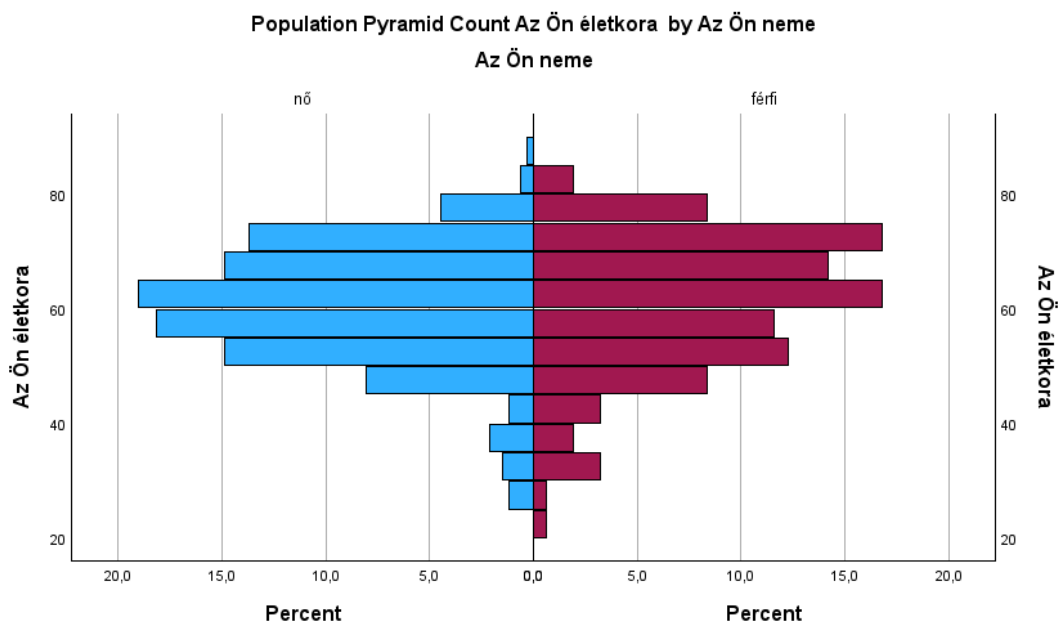
- van-e munkatapasztalata nonprofit szervezet beszámolójával kapcsolatban?  
(egyáltalán nincs / minimális / részben / kiterjedt)
- az elmúlt 3-5 évben Ön legjellemzőbben milyen területen dolgozott?  
(könyvvizsgálat / könyvelés / egyéb számviteli terület / nem számviteli terület)

Az életkor és a munkatapasztalat főbb leíró statisztikáit az 5. számú ábra tartalmazza.

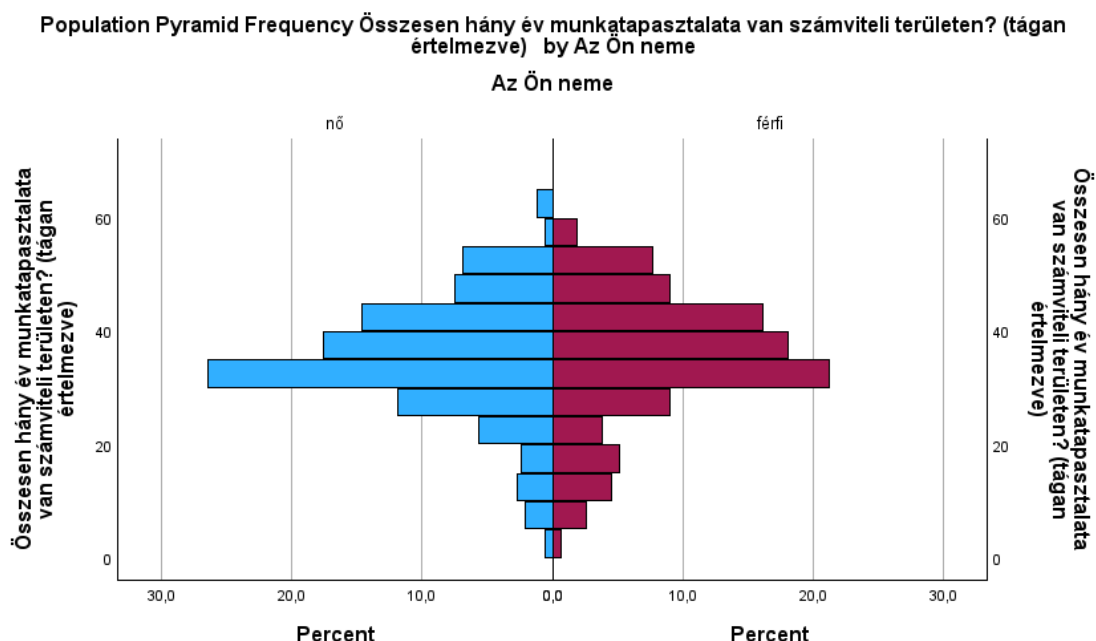
| Descriptive Statistics                                                                   |                |                      |                      |                   |                             |                       |                       |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------|----------------------|-------------------|-----------------------------|-----------------------|-----------------------|
|                                                                                          | N<br>Statistic | Minimum<br>Statistic | Maximum<br>Statistic | Mean<br>Statistic | Std. Deviation<br>Statistic | Skewness<br>Statistic | Kurtosis<br>Statistic |
| Az Ön életkora                                                                           | 491            | 23                   | 89                   | 59,77             | 10,831                      | -,540                 | ,373                  |
| Összesen hány év<br>munkatapasztalata van<br>számviteli területen? (tágra<br>értelmezve) | 491            | 2                    | 60                   | 33,37             | 10,852                      | -,333                 | ,313                  |

5. ÁBRA: A KÉRDŐÍV KITÖLTŐINEK LEÍRÓ STATISZTIKÁJA AZ ÉLETKOR ÉS MUNKATAPASZTALAT TEKINTETÉBEN, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A 6. számú ábra a kérdőív kitöltőinek életkor szerinti megoszlását, a 7. számú ábra pedig a kitöltők szakmai munkatapasztalat szerinti megoszlását mutatja, külön-külön a férfiakra és a nőkre vonatkozóan.



6. ÁBRA A KÉRDŐÍV KITÖLTŐINEK MEGOSZLÁSA NEM ÉS ÉLETKOR SZERINT, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS



7. ÁBRA: A KÉRDŐÍV KITÖLTŐINEK MEGOSZLÁSA NEM ÉS MUNKATAPASZTALAT SZERINT, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Ahogy a 7. számú ábra is mutatja, a minta nem szerinti összetétele jelentős női többséget mutat: a válaszadók 68,4%-a volt nő, míg 31,6%-a férfi. Az iskolai végzettség főbb kategóriái tekintetében a minta szinte homogén: a résztvevők 95,7%-a felsőfokú végzettségű volt, míg a csak középfokú végzettséggel rendelkezők aránya mindössze 4,3%. Ez a magas képzettségi arány a szakmai elköteleződés és a komoly szakértői háttér indikátora. A kitöltők szakmai területek szerinti megoszlása többé-kevésbé kiegyensúlyozott képet tükröz: legtöbben az elmúlt 3–5 évben a könyvvizsgálatban dolgoztak (46,8%), ezt követi a könyvelés (37,3%), míg a kitöltők 12,0%-a egyéb számviteli területen, 3,9%-a pedig nem számviteli területen tevékenykedett. A válaszadók 96,1%-a számviteli területen volt szakmailag aktív, ezen belül is a könyvvizsgálat volt a domináns. Az ide vonatkozó válaszok alapján megállapítható, hogy széles körben jellemző volt a nonprofit szervezetek beszámolóival kapcsolatban szerzett tapasztalat: csupán a kitöltők 8,6%-ának egyáltalán nem volt ilyen tapasztalata, míg 27,5%-uk minimális, 37,5%-uk részleges, 26,5%-uk pedig kiterjedt tapasztalattal rendelkezett. Ez tehát arra utal, hogy a nonprofit szektor beszámolóit a szakmai gyakorlat szerves részét képezik. Az elvont, tudományos vagy elméleti számviteli kérdésekben szerzett jártasság szintén kiegyensúlyozott képet mutat: a válaszadók több mint fele (55,2%) egyáltalán nem foglalkozott ilyen témákkal, ugyanakkor 32,2% részben, 12,6% pedig kifejezett

mértékben igen. Ez a megoszlási mintázat arra enged következtetni, hogy a szakmai közösségen belül jelentős kisebbséget alkotnak az elméleti és filozófiai irányultságú számviteli kérdésekben járatos személyek. Ugyanakkor az is feltételezhető, hogy az említett csoport érdemi súlyt képvisel a szakmai diskurzusban.

Az előbbieken tárgyalt leíró statisztikai elemzések alapján megállapítható, hogy a minta női többségű, magasan képzett, szakmailag erősen beágyazott szakemberekből áll, akik döntően a könyvvizsgálat és a könyvelés területén dolgoznak. Számottevő részük rendelkezik nonprofit vállalkozások beszámolóival kapcsolatos tapasztalattal, továbbá feltehetően jelentős részük fogékony az elméleti, tudományos számviteli kérdések iránt, és bizonyos mértékű jártassággal is bír ezeket illetően.

| Az Ön neme                                                          |            |          |                   | Van-e munkatapasztalata nonprofit szervezet beszámolójával kapcsolatban? |            |          |                   |
|---------------------------------------------------------------------|------------|----------|-------------------|--------------------------------------------------------------------------|------------|----------|-------------------|
|                                                                     | gyakoriság | százalék | kumulált százalék |                                                                          | gyakoriság | százalék | kumulált százalék |
| férfi                                                               | 155        | 31,6     | 31,6              | egyáltalán nincs                                                         | 42         | 8,6      | 8,6               |
| nő                                                                  | 336        | 68,4     | 100,0             | minimális                                                                | 135        | 27,5     | 36,0              |
| Összesen                                                            | 491        | 100,0    |                   | részben                                                                  | 184        | 37,5     | 73,5              |
| Az Ön legmagasabb iskolai végzettsége                               |            |          |                   | kiterjedt                                                                | 130        | 26,5     | 100,0             |
|                                                                     | gyakoriság | százalék | kumulált százalék | Összesen                                                                 | 491        | 100,0    |                   |
| felsőfokú                                                           | 470        | 95,7     | 95,7              | Az elmúlt 3-5 évben Ön legjellemzőbben milyen területen dolgozott?       |            |          |                   |
| középfokú                                                           | 21         | 4,3      | 100,0             |                                                                          | gyakoriság | százalék | kumulált százalék |
| Összesen                                                            | 491        | 100,0    |                   | könyvelés                                                                | 183        | 37,3     | 37,3              |
| Foglalkozott-e elvont, tudományos, elméleti számviteli kérdésekkel? |            |          |                   | könyvvizsgálat                                                           | 230        | 46,8     | 84,1              |
|                                                                     | gyakoriság | százalék | kumulált százalék | egyéb számviteli terület                                                 | 59         | 12,0     | 96,1              |
| nem                                                                 | 271        | 55,2     | 55,2              | nem számviteli terület                                                   | 19         | 3,9      | 100,0             |
| részben                                                             | 158        | 32,2     | 87,4              | Összesen                                                                 | 491        | 100,0    |                   |
| igen                                                                | 62         | 12,6     | 100,0             |                                                                          |            |          |                   |
| Összesen                                                            | 491        | 100,0    |                   |                                                                          |            |          |                   |

8. ÁBRA: A KÉRDŐÍVET KITÖLTŐ VÁLASZADÓK FŐBB DEMOGRÁFIAI JELLEMZŐI, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

#### 8.4.2 Főkomponens-elemzés

A főkomponens-elemzés (Principal Component Analysis, PCA) célja a kérdőívben felmért 26 állításból álló változóhalmaz dimenzioredukciója, vagyis olyan mögöttes vélemény-, érték- és attitűd-dimenziók azonosítása, amelyek mentén az egyes kérdőívtételekre adott válaszok bizonyos korrelációs mintázatot követve, statisztikai értelemben együtt mozognak, és amelyek a későbbi hipotézisvizsgálatok és klaszterezelemzés során kompakt, tartalmilag is jól értelmezhető indexként használhatók.

A kérdőív tematikus sokszínűsége (értékrend, bizalom, érdekhordozói nézőpont, közérdek) önmagában is indokolja a PCA alkalmazását, mivel az állítások heterogenitásából fakadóan nem nyilvánvaló előzetesen, hogy azok milyen látens szerkezet köré csoportosulnak. A főkomponens-elemzés alkalmazhatósági feltételeinek ellenőrzése végett elvégeztem a szokásos mintavételi megfelelőségi vizsgálatokat. A Kaiser–Meyer–Olkin mutató és a Bartlett-féle szfericitási próba eredménye igazolta a PCA alkalmazhatóságát (26 változó: KMO = 0,807; Bartlett:  $\chi^2(325) = 3054,7$ ;  $p < 0,001$ ). Az eljárást a korrelációs mátrixon végeztem, Direct Oblimin<sup>38</sup> forgatással és Kaiser-normalizálással, a megtartandó főkomponensek számáról pedig több szempont együttes mérlegelésével döntöttem. Az egyik szempont az ún. Scree-plot töréspontja által kínált indikáció, a másik a kumulált magyarázott varianciarányad kívánatos szintje volt.

Az elemzést három, egymásra épülő lépésben hajtottam végre, amelyek részletes SPSS-kimenete a 11.6. számú mellékletben található. Először az összes (26) ordinális skálán mért kérdőív-változót bevonva futtattam a PCA<sup>39</sup>-t azért, hogy képet kapjak a sajátértékek (eigenvalues) alakulásáról és a Scree-plot (sajátérték-diagram) lefutásáról. Ezen vizsgálatok alapján négy főkomponens megtartása tűnt indokoltnak és magyarázóerő szempontjából is megfelelőnek. Ezt követően a 26 változón megvizsgáltam a főkomponensek és az input-változók közötti parciális korrelációs mintázatot. Az ún. Pattern matrix (mintázatmátrix) alapján hét olyan tételt azonosítottam, amelyek egyik főkomponenssel sem mutattak kellően erős, egyértelmű korrelációt, illetve több komponenssel is hasonló, gyenge-közepes korrelációt adtak; ezek a következők voltak:

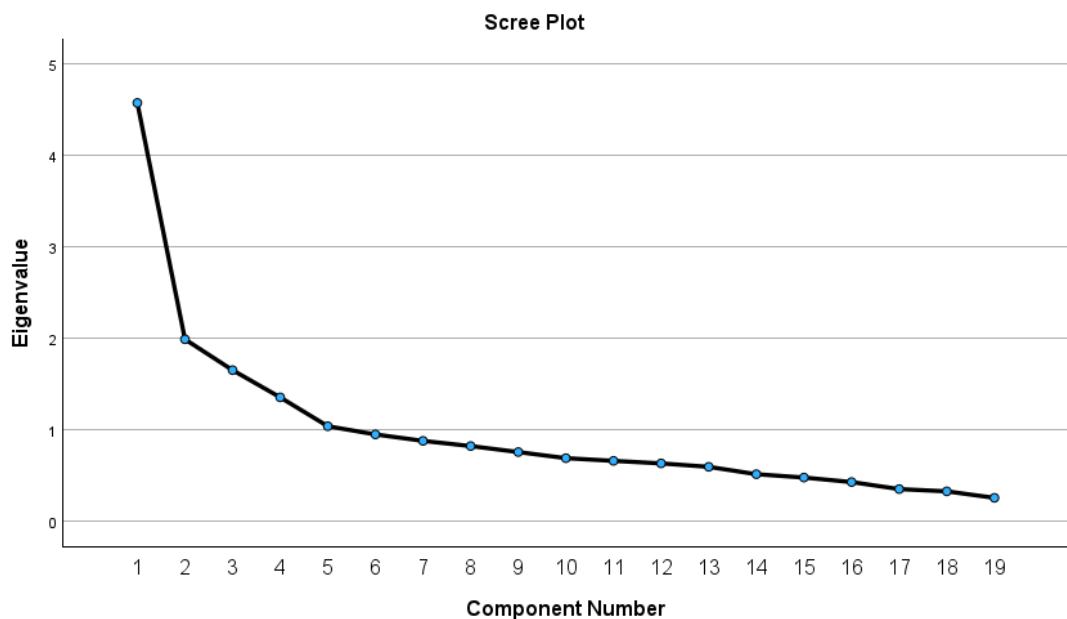
- for\_nonprofit\_erdekh,
- for\_nonprofit\_bizalom,
- magyar\_IFRS,
- torzitas,
- szab\_erdekhordozo
- alltam\_adofizeto
- cel\_tartalom

---

<sup>38</sup> Ez egy nem ortogonális rotációs eljárás, amelynek az előnye, hogy az így kapott főkomponensek könnyebben értelmezhetők.

<sup>39</sup> Technikai lépésként, a PCA lefuttatása előtt valamennyi bevont változó mérési skáláját ordinálisról intervallum-skálára volt szükséges átállítani. Ez azért is volt indokolt, mert az eljárás eredményeképp kapott PCA-pontszámok eredendően intervallum-skálán értelmezhetők.

A tiszta, jól értelmezhető főkomponens-struktúra érdekében ezt a hét változót kizártam a végső PCA modellből. A harmadik lépésben a redukált, 19 változót tartalmazó adatsoron újra elvégeztem az elemzést, a korábbival megegyező beállításokkal. A Kaiser–Meyer–Olkin mutató és a Bartlett-féle szfericitási próba eredménye ismét igazolta a PCA alkalmazhatóságát (19 változó: KMO = 0,817; Bartlett:  $\chi^2(171) = 2445,1$ ;  $p < 0,001$ ). A rotációt követően a négy főkomponens erős tematikus koherenciát mutatott, és jól elkülönülő parciális korrelációs mintázatot vett fel a 19 inputváltozóval, a kumulatív magyarázott varianciarányad (50,4%) pedig továbbra is meghaladta az ötven százalékot.



9. ÁBRA KÖNYÖKGÖRBE (SCREE-PLOT): SAJÁTÉRTÉKEK KONPONENSENKÉNT, PCA, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A további elemzésekhez az SPSS regressziós módszerével számított, standardizált főkomponens-pontszámokat négy új változóba mentettem el, hogy rendelkezésre álljanak a későbbi klaszterelemzések céljára.

#### 8.4.3 Az egyes főkomponensek értelmezése és statisztikai mutatói

A Pattern matrix (11.6 melléklet) alapján négy főkomponenst határoztam meg, amelyek

1. társadalmi nézőpont, értékrend
2. érdekhordozók hiteles tájékoztatása

3. valóságkép konstruálás
4. érdekhordozói kör kiterjesztése

A főkomponensek értelmezését a rotált mintázattáblában megjelenő faktorsúlyok (pattern loadings) adják. Minél magasabb egy változó (kérdőívtétel) faktorsúlya az adott komponensen, annál inkább együtt mozog az adott attitűddimenzióval, vagyis az abban foglalt állítás annál világosabban kijelöli a főkomponens jelentését, illetve annál pontosabban lefedi annak tartalmát. Az egyes főkomponensekhez tartozó magyarázóerőt a rotált faktorsúlyok négyzetösszegére építve, az inputváltozók teljes (19 tétel) halmazára vetítve adtam meg.<sup>40</sup>

#### 1. főkomponens – társadalmi nézőpont, értékrend

- Magyarázott varianciarány (rotált SSW alapján): 17,4%

Legnagyobb faktorsúlyok:

- „Mennyire tartja fontosnak, hogy a beszámolóban a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek?” → 0,869
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?” → 0,863
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóban?” → 0,681
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)” → 0,673
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít, és ezáltal hozzájárul a közgondolkodás formálásához?” → 0,669

Ahogy a fenti állításokból kitűnik, ez a főkomponens a beszámolót társadalmi jelentést közvetítő intézményként ragadja meg. A magas faktorsúlyok azt jelzik, hogy a válaszadók egy jól körülírható attitűdhalmaznak megfelelően gondolkodnak. Ennek

---

<sup>40</sup> A komponensenként megadott arányok a rotált faktorsúlyok négyzetösszegére (Rotation Sums of Squared Loadings) épülő, az inputváltozók teljes körére vetített magyarázóerőt jelzik. A kumulált magyarázott varianciarányot a 11.6. melléklet „Total Variance Explained” táblája tartalmazza.

lényege, hogy a beszámolót olyan kommunikációs felületnek tekintik, amelyben a pénzügyi adatok mellett legitim módon jelenhetnek meg társadalmi és környezeti szempontok, továbbá amelynek etikai–transzparencia dimenziója a jövőben erősödő elvárásként jelenik meg. A komponens elnevezése is azt hivatott kifejezni, hogy a beszámoló értékválasztásokat tükröz.

## 2. főkomponens – érdekhordozók hiteles tájékoztatása

- Magyarázott varianciahányad (rotált SSW alapján): 14,3%

Legnagyobb faktorsúlyok:

- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?” → 0,685
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információs igényeinek kielégítésére?” → 0,660
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában)” → 0,641
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?” → 0,615

A második főkomponens középpontjában a beszámoló tájékoztatási teljesítménye és hitelessége áll, vagyis az, hogy mennyire képes érdemben, érthetően és megbízhatóan közvetíteni az információt az érdekhordozók felé, és ez mennyire kapcsolódik össze a szervezetről alkotott társadalmi bizalommal. A faktorsúlyok azt mutatják, hogy itt egyszerre jelenik meg a beszámoló stakeholder-igényeket lefedni képes formája és tartalma, valamint a beszámolóba vetett bizalom társadalmi beágyazottsága (KKV–nagyvállalat dimenzióban is). Különösen beszédes, hogy a nonprofit beszámolók használhatóságára vonatkozó tétel is nagy súlyt képvisel, ami azt jelzi, hogy a válaszadók a hiteles tájékoztatást nem kizárólag vállalati, hanem tágabb szervezeti környezetben is értelmezik. Az említett mintázat ugyanakkor arra is utal, hogy a hiteles tájékoztatás nem kizárólag bizalmi, hanem értelmezési kérdés is. A beszámoló tartalma és strukturáltsága befolyásolja az érdekhordozókban kialakuló szervezeti képet, amelynek megbízhatóságát intézményes garanciák, különösen a könyvvizsgálat is erősítik. Ennek megfelelően, a

főkomponens a hiteles tájékoztatás kommunikációs és intézményi feltételrendszerét egyaránt magában foglalja.

### 3. főkomponens – valóságkép konstruálás

- Magyarázott varianciarányad (rotált SSW alapján): 10,7%

Legnagyobb faktorsúlyok:

- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?” → 0,849
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?” → 0,823
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is?” → 0,560

A harmadik főkomponens a beszámolót mint értelmezési keretet és valóságképző mechanizmust fogja meg. A két legerősebb, első helyen említett tétel azt a gondolati mintázatot rajzolja ki, hogy ugyanaz a beszámoló különböző érdekhordozói pozíciókból szemlélve eltérő jelentéseket hordoz, és az értelmezés nem független sem a szervezet méretétől, sem a befogadó nézőpontjától. Ehhez kapcsolódóan, a harmadik állítás („a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is”) azt erősíti meg, hogy a válaszadók egy része a számvitelt nem neutrális tükörként, hanem aktív jelentésképző gyakorlatként érzékelik. A főkomponens elnevezése is azt hivatott kifejezni, hogy a válaszok mintázata alapján egy jól körülhatárolható attitűddimenzió rajzolódik ki, és az ebben a dimenzióban magas értékkel jellemezhető szakemberek a beszámolót olyan eszközként látják, amely a gazdálkodóról alkotott képet strukturálja, és ezáltal hat a szervezetről kialakuló társadalmi valóságra is.

### 4. főkomponens – érdekhordozói kör kiterjesztése

- Magyarázott varianciarányad (rotált SSW alapján): 8,0%

Legnagyobb faktorsúlyok:

- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat?” → 0,669

- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalattól független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély?” → 0,644
- „Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit?” → 0,513

A negyedik főkomponens az érdekhordozói szemlélet kiterjeszthetőségének perspektíváját nyitja ki, vagyis azt a kérdést veti fel, hogy kiket tekintünk releváns információfelhasználónak, és milyen feltételek mellett válik egy külső társadalmi szereplő (például a vállalat eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély) legitim érdekhordozóvá. A komponens tartalmilag két, egymást erősítő megfontolást kapcsol össze. Egyrészt megjelenik a tágabb társadalmi hatásból levezetett stakeholder-kör bővülése, másrészt azon elvárás a szabályozással szemben, hogy az eltérő érdekhordozói igényekre reflektáljon. Mindehhez társulnak a befogadói oldalon természetszerűen adódó limitációk a számviteli információk feldolgozásának képességét illetően, ami azt eredményezi, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei a bizalmat csökkentik. Ennek következményeként tehát, az érdekhordozói kör kiterjesztése implicit módon érthetőségi és hozzáférhetőségi kérdéssé is válik.

#### 8.4.4 Klaszterelemzés: Válaszadói típusok

A klaszterelemzést az SPSS Quick Cluster eljárásával (K-középpontú klaszteranalízis) készítettem, az előbbi PCA elemzés során kialakított négy főkomponenshez tartozó faktorpontszámok alapján. A rendelkezésre álló teljes mintaméret 491 volt, hiányzó értékek nélkül. A folyamat során több klaszterszámot is kipróbáltam (K=2-től K=7-ig), minden esetben rögzítve az iterációs eljárás közbülső lépéseit, a végső klaszterközéppontokat, a klaszterstruktúra klasszifikációs mutatóit (ANOVA, F-statisztikák) és az egyes csoportok elemszámát. A személyek klaszter-besorolása és az egyes demográfiai jellemzők közötti összefüggéseket kontingencia-táblázatok és variancia-analízis (ANOVA táblák) segítségével vizsgáltam. A felhasznált közbülső és végső statisztikákat a 11.7. számú melléklet tartalmazza.

Az optimális klaszterszám meghatározása céljából, a különböző klaszterstruktúrákhoz tartozóan kiszámítottam a klaszterek átlagos heterogenitását jellemző WCSS (within cluster sum of squares) mutatószámot, és megvizsgáltam, hogy a klaszterszám növelésével hogyan változik ennek az értéke (10. ábra). Amint látszik, a második, harmadik és negyedik klaszter hozzáadása jelentősen (rendre 23,3, 9,6 és 10,1 %-kal) csökkenti a WCSS mutatót, tehát lényegesen javítja a klaszterek homogenitását. Ezzel szemben az ötödik klasztertől kezdődően a további javulás már sokkal csekélyebb.

| klaszterek száma | WCSS   | diff  | diff (%) |
|------------------|--------|-------|----------|
| 1                | 1960,0 |       |          |
| 2                | 1502,9 | 457,1 | 23,32%   |
| 3                | 1314,3 | 188,6 | 9,62%    |
| 4                | 1116,8 | 197,5 | 10,08%   |
| 5                | 992,9  | 123,9 | 6,32%    |
| 6                | 907,3  | 85,6  | 4,37%    |
| 7                | 837,6  | 69,7  | 3,56%    |

10. ÁBRA: A KLASZTEREK BELSŐ VARIÁNCIÁJÁNAK (WCSS) ALAKULÁSA KÜLÖNBÖZŐ KLASZTERSZÁMOK ESETÉN, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Nemcsak a WCSS mutatószám alapján tűnt a négy klaszteres megoldás optimálisnak, hanem ez adta a legkiegyensúlyozottabb, legértelmezhetőbb és statisztikailag legstabilabb felosztást is. A klaszter-centroidok világosan elkülönülő, tartalmilag is jól értelmezhető mintázatot mutattak a mögöttes attitűd-dimenziók (főkomponensek) mentén, ennek alapján a négy csoportot így neveztem el:

- objektivisták
- főáramú-értékalapúak
- piacelvűek
- rendszerkritikusok

A klasztereket a 11. számú, radar-ábra mutatja be.



11. ÁBRA: KLASZTERPROFILOK – A CENTROIDOK A NÉGY FŐKOMPONENS STANDARDIZÁLT FAKTORPONTSZÁMAIBÓL SZÁMÍTOTT CSOPORTÁTLAGOKNAK FELELNEK MEG. FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A klaszterek nagysága kiegyensúlyozott volt, és a faktorpontszámok csoportátlagai jól körülírt attitűdöket rajzoltak ki. A tipológia vizuális összegzését a 11. számú ábra szemlélteti, amely világosan kirajzolja a négy válaszadói csoport közötti különbségeket.

Az objektivisták profiljának kiugró sajátossága a „valóságkép konstruálás” dimenzió kifejezetten alacsony értéke (standardizált csoportátlag:  $z = -1,53$ ). Ez a csoport következetesen elutasítja azt a szemléletet, amely szerint a beszámoló aktívan alakítja a valóság percepcióját, illetve azt, hogy ugyanaz a beszámoló eltérő érdekhordozói pozíciókból szemlélve lényegileg különböző valóságképeket közvetítene. Náluk a beszámoló elsődlegesen mértékegység és rögzítési technika, vagyis a lényeg számukra az, hogy a gazdasági események leképezése szabályszerű, reprodukálható és szakmailag védhető legyen. Ezzel összhangban a „hiteles tájékoztatás” és az „érdekhordozói kör kiterjesztése” dimenziókban a minta egészéhez képest mérsékelt, pozitív irányú eltérés ( $z = 0,25$ , ill.  $z = 0,41$ ) mutatkozik, tehát az átlagosnál valamelyest erősebb affinitás

figyelhető meg náluk. A „társadalmi nézőpont, értékrend” dimenzióban viszont jellemzően inkább tartózkodó, a válaszadók összességéhez képest kevésbé nyitott ( $z = -0,15$ ) álláspontot képvisel ez a csoport: nem tagadják ugyan a társadalmi kontextus relevanciáját, de nem is tekintik a beszámolót elsődleges értékközvetítő csatornának.

A főáramú-értékalapúak ezzel szemben meglehetősen kiegyensúlyozott profilt mutatnak, ami mind a négy dimenzióban az átlagosnál erősebb affinitásban nyilvánul meg. Számukra a beszámoló egyszerre információs infrastruktúra és társadalmi jelentést hordozó intézmény. A legerősebb hangsúly a „társadalmi nézőpont, értékrend” dimenzióra esik ( $z = 0,68$ ), ami azt jelzi, hogy a pénzügyi adatok mellett legitim (és részben elvárt) tartalomnak tekintik az etikai, transzparencia-, illetve társadalmi-környezeti szempontok megjelenését. Ugyanakkor nem állítják ezeket az értékeket szembe a hitelességgel; a hiteles tájékoztatás fontosságának elismerése náluk szintén magas ( $z = 0,53$ ), vagyis az értékalapúság nem a szakmai megbízhatóság rovására, hanem annak kereteihez illeszkedve jelenik meg. Az átlagosnál erősebb azonosulás látszik a „valóságkép konstruálás” dimenzióban is ( $z = 0,55$ ): jellemzően elfogadják, hogy a beszámoló strukturálja a szervezetről kialakuló képet, és azt is, hogy a befogadói nézőpontok különbsége szükségszerű velejárója a beszámoló társadalmi működésének. Az „érdekhordozói kör kiterjesztése” dimenziót illetően ugyancsak egyértelmű ennek a válaszadói klaszternek az átlagosnál nagyobb nyitottsága ( $z = 0,44$ ).

A piacelvűek attitűdje másfajta logikát követ. Náluk a „érdekhordozói kör kiterjesztése” dimenzió átlagértéke markánsan alacsony ( $z = -1,19$ ), miközben a „hiteles tájékoztatás” és a „valóságkép konstruálás” főkomponensek azonos mértékű, enyhén pozitív irányú eltérést ( $z = 0,16$ ;  $z = 0,16$ ) mutatnak a válaszadók összességéhez képest. Ez a kombináció tipikusan olyan beszámoló-felfogásra utal, amely a beszámolót alapvetően piaci koordinációs eszköznek tekinti. Ennek célja a döntéstámogatás, az összehasonlíthatóság és a megbízható információátadás, mégpedig egy viszonylag szűk, klasszikus módon értelmezett információhasználói kör számára. A „társadalmi nézőpont, értékrend” dimenzió átlagosnál alacsonyabb értéke ( $z = -0,44$ ) náluk azt jelzi, hogy a beszámolóban megjelenő normatív-társadalmi tartalmakat inkább más csatornákra (vagy más típusú jelentésekre) helyeznék át, és óvatosak azzal szemben, hogy a beszámoló értékhordozóvá váljon. Figyelemre méltó ugyanakkor, hogy a „valóságkép konstruálás” dimenzióban elfoglalt pozíciójuk kis mértékben átlag fölötti; ez arra világít rá, hogy a

piacelvű álláspont kompatibilis lehet azzal a gyakorlati tapasztalattal, miszerint az értékelési és besorolási döntések aktívan befolyásolják a szervezetről kialakuló képet.

A rendszerkritikusok profilja tűnik a leginkább feszültségtelinek. Náluk az „érdekhordozók hiteles tájékoztatása” dimenzió átlagértéke különösen alacsony ( $z = -1,26$ ), miközben az „érdekhordozói kör kiterjesztése” az átlaghoz képest inkább pozitív megítélésű ( $z = 0,36$ ). Ez a kettő együtt olyan tipikus álláspontot képvisel, amely elvben támogatná az érdekhordozó-szemlélet kiszélesítését, de a jelenlegi beszámolási gyakorlathoz kritikusan viszonyul. Nem a több érdekhordozó létjogosultságát kérdőjelezi meg, hanem azt, hogy a beszámoló jelenlegi formája valóban képes-e a bizalmat megalapozó tájékoztatásra. A „társadalmi nézőpont, értékrend” dimenzió átlagosnál alacsonyabb értéke ( $z = -0,55$ ) ebben a klaszterben nem feltétlenül értékskepszt jelent, hanem inkább azt, hogy a beszámoló értékközvetítő potenciálját a meglévő keretek között korlátozottan látják. A „valóságkép konstruálás” dimenzióban mért, a válaszadók összességétől minimálisan elmaradó átlagérték ( $z = -0,15$ ) pedig arra utal, hogy a kritikájuk nem elsősorban elméleti, konstrukcionista alapú, hanem inkább intézményi és működési tapasztalatból táplálkozik.

Kiegészítő elemzésként megvizsgáltam a klaszter-struktúra összefüggéseit az egyes klaszterekbe sorolt alanyok demográfiai jellemzőivel. A kontingencia-táblák, illetve az azokból számított statisztikai tesztek eredménye szerint sem a nem ( $\chi^2(3) = 1,594$ ,  $p = 0,661$ ), sem az iskolai végzettség ( $\chi^2(3) = 3,987$ ,  $p = 0,263$ ) nem mutatott szignifikáns kapcsolatot a klasztertagsággal. Megállapítható tehát, hogy a férfiak és a nők, valamint a közép- és a felsőfokú végzettségűek közel azonos arányban fordultak elő mindegyik csoportban. Az elméleti számviteli kérdésekkel ( $\chi^2(6) = 7,759$ ,  $p = 0,256$ ), valamint a nonprofit beszámolókkal ( $\chi^2(9) = 6,012$ ,  $p = 0,739$ ) kapcsolatosan szerzett tapasztalatot illetően sem mutatkozott érdemi különbség az egyes klaszterek között. Az elsődleges munkaterület (könyvelés, könyvvizsgálat, egyéb számviteli terület, nem számviteli terület) szerinti eloszlások valamelyes eltértek ugyan, de az eltérés mértéke ebben a dimenzióban sem érte el a statisztikai szignifikancia küszöbét ( $\chi^2(9) = 12,839$ ,  $p = 0,170$ ).

Az előbbiekkal ellentétben, az életkor és a szakmai tapasztalat statisztikailag szignifikáns (bár abszolút értelemben csekély) eltérést mutatott a négy klaszter relációjában (11.7. melléklet szerint).

- Az életkort illetően a csoportátlagok 56,4 és 62,7 év között szóródtak (főátlag: 59,8 év), ezek eltérése az ANOVA teszteredmények alapján szignifikánsnak bizonyult:  $F(3, 487) = 6,744$ ;  $p < 0,001$ .
- A szakmai tapasztalatot illetően a klaszterátlagok 31,0 és 36,0 év közötti tartományban szóródtak (főátlag: 33,4 év), az ANOVA teszt ez esetben is igazolta az eltérések statisztikai szignifikanciáját:  $F(3, 487) = 4,473$ ;  $p = 0,004$ .
- A hatásméret mutatószáma mindkét esetben meglehetősen alacsony volt ( $\eta \approx 0,16$  ill.  $\eta \approx 0,20$ ), tehát a klaszterek közötti demográfiai különbségek összességében csekélynek mondhatók.

Ahogy az alfejezet elején részletesen olvasható, a klaszterelemzés során az észszerű (2 és 8 közötti) tartományon belül szisztematikusan áttekintettem a különböző lehetséges klaszterszámhoz tartozó struktúrákat, és ezek statisztikai mutatói, valamint a gyakorlati értelmezhetőségük alapján a négy klaszteres tipológiát választottam. A klaszterelemzés főbb eredményeit áttekintve azt találtam, hogy a klaszterek profilja tartalmilag jól értelmezhető, megfelelően illeszkedik a főkomponens-elemzés során feltárt attitűddimenziókhoz, a csoportok létszáma kiegyensúlyozott, és az ANOVA teszteredmények mind a négy PCA-dimenzióban igazolták a klaszterek közötti eltérések szignifikanciáját (11.7. számú melléklet). A demográfiai elemzés azt mutatta, hogy a klasztertagság elsősorban attitűdbeli különbségeken alapul, és csak kisebb mértékben függ össze az életkorral vagy a szakmai tapasztalattal, míg a nem és az iskolai végzettség tekintetében egyáltalán nem mutatható ki érdemi eltérés. Megállapítható, hogy a klaszterelemzés alkalmas eszköznek bizonyult a válaszadók alapvető attitűd-dimenziók szerinti tipizálására.

## 8.5 Kutatási hipotézisek

Vizsgálódásom fő fókuszában hat szakmai hipotézis áll. A hipotézisek három nagy tématerületet ölelnek fel. Az első terület a számviteli beszámoló értékrendjének vizsgálata. Ehhez a témához az alábbi, H1 hipotézist fogalmaztam meg.

|    |                                                                                                                                  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| H1 | A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a számviteli beszámoló nem értéksemleges leképezés, hanem értékrendet közvetít. |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

A második, legszélesebb vizsgálati terület a számviteli beszámoló érdekhordozóiról szól. Ehhez kapcsolódóan a kutatás során három hipotézist állítottam fel, rendre H2, H3, H4 jelöléssel.

|    |                                                                                                                                                                                                                           |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| H2 | A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a számviteli beszámoló a különböző érdekhordozók számára egységesebb valóságképet közvetít a kisvállalatokról, mint a nagyvállalatokról.                                 |
| H3 | A magyar számviteli szakemberek többsége szerint minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozójává válik a vállalatától független, annak eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély. |
| H4 | A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására.                                                                            |

A vizsgálódás harmadik tématerülete a beszámolóba vetett bizalom. Az ehhez kapcsolódóan megfogalmazott állításokat a H5 és H6 hipotézisek tartalmazzák.

|    |                                                                                                                                                                                              |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| H5 | A számviteli beszámoló értelmezési nehézségeit a magyar számviteli szakemberek többsége a bizalom csökkenésének egyik jelentős tényezőjeként azonosítja.                                     |
| H6 | A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a számviteli beszámolóba vetett bizalom a nagyvállalatok esetén szorosabban függ össze a vállalatba vetett bizalommal, mint a KKV-k esetén. |

## 8.6 A hipotézisek tesztelésének módszertana

A tesztelést megelőzően rövid, informatív változónevekkel láttam el az adatállományban szereplő, a kérdőívtételekre adott válaszokat (ill. azok pontértékét) tartalmazó változókat; ez segítette az egyes hipotézisekhez tartozó változók azonosítását (lásd 11.4. számú melléklet). A kutatás során megfogalmazott hat hipotézis (H1–H6) tesztelését több, egymást kiegészítő statisztikai módszer alkalmazásával végeztem el. A kérdőíves adatfelvételtől származó információk feldolgozását és elemzését az SPSS adatelemző program segítségével végeztem el, a statisztikai módszereket pedig minden esetben az adatok mérési szintjének, eloszlásuk sajátosságainak és a hipotézisek tartalmának megfelelően választottam meg.

A hipotézisek tesztelésére elsősorban nemparametrikus eljárásokat alkalmaztam, mivel sem a változók mérési skálája, sem az eloszlásuk nem felelt meg a parametrikus eljárások feltételeinek. A középértékek szintjére vonatkozó hipotéziseket egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbával vizsgáltam, amely alkalmas arra, hogy ordinális (Likert) skálán mért változók mediánját egy előre megadott hipotetikus értékkel (például a Likert-skála közepső, semleges 3-as értékével) hasonlítsa össze.

Abban az esetben, amikor két, tartalmilag összetartozó változó nagysági relációját vizsgáltam (például kis- és nagyvállalati beszámolók megítélésének összehasonlítása során), összetartozó mintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát alkalmaztam. Egyes változók középértékének csoportok közötti összehasonlításához, a csoportok közötti különbségek teszteléséhez Mann–Whitney-próbát használtam, ami egy legalább ordinális skálán mért változó két független mintában felvett értékeinek, illetve az azokból számított rangszámoknak az összehasonlításán alapul. Nominális skálán mért változókat illetően kontingenciátáblák segítségével végeztem el az eloszlás csoportok közötti összehasonlítását, valamint khi-négyzet próbával vizsgáltam a csoportok közötti eltérések szignifikanciáját.

A statisztikai próbák során a szokásos,  $\alpha = 0,05$  szignifikancia-szintet alkalmaztam. E küszöbérték alatt ( $p < 0,05$ ) a nullhipotézis elutasításra kerül, így az alternatív (kutatási) hipotézisben megfogalmazott reláció igazoltnak, a vizsgált különbség, ill. eltérés pedig statisztikailag szignifikánsnak tekinthető. A hipotézisek tesztelése során a nemparametrikus statisztikai próbákat némely esetben dimenziócsökkentő eljárással

(PCA) kombináltam, amelyek együttes alkalmazása tette lehetővé a számviteli szakemberek attitűdjeinek megbízható, a kutatási kérdésekhez illeszkedő módon történő elemzését.

## 8.7 A hipotézisvizsgálat eredményei

A kutatás során megfogalmazott hat hipotézis (H1–H6) empirikus tesztelését az előzőekben bemutatott módszertani keretek között végeztem el. A hipotézisek a számvitel társadalmi érték közvetítő szerepét, az érdekhordozói szemlélet átalakulását, valamint a bizalom intézményes és társadalmi dimenzióit érintik. A tesztelés általános célja annak feltárása volt, hogy a magyar számviteli szakemberek attitűdjei mennyiben támasztják alá, vagy éppen cáfolják a dolgozat elméleti részében megfogalmazott állításokat.

Ahogy az előzőekben részletesen bemutattam, a kutatási hipotézisek három nagyobb témakör köré szerveződnek. Az első csoport (H1) a számvitel társadalmi értékrenddel való összefüggését vizsgálja, különös tekintettel arra, hogy a beszámoló milyen mértékben képes társadalmi értékeket közvetíteni. A második csoport (H2–H4) az érdekhordozók szerepéhez és annak megváltozásához kapcsolódik, vagyis ahhoz, hogy a válaszadók miként érzékelik az érintettek közötti erőviszonyok, jogosultságok és felelősségek átalakulását. A harmadik csoport (H5–H6) a bizalom dimenzióira fókuszál: egyrészt a könyvvizsgálat, másrészt a társadalmi beágyazottság szerepét vizsgálja a számviteli információk elfogadottságában.

A következő alfejezetekben részletesen ismertetem az egyes hipotézisek tesztelésének eredményeit. Bemutatom a hipotézisek operacionalizálásához használt változók leíró statisztikai mutatóit, a mediánok, ill. átlagok eltérését a mérési skála középső értékétől, továbbá ismertetem a csoportok közötti, statisztikailag szignifikáns különbségeket. A fejezet végső célja annak empirikus vizsgálata, hogy a számvitel társadalmi dimenziói mennyiben tükröződnek vissza a magyar számviteli szakembereket jellemző, kérdőíves adatfelvétel során felmért attitűdökben, és ezek az attitűdök milyen mértékben támasztják alá a kutatásom központi téziseit.

## 8.7.1 Az értékrendhez kapcsolódó hipotézis (H1) tesztelése

A H1 hipotézis tesztelése.

H1: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a számviteli beszámoló nem értéksemleges leképezés, hanem értékrendet közvetít.

A tesztelés során az értékrenddel kapcsolatos három állítás változóit (ertekrend1, ertekrend2, ertekrend3) főkomponens-elemzéssel (PCA) egyetlen közös dimenzióba vontam össze. A KMO-mutató (0,705) megfelelő illeszkedést jelzett, és a Bartlett-teszt eredménye ( $\chi^2(3) = 528,86$ ;  $p < 0,001$ ) is azt mutatta, hogy a változók alkalmasak dimenzióredukcióra. Az egyetlen kinyert főkomponens a teljes variancia 73,4%-át fedte le, a faktorsúlyok mindhárom változót illetően magasak (0,83–0,88) voltak, tehát a három kérdőívtétel válaszpontszámai megbízhatóan egy közös értékrend-dimenzió köré szerveződtek. A PCA-elemzés részeként közölt lineáris főkomponens-együtthatók<sup>41</sup> felhasználásával kiszámítottam, és külön változóként elmentettem a standardizálatlan (tehát a változók eredeti mérési skálájának megfelelő [1–5] tartományban leképezett) „értékrend” faktor-pontszámokat. Ezek eloszlását először leíró statisztikai módszerekkel vizsgáltam, majd az eloszlás mediánját egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbával összehasonlítottam a Likert-skála középső, semleges (3) értékével.

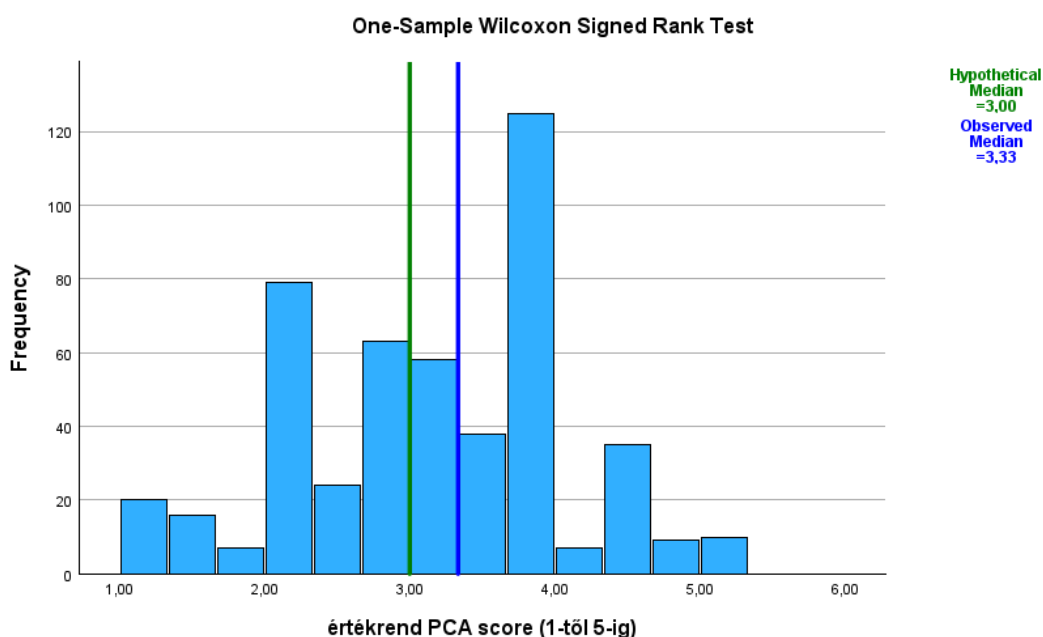
A leíró statisztikákat illetően, az „értékrend” faktor-pontszámok számtani átlaga 3,16, mediánja 3,33, a módusz pedig 4 volt. Ez azt mutatja, hogy a szakemberek körében a leggyakoribb válasz a skála felső tartományába esett, vagyis sokan (a többség) inkább elismerték a számvitel értékközvetítő szerepét. Mindezek egyöntetűen alátámasztják a kutatási hipotézisemet, tehát megállapítható, hogy a tesztelendő reláció a H1 hipotézisben feltételezettnek megfelelő irányú volt. Továbbá az eloszlás enyhén balra elnyúló (negatív ferdeségű) volt, ami arra utal, hogy a válaszadói mintában inkább negatív mint pozitív irányban mutatkoztak a középértéktől jelentősen eltérő értékek.

---

<sup>41</sup> Az SPSS-outputban a Component Score Coefficient Matrix tartalmazza ezeket az értékeket.

A formális teszteléshez Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát használtam, amelynek nullhipotézise szerint a medián nem tér el a 3,00 értéktől. A teszteredmények alapján ( $Z = 3,889$ ,  $p < 0,001$ , kétoldali) a nullhipotézist elutasítottam. Mivel a kutatási hipotézisem specifikus irányú relációt fogalmazott meg (a medián nagyobb mint 3), az SPSS által közölt kétoldali  $p$ -érték megfelezés követően  $p < 0,0005$  egyoldali  $p$ -érték adódott.

A 12. számú ábrán vizuálisan is látható a különbség a medián feltételezett ( $M_h=3,00$ ; zöld vonal) és megfigyelt ( $M_o=3,33$ ; kék vonal) értékei között. Az eloszlás hisztogramja jól mutatja, hogy a válaszadók többsége 3,00-nál nagyobb (közel 40%-a pedig 3,66-ot is meghaladó) értéket vett fel az [1–5] tartományban skálázott „értékrend” attitűd-dimenzióban, vagyis viszonylag erősen egyetértett azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló társadalmi értékrendet közvetít.



12. ÁBRA: A H1 HIPOTÉZIS EGYMINTÁS WILCOXON-FÉLE ELŐJELES RANGPRÓBÁJA, FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Mindezek alapján a H1 hipotézist elfogadtam, tehát arra a következtetésre jutottam, hogy a szakemberek többsége inkább értékközvetítőnek tartja a számviteli beszámolót, mintsem értéksemlegesnek.

Konklúzió: a H1 hipotézis megerősítést nyert.

## 8.7.2 Az érdekhordozókhoz kapcsolódó hipotézisek tesztelése (H2, H3, H4)

A H2 hipotézis tesztelése.

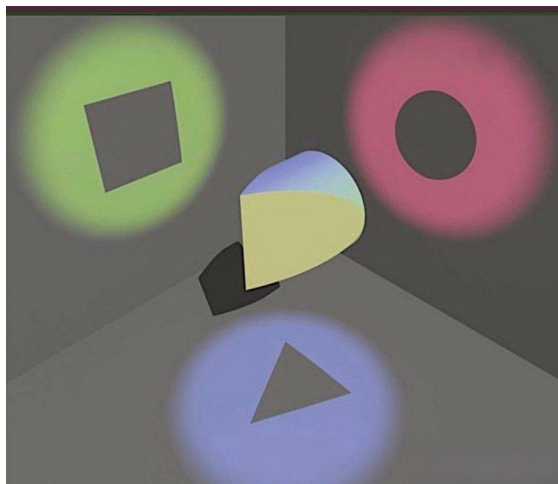
H2: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a számviteli beszámoló a különböző érdekhordozók számára egységesebb valóságképet közvetít a kisvállalatokról, mint a nagyvállalatokról.

Az állítás szemléltetésére a Nézőpont ábrát használtam (13. számú ábra), amely azt mutatja be, hogy egyazon objektum sík vetületei más és más formát öltenek, attól függően, hogy honnan tekintjük őket. A vizsgálat során a válaszadók két kérdőívtételt értékelték 1-től 10-ig terjedő Likert-skálán. A kérdések arra vonatkoztak, hogy a kitöltők mennyire értenek egyet azzal az állítással, hogy egy nagyvállalat, illetve egy kisvállalat beszámolója a különböző érdekhordozók számára eltérő valóságképet közvetít.

Ami a leíró statisztikákat illeti, a nagyvállalati beszámolókra vonatkozóan a megítélések számtani átlaga 7,22, mediánja 8, a módusz 8 volt, a kisvállalati beszámolókra vonatkozóan az átlag 6,34, a medián 7, a módusz 8 volt. Ez arra utal, hogy bár a megítélések mindkét esetben jelentős egyetértést tükröztek, a válaszadók a nagyvállalati beszámolókat illetően erősebben, míg a kisvállalati beszámolókat illetően mérsékeltebben osztották a vélekedést, hogy többféle értelmezést közvetítenek.

A hipotézis teszteléséhez a két eloszlás középértékének összehasonlítására alkalmas, összetartozó mintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát alkalmaztam. A teszt nullhipotézise szerint a két eloszlás mediánjai megegyeznek egymással. A teszteredmények alapján ( $Z = -9,169$ ;  $p < 0,001$ ) a nullhipotézist elutasítottam, tehát megállapítható, hogy a válaszok szignifikáns mértékben eltértek egymástól. Mint előzőleg is láttuk, az eltérés iránya megfelelt a kutatási hipotézisemben megfogalmazott relációnak, miszerint a kisvállalatok beszámolóit a válaszadók egységesebb valóságképet közvetítő jelentésként értékeli, mint a nagyvállalatokét. Ennek megfelelően, a H2 hipotézist elfogadtam.

Konklúzió: a H2 hipotézis megerősítést nyert.



13. ÁBRA: NÉZŐPONT ÁBRA, FORRÁS: FURIAN, P. H. (N.D.). DIFFERENT POINTS OF VIEW: CIRCLE, SQUARE, TRIANGLE SHADOWS FROM THE SAME OBJECT [ILLUSTRATION]. DREAMSTIME.<sup>42</sup>

A H2 hipotézisben szereplő két állítás válaszadói megítélését külön-külön is megvizsgáltam, így technikailag két további, különálló (segéd)hipotézis fogalmazható meg az alábbiak szerint<sup>43</sup>:

S2.1: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a kisvállalati számviteli beszámoló a különböző érdekhordozók számára viszonylag egységes valóságképet közvetít.

S2.2: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a nagyvállalati számviteli beszámoló a különböző érdekhordozók számára jelentősen eltérő valóságképet közvetít.

A segédhipotézisek a kis- illetve a nagyvállalati beszámolók valóságkövetítő szerepére vonatkoznak. Az S2.1 segédhipotézis szerint a magyar számviteli szakemberek többsége úgy ítéli meg, hogy a kisvállalati számviteli beszámoló viszonylag egységes valóságképet közvetít a különböző érdekhordozók számára. A hipotézis vizsgálatára egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát alkalmaztam, amelynek eredménye statisztikailag szignifikáns eltérést mutatott a skála középvértékéhez (5,5) képest ( $Z = 7,379$ ;  $p < 0,001$ ,

---

<sup>42</sup> ismeretlen szerző által ábrázolva, az eredeti itt megtalálható: <https://www.dreamstime.com/different-points-view-circle-square-triangle-object-shadows-image219724352>

<sup>43</sup> Ezeket 'S' betűvel jelöltem, arra utalásképp, hogy szakmai szempontból segédhipotézisnek tekintendők.

kétoldali). Ennek ellenére, a nullhipotézis elutasítására nem volt mód, mivel az értékelések mediánja a feltételezett értékhez képest pozitív irányban tért el, így a tesztelendő reláció a minta egészét tekintve a kutatási hipotézissel ellentétes irányúnak bizonyult. A mintából becsült mediánérték ugyanis 7 volt, tehát a szakemberek hajlamosak voltak viszonylag nagyfokú egyetértést tanúsítani azzal az állítással, hogy a kisvállalati beszámolók különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetítenek. Tekintve, hogy a mintabeli reláció a nullhipotézist támasztotta alá, ez a segédhipotézisem megcáfolódott.

Az S2.2 segédhipotézis a nagyvállalati beszámolók értelmezésére fókuszált, kimondva, hogy azok jelentősen eltérő valóságképet nyújtanak a különböző érintett csoportok számára.

A mintából becsült medián 8 volt, ami lényegesen magasabb a skála középpértékénél (5,5). Ez arra utal, hogy a szakemberek viszonylag erőteljesen egyetértettek a szóban forgó állítással, vagyis a tesztelendő reláció a minta egészét tekintve a kutatási hipotézisnek megfelelő irányú volt.

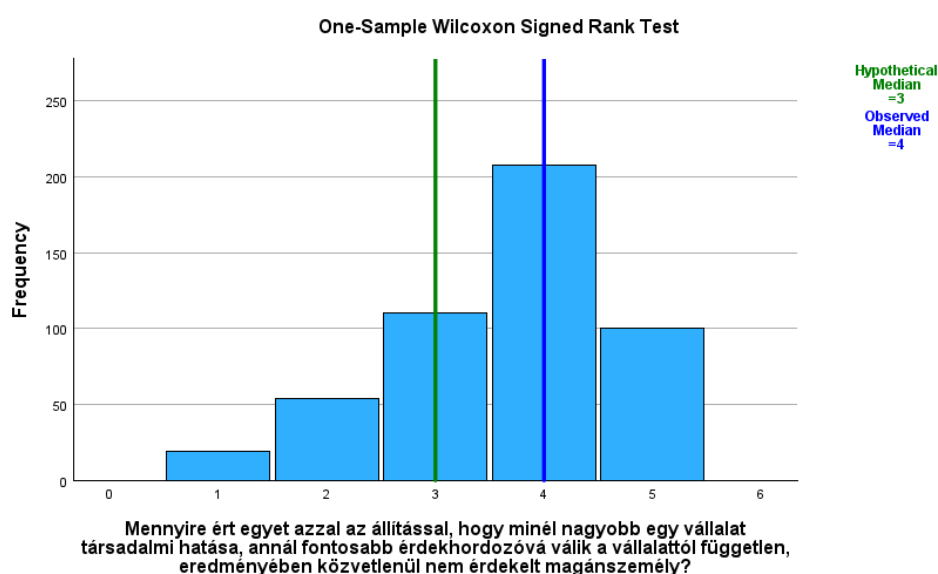
A mintabeli reláció vizsgálatát követően szükséges volt formálisan is tesztelni az eltérés statisztikai szignifikanciáját. Az egymintás Wilcoxon-próba eredménye ( $Z = 14,344$ ;  $p < 0,001$ , kétoldali) alapján a nullhipotézis elutasításra került, tehát a kutatási hipotézisem megerősítést nyert. Ennek értelmében kijelenthető, hogy a számviteli szakemberek döntő többségének megítélése szerint a nagyvállalati beszámolók eredendően többféle, az érdekhordozók szempontjai szerint differenciált valóságképet hordoznak.

A két segédhipotézis eredményei megerősítik a H2 főhipotézis tartalmát, miszerint a kisvállalati beszámolók egységesebb, a nagyvállalati beszámolók pedig sokszínűbb képet közvetítenek.

A H3 hipotézis tesztelése.

H3: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozójává válik a vállalattól független, annak eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély.

A H3 hipotézis annak vizsgálatára irányult, hogy a vállalat társadalmi hatásának növekedésével párhuzamosan a vállalattól független, annak eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemélyek mennyiben tekinthetők jelentős érdekhordozóknak. A kérdés középpontjában az áll, hogy a vállalatok működése milyen mértékben bővítheti az érintetti kört a klasszikus gazdasági partnereken túl, és miként válhat egy szélesebb társadalmi közeg is legitim stakeholderévé a vállalatnak. A hipotézis tesztelésére – szokásos módon – egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát alkalmaztam, a [tars\_hatas] kérdőívtételre adott válaszértékeket használva az elemzések inputjául.



14. ÁBRA: A H3 HIPOTÉZIS VIZSGÁLATA – A VÁLLALAT TÁRSADALMI HATÁSÁNAK ÉS A FÜGGETLEN MAGÁNSZEMÉLYEK ÉRDEKHORDOZÓVÁ VÁLÁSÁNAK KAPCSOLATA (EGYMINTÁS WILCOXON-FÉLE ELŐJELES RANGPRÓBA), FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

Először a leíró statisztikai elemzést végeztem el, ennek eredménye szerint a mintabeli medián 4 volt, ami az „inkább egyetért” kategóriának felel meg. Ez erős indikáció arra, hogy a válaszadók többsége nem közömbösen, hanem pozitívan viszonyul az állításhoz, továbbá azt is igazolja, hogy a tesztelendő reláció a minta egészét tekintve a kutatási hipotézisemnek megfelelő irányú.

A teszteredmények ( $Z = 11,28$ ;  $p < 0,001$ , kétoldali) alapján a nullhipotézis egyértelműen elutasítandó, tehát a kutatási hipotézisem megerősítést nyert. Ez azt támasztja alá, hogy a válaszértékek mediánja a populáció egészében magasabb a semleges (3) értéknél, így megalapozottan kijelenthető, hogy a magyar számviteli szakmai közösség nagyobbik

része alapvetően egyetért azzal az állítással, hogy a vállalat társadalmi hatásának növekedése révén a vállalattól független magánszemélyek is egyre inkább érdekhordozóvá válnak.

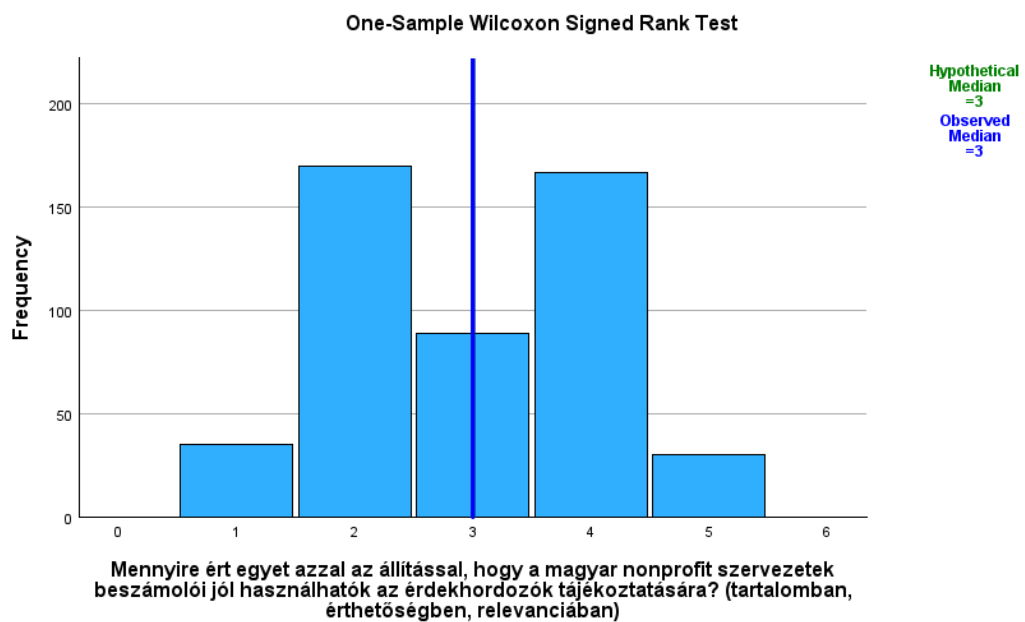
Fontos megemlíteni, hogy a hipotézisvizsgálat során kapott eredmények, a standardizált tesztstatisztika ( $Z = 11,28$ ) kiugróan magas értéke igen erős bizonyíték a kutatási hipotézisem mellett. A mintából becsült medián (4) egy egész fokozatnyi eltérése a skála középső értékéhez képest önmagában is figyelemre méltó, továbbá – a kellően nagy elemszámnak köszönhetően – ennek az eredménynek a szisztematikus, populációs szinten általánosítható jellege társadalomtudományi értelemben is releváns. A válaszadók viszonylag erős egyetértése azt tükrözi, hogy a vállalatok társadalmi hatása valóban olyan tényező, ami képes kiszélesíteni az érintetti kört, bevonva olyan társadalmi szereplőket is, akik közvetlen pénzügyi érdekeltséggel nem rendelkeznek. A vállalat tehát a társadalmi felelősség és a közösségre gyakorolt hatás révén implicit módon új érdekhordozókat teremt.

Konklúzió: a H3 hipotézis megerősítést nyert.

A H4 hipotézis tesztelése.

H4: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására.

A H4 hipotézis célja annak feltárása volt, hogy a magyar számviteli szakemberek hogyan ítélik meg a magyar nonprofit szervezetek beszámolóinak használhatóságát az érdekhordozók tájékoztatása szempontjából. A hipotézis megfogalmazása szerint a szakemberek többsége úgy véli, hogy e beszámolók jól alkalmazhatók tartalmuk, érthetőségük és relevanciájuk alapján. A vizsgálathoz ismét egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát használtam, amelynek inputjául a [nonprofit\_taj] kérdőívtételre adott válaszértékek szolgáltak. A nullhipotézis szerint a válaszok mediánja megegyezik a középső (3) értékkel, ami az ötfokozatú Likert-skálán a „közömbös” álláspontnak felel meg. A leíró statisztikai elemzések szerint a mintabeli medián értéke 3 volt, tehát éppen megegyezett a hipotetikus középértékkel.



15. ÁBRA: A H4 HIPOTÉZIS VIZSGÁLATA – A MAGYAR NONPROFIT SZERVEZETEK BESZÁMOLÓINAK HASZNÁLHATÓSÁGA AZ ÉRDEKHORDOZÓK TÁJÉKOZTATÁSÁRA (EGYMINTÁS WILCOXON-FÉLE ELŐJELES RANGPRÓBA), FORRÁS: SAJÁT SZERKESZTÉS

A hipotézisvizsgálat eredményei ( $Z = -0,548$ ;  $p = 0,584$ , kétoldali) a nullhipotézist támasztották alá, így annak elutasítása nem jöhetett szóba – tehát ez a kutatási hipotézisem nem nyert megerősítést.

Részletesebb bontásban megvizsgálva a mintabeli eloszlást, azt találtam, hogy a válaszadók szakmai háttere mentén sem volt szignifikáns eltérés a válaszártékek mediánja és a semleges válasz (3) között. Így például a könyvelők ( $N = 183$ ) és az egyéb profilú (nem könyvelő) személyek ( $N = 308$ ) részmintájában külön-külön sem volt mód a nullhipotézis elutasítására (könyvelők:  $Z = -1,076$ ,  $p = 0,282$ ; nem könyvelők:  $Z = 0,127$ ,  $p = 0,899$ ), tehát a kutatási hipotézis egyik esetben sem igazolódott.

Mindez úgy értelmezhető, hogy a szakmabeliek összességében nem tekintik egyértelműen jól használhatónak a nonprofit szervezetek beszámolóit az érdekhordozók számára, de nem is utasítják el határozottan azok releváns információközvetítő értékét. A válaszok eloszlásának kétmódusú jellege (lásd 15. sz. ábra), továbbá az, hogy a medián a közömbös állásponthoz igazodott, arra utal, hogy a szakmai közösség véleménye megosztott a kérdésben, vagyis nem alakult ki konszenzus, de még többségi álláspont sem. Ez az ambivalencia azt indikálja, hogy a nonprofit beszámolók tartalmi és formai

színvonala, valamint tényleges információs értéke nem egységes, így jelentős különbségek mutatkozhatnak a válaszadók tapasztalataiban és percepcióiban.

Tágabb társadalomtudományi nézőpontból tekintve ez több valószínű következtetést is maga után von. Egyrészt megerősíti azt, hogy a nonprofit szervezetek számviteli beszámolóit nem töltik be olyan egyértelműen az elszámoltathatóság és a bizalomépítés funkcióját, mint a forprofit szektorban megszokott jelentések. Másrészt rámutat arra, hogy a számviteli szakemberek egy része érzékeli ugyan ezen beszámolók potenciális értékét, de sokan fenntartásokkal kezelik azok gyakorlati használhatóságát. Mindez összefüggésben állhat a nonprofit szektor működési sajátosságaival, miszerint a kisebb méretű szervezetek korlátozott erőforrásai, az eltérő szabályozási környezet, valamint a beszámolási gyakorlat egyenetlenségei mind hozzájárulhatnak ahhoz, hogy a beszámolók minősége és átláthatósága változó képet mutat.

Konklúzió: a H4 hipotézis nem nyert megerősítést.

#### 8.7.3 A bizalomhoz kapcsolódó hipotézisek tesztelése (H5, H6)

A H5 hipotézis tesztelése.

H5: A számviteli beszámoló értelmezési nehézségeit a magyar számviteli szakemberek többsége a bizalom csökkenésének egyik jelentős tényezőjeként azonosítja.

A H5 hipotézist illetően azt vizsgáltam, hogy a számviteli beszámoló értelmezési nehézségeit a magyar számviteli szakemberek mennyiben tekintik a bizalom csökkenésének tényezőjeként. Feltételezésem szerint a szakemberek többsége úgy látja, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei komoly akadályt képeznek az átláthatóság és a bizalom megőrzésének.

A hipotézis teszteléséhez – az előzőekkel azonos módon – egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát alkalmaztam, a [beszamolo\_ertelmezes] kérdőívételre adott válaszártékeket használva az elemzések inputjául. A teszt nullhipotézise szerint a sokasági eloszlás mediánja 3, vagyis megegyezik az ötfokozatú Likert-skála középső értékével, ami a közömbös kategóriának felel meg.

Az elvégzett leíró statisztikai elemzés eredménye szerint a válaszpontszámok mintabeli átlaga 3,46, mediánja 4, módusza ugyancsak 4, ami az „inkább egyetért” kategóriának felel meg. A szóródási és alakmutatókat illetően, a szórás 1,19, a ferdeség -0,55 értéket vett fel; utóbbi enyhén aszimmetrikus, balra elnyúló eloszlást mutat.

Tekintve, hogy a mintabeli reláció a kutatási hipotézisben megfogalmazottal egyező irányú volt, a Wilcoxon-próba eredményei ( $Z = 7,74$ ;  $p < 0,001$ , kétoldali) alapján a nullhipotézist elutasítottam, így a kutatási hipotézisem megerősítést nyert. Kijelenthető tehát, hogy a szakmabeliek többsége alapvetően (inkább) egyetért azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat.

Konklúzió: a H5 hipotézis megerősítést nyert.

Ezek az eredmények rávilágítanak a jelentőségére annak, hogy a számviteli beszámoló kommunikációs eszköz is, amelynek világos, közérthető minősége közvetlen hatással van az érdekhordozók bizalomérzetére. Ha a beszámoló túl bonyolult, illetve ha a benne foglalt információk nehezen hozzáférhetők és/vagy nehezen értelmezhetők, akkor a felhasználók hajlamosak kételkedni azok hitelességében és relevanciájában.

A H6 hipotézis tesztelése.

H6: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a vállalati beszámolóba vetett bizalom a nagyvállalatok esetében szorosabban összefügg a vállalatba magába vetett bizalommal, mint a KKV-k esetében.

A H6 hipotézist illetően arra voltam kíváncsi, hogy a magyar számviteli szakemberek szerint a vállalati beszámolóba vetett bizalom a nagyvállalatok esetében szorosabban függ-e össze a vállalat egészébe vetett bizalommal, mint a kis- és középvállalatok (KKV-k) esetében. A kérdés mögött az a feltételezés húzódik meg, hogy a nagyvállalatok esetében, társadalmi beágyazottságukból, méretükből és gazdasági jelentőségükből fakadóan, a bizalom és a beszámoló közötti kapcsolat erősebb, míg a KKV-k esetében lazább. A hipotézis mögött álló feltételezett különbségek mélyebb megértése érdekében segédhipotéziseket fogalmaztam meg, amelyek külön-külön vizsgálják a vállalat

egészsébe vetett bizalom és a számviteli beszámolóba vetett bizalom kapcsolatának erősségét a KKV-k, illetve a nagyvállalatok esetében.

S6.1: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a magyar társadalomban egy KKV iránti bizalom nem függ szorosan össze a beszámolójába vetett bizalommal.

S6.2: A magyar számviteli szakemberek többsége szerint a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom szorosan összefügg a beszámolójába vetett bizalommal.

A hipotézisvizsgálat során először összetartozó mintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát végeztem az ide vonatkozó két változó (bizalom\_KKV, bizalom\_nagyv) különbségének relációjában. A teszt nullhipotézise szerint nincs eltérés a KKV-kkal és a nagyvállalatokkal kapcsolatos megítélések középértéke között. A leíró statisztikai elemzések alapján (lásd lejjebb) a mintából becsült mediánok értékei alátámasztották a H6 hipotézisben megfogalmazott állítást. A Wilcoxon-próba eredménye is szignifikáns, nullától különböző eltérést mutatott ( $Z = 9,097$ ;  $p < 0,001$ , kétoldali), így a nullhipotézist elutasítottam, a kutatási hipotézisem pedig megerősítést nyert. Ezek alapján kijelenthető, hogy a magyar szakemberek többségének megítélése szerint a vállalati beszámolóba és a vállalatba magába vetett bizalom összefüggése a különböző méretű vállalatokat illetően eltérő jellegű, vagyis a kis- és közepes vállalkozások esetében lazább, nagyvállalatok esetében szorosabb.

Konklúzió: a H6 hipotézis megerősítést nyert.

A segédhipotézisek teszteléséhez a következő, egyváltozós elemzések elvégzésére volt szükség.

- A KKV-kre vonatkozó kérdésre adott válaszártékek mintabeli mediánja 3 volt, ami megegyezik a hipotetikus középértékkel, és arra utal, hogy a válaszadók összességében közömbös álláspontot képviseltek a kérdésben. Az egymintás Wilcoxon-próba sem mutatott szignifikáns különbséget a feltételezett és a megfigyelt értékek között ( $Z = -0,583$ ;  $p = 0,560$ , kétoldali), így a nullhipotézist megtartottam. Ezek alapján kijelenthető, hogy a szakmabeliek megítélése összességében leginkább semleges azt illetően, hogy a KKV-k iránti bizalom és a

beszámolójukba vetett bizalom szorosan összefügg-e egymással. Az S6.1 segédhipotézis tehát nem nyert megerősítést.

- A nagyvállalatokra vonatkozóan az előbbtől eltérő, jelentősebb eredmény született. Az ide vonatkozó kérdőívtételre adott válaszártékek mediánja 4 volt, ami az „inkább egyetért” kategóriának felel meg. Az egymintás Wilcoxon-próba formálisan is igazolta, hogy a medián szignifikánsan eltér a feltételezett semleges (3) értéktől ( $Z = 9,462$ ;  $p < 0,001$ , kétoldali), vagyis ebben az esetben a nullhipotézist elvettem. Mindez arra utal, hogy a szakmabeliek összességében inkább egyetértenek azzal az állítással, miszerint a nagyvállalatokba vetett bizalom szorosan összefügg a beszámolójukba vetett bizalommal. Az S6.2 segédhipotézis tehát megerősítést nyert.

A szakemberek többségének vélekedése szerint különbség van a KKV-k és a nagyvállalatok között a tekintetben, hogy a beszámolóba és a vállalatba vetett bizalom mennyire szoros kapcsolatban áll egymással. A KKV-k esetében a bizalom inkább a személyes, közvetlenebb kapcsolaton alapul, és kevésbé támaszkodik a számviteli beszámolóra, ezzel szemben a nagyvállalatoknál a beszámoló a bizalomépítés fontos eszköze. Mindez úgy is értelmezhető, hogy a beszámoló kommunikációs szerepe méretfüggő, vagyis minél nagyobb egy vállalat, annál inkább a formális csatornákon keresztül közzétett információk, szabályozott formájú és tartalmú, publikus jelentések válnak a bizalom közvetítőivé.

## 8.8 A hipotézisek elfogadásának, elutasításának következményei

A hipotézisvizsgálatok eredményei több szempontból is jelentős következményekkel bírnak. Egyrészt visszajelzést adnak arról, hogy a számviteli szakemberek miként látják a beszámolók társadalmi, gazdasági és kommunikációs szerepét. Másrészt rámutatnak a szabályozás, a gyakorlat és az elméleti keretek közötti összhangra vagy eltérésre. Mindegyik hipotézisből levonhatók bizonyos tanulságok, amelyek együttesen kirajzolnak egy átfogó társadalmi képet a magyar számviteli szakemberek bizonyos attitűdjeiről.

A H1 hipotézis elfogadása azt támasztja alá, hogy a magyar számviteli szakemberek többsége a beszámolót nem pusztán technikai leképezésnek tekinti, hanem olyan konstrukciónak, amely értékrendet közvetít. Ez a felismerés megerősíti a számvitelnek

azt a társadalomtudományi értelmezését, amely szerint a beszámoló nem objektív tükör, hanem társadalmi gyakorlat, amelyben a szabályozás, a gazdasági környezet és a szakmai döntések egyaránt normatív tartalmakat hordoznak. Ez pedig azt vonja maga után, hogy a beszámoló készítését és értelmezését nem lehet kizárólag a technikai megfelelés felől vizsgálni, mindig jelen van az értékek közvetítése és a társadalmi legitimáció kérdése is. Ez a konklúzió a szabályozás számára is jelzésértékű, hiszen arra mutat rá, hogy a semlegesség illúziójának fenntartása helyett a számvitelt értékalkotó gyakorlatként kell kezelni.

A H2 hipotézis elfogadása arra világít rá, hogy a szakemberek szerint a számviteli beszámoló által közvetített valóságkép a kisvállalatok esetében egységesebb, míg a nagyvállalatok esetében többféle értelmezésre ad lehetőséget. Ebből az az általánosabb tanulság is levonható, hogy a vállalat mérete és összetettsége befolyásolja a beszámoló jelentésének értelmezhetőségét. A kisvállalatoknál a beszámoló egyszerűbb struktúrája és korlátozottabb adatmennyisége homogénebb képet eredményez, míg a nagyvállalatoknál a bonyolultabb szerkezet, a kiegészítő információk sokasága és a nemzetközi standardokhoz való igazodás többféle olvasatot enged meg. Ennek az is egy következménye, hogy a nagyvállalatok beszámolóinak használatához magasabb szintű szakértelem szükséges, míg a kisvállalatok esetében a beszámoló közérthetőbb marad. Mindez tehát megerősíti a méret szerinti differenciálás fontosságát a szabályozás területén.

A H3 hipotézis elfogadása azt jelzi, hogy a számviteli szakemberek többsége érzékeli, hogy a vállalat társadalmi hatása növekedésével párhuzamosan új érdekhordozói körök alakulnak ki, tehát kiszélesedik azon személyek halmaza, akik valamilyen módon érzékelik a vállalat tevékenységének hatásait. Ez megerősíti azt a szemléletmódot, miszerint a vállalatok működése nem korlátozódik a tulajdonosokra, hitelezőkre és más, közvetlenül érdekelt gazdasági szereplőkre, hanem hatással van a szélesebb társadalmi közegre is. Ennek az egyik legfontosabb következménye az, hogy a beszámolók elkészítésénél és a szabályozási környezet kialakításában egyaránt figyelembe kell venni a társadalmi felelősség dimenzióját, hiszen a közvetlenül nem érintett magánszemélyek is legitim információs igénnyel lépnek fel. Ezek a konklúziók megerősítik a számvitel kommunikációs és legitimációs eszköz funkcióját, továbbá hozzájárulhatnak ahhoz, hogy a társadalmi felelősségvállalás jobban integrálódjon a pénzügyi jelentések világába.

A H4 hipotézis elutasítása más irányú következményeket von maga után. A kérdőíves kutatás rámutatott arra, hogy a szakemberek eltérően ítélik meg, mennyire alkalmas a beszámoló a magyar nonprofit szervezetek érintettjeinek tájékoztatására. Az erre vonatkozó értékelések mediánja a közömbös kategóriában maradt, ami arra utal, hogy a szakmai közösségen belül nincs konszenzus a nonprofit beszámolók használhatóságát illetően. Ezzel párhuzamosan az is világossá vált, hogy a magyar számviteli szakemberek vélekedése szerint a nonprofit szektor beszámolóit kevésbé töltik be az átláthatóság és elszámoltathatóság szerepét, mint a forprofit vállalatok jelentései. Mindez több gyakorlati következménnyel is jár. Egyrészt szükség volna a nonprofit szervezetek számviteli szabályozásának és beszámolási gyakorlatának fejlesztésére, másrészt a szakmai diskurzusban erősíteni kellene a nonprofit szektor információs funkciójának vizsgálatát.

A H5 hipotézis elfogadása azt az általános percepciót erősíti meg és teszi hangsúlyossá, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei hozzájárulnak a vállalatokba, illetve az üzleti és a szabályozási környezetbe vetett bizalom csökkenéséhez. A szakemberek tapasztalatai szerint a túlzott bonyolultság, mint például a nehezen érthető szakmai nyelvezet és az átláthatóság hiánya, mind olyan tényezők, amelyek gyengítik az érdekhordozók bizalmát a pénzügyi információk iránt. Gyakorlati szempontból is egyre inkább központi jelentőséget kap a beszámolók világossága és közérthetősége. A szabályozás és a számviteli gyakorlat fejlesztésének egyik legfontosabb iránya az kellene legyen, hogy a beszámolók a társadalom egésze számára könnyebben befogadhatóvá váljanak.

A H6 hipotézis és segédhipotéziseinek elfogadása azt támasztja alá, hogy a számviteli szakemberek a bizalom és a beszámoló kapcsolatában világosan érzékelik a KKV-k és a nagyvállalatok közötti különbséget, és ezzel együtt azzal is tisztában vannak, hogy a vállalat mérete jelentősen befolyásolja a beszámolók kommunikációs funkcióját. A KKV-kat illetően a válaszadók semleges álláspontot képviseltek, ami arra utal, hogy egy bizonyos szervezeti méret alatt a bizalom inkább személyes kapcsolatokon és közvetlen tapasztalatokon alapul, nem pedig a beszámoló minőségén. A nagyvállalatok esetében azonban szignifikáns összefüggés mutatkozott a vállalatba vetett bizalom és a beszámoló iránti bizalom között, ami azt is világossá teszi, hogy a nagyvállalatok számára a beszámolók a vállalati hitelesség és társadalmi bizalom alapvető hordozói, és ily módon a bizalomépítés elengedhetetlen eszközei.

A hipotézisvizsgálatok eredményei több oldalról alátámasztják azt az általános felismerést, hogy a számviteli beszámoló nem kizárólag pénzügyi információhordozó,

hanem kommunikációs eszköz is. Az elfogadott hipotézisek rávilágítanak a számvitel társadalmi beágyazottságára, továbbá hangsúlyossá teszik a gazdasági és társadalmi szereplők közötti bizalomépítésben betöltött szerepét. Jelen kutatás eredményei alapján kijelenthető, hogy a számviteli szabályozás és gyakorlat fejlesztése szorosan összefügg a társadalmi igények, a bizalom és az átláthatóság biztosításával.

#### 8.9 A kutatás hasznosíthatósága

A kutatás eredményei egyrészt gyakorlati visszajelzést nyújtanak a számviteli beszámolók használhatóságáról, bizalmi dimenzióiról és érintetti funkcióiról, másrészt olyan filozófiai irányt is kijelölnek, amely segítheti a számviteli szabályozásról és a beszámoló szerepéről való gondolkodást. A beszámolóban megjelenő adatok és összefüggések értékeket, jelentéseket és társadalmi üzeneteket közvetítenek. Közvetlenül érinthetik a megállapítások az Országos Számviteli Bizottság (OSZB) munkáját. A Bizottság feladata hagyományosan a szakmai szabályok kialakítása, a jogszabályok értelmezése és a gyakorlati alkalmazás biztosítása. A kutatás rámutat arra, hogy a számvitel értéksemlegessége kevésbé ténykérdés, minden szabályozás értékválasztásokat tükröz, és minden beszámoló valamilyen narratívát közvetít a vállalatról és annak társadalmi beágyazottságáról. Felvethető a kérdés, hogy az OSZB-nek feladata-e a hazai képalkotás filozófiai dimenziójának ápolása. A válasz álláspontom szerint igen, hiszen a számviteli szabályozás csak akkor lehet hosszú távon releváns és társadalmilag elfogadott, ha mögötte nemcsak technikai racionalitás, hanem világos filozófiai és etikai irány is áll. Ebben az értelemben a Bizottság feladata az is, hogy a számvitelt a társadalmi bizalom, a legitimáció és az értékközvetítés egyik meghatározó eszközeként értelmezze és fejlessze.

A kutatás hasznosíthatósága ugyanakkor annak tudatosításában is áll, hogy a beszámolóval a vállalat nemcsak saját gazdasági helyzetét mutatja be, hanem üzenetet is küld arról, hogy miként helyezkedik el a társadalomban, milyen értékeket képvisel, és hogyan viszonyul a társadalomhoz. Az eredmények felhívhatják a szakembereknek, oktatóknak és szabályozóknak a figyelmét arra, hogy a számvitelt olyan gyakorlatként értelmezzék, amely egyszerre szolgálja a pontosságot, az átláthatóságot és a közösségi felelősséget.

#### 8.10 A kutatás további lehetséges irányai

A kutatás eredményei új kérdéseket vetettek fel, amelyek kijelölnek jövőbeli lehetséges vizsgálati irányokat. A hipotézisek tesztelése világossá tette, hogy a számviteli beszámoló értelmezése és társadalmi beágyazottsága sokrétű és dinamikus jelenség. A jelenlegi elemzés elsősorban a magyar számviteli szakemberek véleményére épült, ugyanakkor a további vizsgálatok során érdemes szélesebb körű érintetti bázist is bevonni.

Az egyik lehetséges irány a nemzetközi összehasonlítás. A számviteli beszámolók értelmezése és a bizalom kérdése kultúránként és jogrendszerenként eltérő. Egy összehasonlító kutatás rávilágíthatna arra, hogy a magyar tapasztalatok mennyiben illeszkednek a nemzetközi trendekhez, és milyen különbségek mutatkoznak az IFRS-t alkalmazó országok, illetve a kontinentális számviteli hagyományokat követő országok gyakorlatában. Ez a vizsgálat lehetőséget adna annak feltárására is, hogy a globalizált számviteli standardok mennyiben képesek figyelembe venni a helyi társadalmi és kulturális elvárásokat.

Egy másik irány a megkérdezetti kör bővítése lehetne. A jelenlegi kutatás középpontjában a magyar számviteli szakemberek álltak, akik szakmai tapasztalatuk révén különleges betekintéssel rendelkeznek. Ugyanakkor a beszámolókat nemcsak szakértők, hanem szélesebb társadalmi kör is használja. A jövőbeli kutatások során érdemes lenne a tulajdonosok, hitelezők, befektetők, civil szervezetek és magánszemélyek véleményét is vizsgálni, ezáltal teljesebb kép rajzolódhatna ki arról, hogy a beszámoló milyen mértékben tölti be kommunikációs és bizalomépítő funkcióját különböző érintetti csoportok számára.

Érdemes kutatni a digitalizáció és a mesterséges intelligencia hatását is a beszámolók készítésére és értelmezésére. Az automatizált könyvelési rendszerek, a valós idejű adatközlés és a mesterséges intelligencia alapú elemzések alapjaiban változtatják meg a számviteli információk előállításának és befogadásának folyamatát. A jövőbeli vizsgálatoknak választ kell adniuk arra, hogy ezek az új technológiák miként hatnak a bizalomra, az érthetőségre és az érdekhordozói sokszínűség érvényesülésére.

A kutatás tovább vihető az oktatás és a szakmai szocializáció területére is. Fontos kérdés, hogy a számviteli szakemberek hogyan sajátítják el a számvitel kommunikációs és

társadalmi dimenzióit, és milyen módon lehetne az oktatásban erősíteni az etikai, filozófiai és társadalomtudományi megközelítések szerepét.

## 9. ÖSSZEFOGLALÁS

Az értekezés központi kérdése az volt, hogy a számviteli beszámoló miként értelmezhető a képalkotás fogalmán keresztül, és hogyan ragadható meg a számvitel kommunikációs, társadalmi szerepe a hagyományos technikai megközelítésen túl. A kutatás alapgondolata azokból a korábbi kutatási eredményekből indult ki, hogy a számviteli beszámoló sajátos társadalmi gyakorlat, amely egyszerre konstruál valóságot, közvetít értékeket és befolyásolja a bizalom alakulását.

Az értekezés első része a számvitel elméleti és intézményi kereteit vizsgálta. Bemutatta, hogy a számvitel mindig társadalmi beágyazottságban értelmezhető. A szabályozás változásai a gazdasági környezet és a társadalmi elvárások tükréként jelennek meg, és minden számviteli rendszer mögött felismerhető értékválasztás. A számviteli beszámoló társadalmi konstrukció.

Az elméleti részt a filozófiai és társadalomtudományi keret egészítette ki. A képalkotás mindig szelektív, szerkesztett és kontextusfüggő, ezért a számvitel sem tudja objektíven megmutatni a vállalati valóságot, hanem egy adott társadalmi, intézményi és szabályozói környezetben alkot képet. Ezzel a megközelítéssel a számviteli beszámoló a kommunikáció egyik formájaként értelmezhető, amely az érdekhordozók számára üzenetet hordoz, és hozzájárul a bizalom, az elszámoltathatóság megteremtéséhez.

Az empirikus kutatás az elméleti rész gyakorlati vizsgálatát célozta. Hat hipotézist (H1–H6) és négy segédhipotézist (S2.1, S2.2, S6.1, S6.2) fogalmaztam meg, amelyek a számviteli beszámoló értelmezésére, társadalmi funkcióira és a bizalommal való kapcsolatára irányultak. A vizsgálat során önkéntes kitöltésen alapuló kérdőívben 491 magyar számviteli szakember érvényes válaszát elemeztem, amelyeket nemparaméteres statisztikai módszerekkel dolgoztam fel, különösen főkomponens-elemzés (PCA), valamint egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróba alkalmazásával.

A kutatás fő eredményei a következők a vizsgált hipotézisek sorrendjében.

- H1 megerősítette, hogy a szakemberek többsége a számviteli beszámolót értékközvetítőnek tartja. Ez a felismerés alátámasztja a számvitel társadalmi és filozófiai dimenzióját, és megkérdőjelezi az értéksemlegesség feltételezését.

- H2 szerint a kisvállalatok beszámolóit egységesebb képet adnak, míg a nagyvállalatok jelentései többféle értelmezést megengednek. Ez a méretfüggőség azt mutatja, hogy a komplexitás a beszámoló értelmezhetőségét is befolyásolja.
- H3 eredményei alátámasztották, hogy a társadalmi hatás növekedésével új érintettek jelennek meg, így a vállalatától független magánszemélyek is érdekhordozóvá válnak.
- H4 elutasítása rávilágított arra, hogy a nonprofit szervezetek beszámolóit a magyar számviteli szakemberek fejlesztendőnek látják az érdekhordozók igényeinek kiszolgálására, ami a szektor elszámoltathatósági és bizalomépítési kihívásaira irányítja a figyelmet.
- H5 igazolta, hogy a beszámolók értelmezési nehézségei gyengítik a beléjük vetett bizalmat, ami az érthetőség és átláthatóság központi szerepére hívja fel a figyelmet.
- H6 és segédhipotézisei megerősítették, hogy a nagyvállalatok esetében a vállalatba és a beszámolóba vetett bizalom szorosan összefügg, míg a KKV-k esetében ez a kapcsolat gyengébb.

A hipotézisek eredményeiből világos kép rajzolódott ki. A szakemberek tapasztalatai szerint a számvitel egyszerre értékközvetítő, kommunikációs és bizalomépítő rendszer, amely azonban korlátokat tartalmaz. A szabályozói dominancia, a beszámolók komplexitása és a nonprofit szektor sajátosságai mind olyan tényezők, amelyekben kihívások rejlenek a széles körű társadalmi hasznosulást tekintve. A nagyvállalatok esetében a beszámoló bizalomépítő funkciója kiemelten fontosnak bizonyult, ami megerősíti a beszámoló stratégiai szerepét a gazdaságban.

Az értekezés hozzájárulása a tudományterülethez több dimenzióban ragadható meg. Elméleti szinten a számvitel társadalomtudományi értelmezését erősíti, különösen a képalkotás és a kommunikációs eszköz fogalmi köré építve. Gyakorlati szinten figyelemfelhívó a szabályozás és a szakmai gyakorlat számára a tekintetben, hogy az érthetőség, a bizalom és az érdekhordozói igények kiegyensúlyozott figyelembevétele kulcsfontosságú feladat. A disszertáció igazolta, hogy a számviteli beszámoló képalkotó és értékközvetítő szerepe a gyakorlatban is tetten érhető, amely alapvetően határozza meg a bizalom, az elszámoltathatóság és az érdekhordozói igények kielégítésének alakulását.

## 10. IRODALOMJEGYZÉK

1. Acemoglu, D., Johnson, S., Robinson, &, & A, J. (2001). The Colonial Origins of Comparative Development: An Empirical Investigation. *American Economic Review*, 91(5), 1369–1401. <https://doi.org/10.1257/aer.91.5.1369>
2. Acemoglu, D., Ticchi, D., Vindigni, &, & A. (2010). A Theory of Military Dictatorships. *American Economic Journal: Macroeconomics*, 2(1), Article 1. <https://doi.org/10.1257/mac.2.1.1>
3. Acemoglu, D., Egorov, G., & Sonin, K. (2013). A Political Theory of Populism\*. *The Quarterly Journal of Economics*, 128(2), 771–805. <https://doi.org/10.1093/qje/qjs077>
4. Aertsen, & A, J. (1992). Truth as transcendental in Thomas Aquinas. *Topoi*, 11(2), Article 2. <https://doi.org/10.1007/BF00774421>
5. Akisik, O., Gal, &, & G. (2023). IFRS, financial development and income inequality: An empirical study using mediation analysis. *Economic Systems*, 47(2), Article 2. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2022.101069>
6. Algom & D. (2021). The Weber–Fechner law: A misnomer that persists but that should go away. *Psychological Review*, 128(4), 757–765. <https://doi.org/10.1037/rev0000278>
7. Anderson, W, S., Chang, F, H., Cheng, M, M., Phua, &, & S, Y. (2017). Getting to Know You: Trust Formation in New Interfirm Relationships and the Consequences for Investments in Management Control and the Collaboration. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 940–965. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12282>
8. Andon, P., Baxter, J., Chua, &, & F, W. (2015). Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful. *Journal of Management Studies*, 52(7), Article 7. <https://doi.org/10.1111/joms.12142>
9. Arena, M., Conte, A., Melacini, &, & M. (2015). Linking environmental accounting to reward systems: The case of the Environmental Profit and Loss Account. *Journal of Cleaner Production*, 108, 625–636. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.07.068>

10. Baharudin, N., Jusoh, &, & R. (2019). Implementation of target cost management in a non-Japanese environment. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 16(1), 35–59. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2018-0017>
11. Baird, K., Nuhu, N., Jiao, &, & L. (2024). The effect of Porter’s competitive forces on competitive advantage and organisational performance and the moderating role of management accounting practices. *Journal of Management Control*, 35(2), 303–332. <https://doi.org/10.1007/s00187-024-00375-4>
12. Barth, E, M., Beaver, H, W., Landsman, &, & R, W. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1–3), 77–104. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00019-2)
13. Barth, E, M., Landsman, R, W., Lang, &, & H, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x>
14. Bebbington, J., Russell, S., Thomson, &, & I. (2017). Accounting and sustainable development: Reflections and propositions. *Critical Perspectives on Accounting*, 48, 21–34. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2017.06.002>
15. Beck, C., Dumay, J., Frost, &, & G. (2017). In Pursuit of a ‘Single Source of Truth’: From Threatened Legitimacy to Integrated Reporting. *Journal of Business Ethics*, 141(1), 191–205. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2423-1>
16. Blanc, L. & D. (2015). Towards Integration at Last? The Sustainable Development Goals as a Network of Targets. *Sustainable Development*, 23(3), 176–187. <https://doi.org/10.1002/sd.1582>
17. Blanthorne, C., Kaplan, &, & S. (2008). An egocentric model of the relations among the opportunity to underreport, social norms, ethical beliefs, and underreporting behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 684–703. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.02.001>
18. Blömer, M., Herold, E., Lay, M., Peichl, A., Rathje, A., Schüle, P., Steuernagel, &, & A. (2024). Labour market trends and income inequality in Germany, 1983–2020. *Fiscal Studies*, 45(3), Article 3. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12389>
19. Borbély, T., Király, S., M., Kakas, &, & S. (2021). Eredmény szemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére. *Pénzügyi Szemle = Public Finance Quarterly*, 66(Special Edition 2021/2), Article Special Edition 2021/2. [https://doi.org/10.35551/PSZ\\_2021\\_k\\_2\\_3](https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3)

- 
20. Bortoli, de, A., Bjorn, A., Saunier, F., Margni, &, & M. (2025). *Planning sustainable carbon neutrality pathways: Accounting challenges experienced by organizations and solutions from industrial ecology*. <https://doi.org/10.48550/ARXIV.2501.10456>
21. Bosnyák, J. (2003). *Számviteli értékelési eljárások hatása a vállalkozások vagyoni, jövedelmi és pénzügyi helyzetére* [PhD Thesis]. PhD értekezés.
22. Boyle & J. (2019). *Rerum novarum* (1891). In G. V. Bradley & E. C. Brugger (Eds.), *Catholic Social Teaching* (1st Ed., Pp. 69–89). Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/9781108630238.004>
23. Brady, B., Goodpaster, K., Kennedy, &, & R. (1991). *Rerum Novarum and the modern corporation*. *International Journal of Value-Based Management*, 4(2), Article 2. <https://doi.org/10.1007/BF01682351>
24. Brennan, M., N., Merkl-Davies, &, & M, D. (2022). Discretionary Accounting Narratives in Contemporary Corporate Reporting: Review and Framework. *Accounting and Management Review | Revista de Contabilidade e Gestão*, 26(1). <https://doi.org/10.55486/amrrcg.v26i.8a>
25. Burritt, L, R., Schaltegger, &, & S. (2010). *Sustainability accounting and reporting: Fad or trend?* *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 829–846. <https://doi.org/10.1108/09513571011080144>
26. Busco, C., Riccaboni, A., Scapens, &, & W, R. (2006). Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, 17(1), 11–41. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.08.001>
27. Bushman, R., Landsman, &, & R, W. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: A critical review of the arguments. *Accounting and Business Research*, 40(3), 259–273. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663400>
28. Camfferman, K., Zeff, &, & A, S. (2018). The Challenge of Setting Standards for a Worldwide Constituency: Research Implications from the IASB’s Early History. *European Accounting Review*, 27(2), 289–312. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1296780>
29. Carmona, S., Ezzamel, M., Gutiérrez, &, & F. (1997). Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory. *Accounting, Organizations and Society*, 22(5), 411–446. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(96\)00016-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(96)00016-5)
30. Chan, H, S., Erickson, J., Wang, &, & K. (2002). The Origins and Evolution of Real Estate Investment Trusts. In S. H. Chan, J. Erickson, & K. Wang, *Real Estate*

- Investment Trusts* (Pp. 14–35). Oxford University Press New York, NY.  
<https://doi.org/10.1093/oso/9780195155341.003.0002>
31. Chenhall, H. R., Hall, M., Smith, & D. (2013). Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts. *Accounting, Organizations and Society*, 38(4), 268–287.  
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2013.06.002>
  32. Chua, W. F. (1986). Radical Developments in Accounting Thought. *The Accounting Review*, 61(4).
  33. Cobham, A., Sumner, & A. (2013). Is It All About the Tails? The Palma Measure of Income Inequality. *SSRN Electronic Journal*.  
<https://doi.org/10.2139/ssrn.2366974>
  34. Cochran, W. G. (1977). *Sampling techniques* (3rd ed.). Wiley.
  35. Cooper, J. D., Hopper, & M. (Eds.), T. (1990). Critical Accounts. *Macmillan Education UK*. <https://doi.org/10.1007/978-1-349-09786-9>
  36. Cooper, J. D., Hopper, & M. T. (1987). Critical studies in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), Article 5.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90028-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90028-6)
  37. Covalesski, A. M., Dirsmith, W. M., Samuel, & S. (1995). THE USE OF ACCOUNTING INFORMATION IN GOVERNMENTAL REGULATION AND PUBLIC ADMINISTRATION: THE IMPACT OF JOHN R. COMMONS AND EARLY INSTITUTIONAL ECONOMISTS. *Accounting Historians Journal*, 22(1), Article 1. <https://doi.org/10.2308/0148-4184.22.1.1>
  38. Danielson, G. M., Hogan, M. K., Olson, & T. G. (2024). Shareholder theory, stakeholder theory, and the capital budgeting decision. *Corporate Ownership and Control*, 21(2), 37–44. <https://doi.org/10.22495/cocv21i2art3>
  39. Dehaene & S. (2003). The neural basis of the Weber–Fechner law: A logarithmic mental number line. *Trends in Cognitive Sciences*, 7(4), 145–147.  
[https://doi.org/10.1016/S1364-6613\(03\)00055-X](https://doi.org/10.1016/S1364-6613(03)00055-X)
  40. Dehaene, S., Changeux, & J.-P. (1993). Development of Elementary Numerical Abilities: A Neuronal Model. *Journal of Cognitive Neuroscience*, 5(4), 390–407. <https://doi.org/10.1162/jocn.1993.5.4.390>
  41. DesJardine, R. M., Zhang, M., Shi, & W. (2023). How Shareholders Impact Stakeholder Interests: A Review and Map for Future Research. *Journal of Management*, 49(1), 400–429. <https://doi.org/10.1177/01492063221126707>

42. DeWind, K, N., Adams, K, G., Platt, L, M., Brannon, &, & M, E. (2015). Modeling the approximate number system to quantify the contribution of visual stimulus features. *Cognition*, 142, 247–265. <https://doi.org/10.1016/j.cognition.2015.05.016>
43. Dillard, & F, J. (1991). Accounting as a Critical Social Science. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(1), Article 1. <https://doi.org/10.1108/09513579110143849>
44. Eberlein, E., Madan, B, D., Pistorius, M., Schoutens, W., Yor, &, & M. (2013). Two Price Economies in Continuous Time. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2234788>
45. Ebrahim, A., Rangan, &, & K, V. (2014). What Impact? A Framework for Measuring the Scale and Scope of Social Performance. *California Management Review*, 56(3), 118–141. <https://doi.org/10.1525/cmr.2014.56.3.118>
46. Egan, M., Xu, & Y., & W. (2020). The true and fair view: Exploring how managers, directors and auditors engage in practice. *Accounting Forum*, 44(4), Article 4. <https://doi.org/10.1080/01559982.2020.1727177>
47. Fábics, I., & Lukács, J. (2021). Az egyházi jogi személy számviteli és könyvvizsgálati sajátosságai. *SZAKma – Számvitel • Adó • Könyvvizsgálat*, 63(10), 33–35.
48. Feor, L., Clarke, A., Dougherty, &, & I. (2023). Social Impact Measurement: A Systematic Literature Review and Future Research Directions. *World*, 4(4), 816–837. <https://doi.org/10.3390/world4040051>
49. Ferguson, J., Collison, D., Power, D., Stevenson, &, & L. (2009). Constructing meaning in the service of power: An analysis of the typical modes of ideology in accounting textbooks. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), Article 8. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.02.002>
50. Flamm & K. (2024). Chip War: The Fight for the World's Most Critical Technology. By Chris Miller. New York, NY: Simon and Schuster, 2022. Pp. 464. \$32.00, Hardcover. *The Journal of Economic History*, 84(3), Article 3. <https://doi.org/10.1017/S0022050724000317>
51. Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., Schipper, &, & K. (2003). The Market Pricing of Earnings Quality. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.414140>

52. Fülbier, U, R., Sellhorn, &, & T. (2023). Understanding and improving the language of business: How accounting and corporate reporting research can better serve business and society. *Journal of Business Economics*, 93(6–7), 1089–1124. <https://doi.org/10.1007/s11573-023-01158-4>
53. Geneidy, E, S., Peura, M., Aumanen, V.-M., Baumeister, S., Helimo, U., Vainio, V., Kotiaho, &, & S, J. (2023). Value-transforming financial, carbon and biodiversity footprint accounting (Version 2). *arXiv*. <https://doi.org/10.48550/ARXIV.2309.14186>
54. Golinkoff, M, R., Hirsh-Pasek, &, & K. (2008). How toddlers begin to learn verbs. *Trends in Cognitive Sciences*, 12(10), 397–403. <https://doi.org/10.1016/j.tics.2008.07.003>
55. Görlitz, A., Dobler, &, & M. (2023). Financial accounting for deferred taxes: A systematic review of empirical evidence. *Management Review Quarterly*, 73(1), Article 1. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00233-w>
56. Gould, & J, S. (2012). The emergence of Consumer Introspection Theory (CIT): Introduction to a JBR special issue. *Journal of Business Research*, 65(4), 453–460. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2011.02.010>
57. Guenther, E., Guenther, T., Schiemann, F., Weber, &, & G. (2016). Stakeholder Relevance for Reporting: Explanatory Factors of Carbon Disclosure. *Business & Society*, 55(3), Article 3. <https://doi.org/10.1177/0007650315575119>
58. Hamilton, G., hÓgartaigh, & Ó., & C. (2009). The Third Policeman: ‘The true and fair view’, language and the habitus of accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), Article 8. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.02.003>
59. Hanlon, M., Heitzman, &, & S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2–3), Article 2–3. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.002>
60. Hardy, L, B., Krause, E., Ziliak, &, & P, J. (2024). Income inequality in the United States, 1975–2022. *Fiscal Studies*, 45(2), Article 2. <https://doi.org/10.1111/1475-5890.12368>
61. Hayne, C., Free, &, & C. (2014). Hybridized professional groups and institutional work: COSO and the rise of enterprise risk management. *Accounting, Organizations and Society*, 39(5), 309–330. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.05.002>

62. Hien & J. (2021). Culture and tax avoidance: The case of Italy. *Critical Policy Studies*, 15(2), 247–268. <https://doi.org/10.1080/19460171.2020.1802318>
63. Hines, & D, R. (1988). Financial accounting: In communicating reality, we construct reality. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 251–261. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90003-7](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90003-7)
64. Hopwood, & G, A. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), Article 2–3. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90035-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90035-1)
65. Hörisch, J., Schaltegger, S., Freeman, &, & E, R. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. *Journal of Cleaner Production*, 275, 124097. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097>
66. Huang & J. (2024). The Environmental, Social and Governance (ESG) in Accounting: A Review. *Journal of Global Economy, Business and Finance*, 6(8), 49–51. [https://doi.org/10.53469/jgebf.2024.06\(08\).08](https://doi.org/10.53469/jgebf.2024.06(08).08)
67. Ittner, D, C., Larcker, &, & F, D. (1998). Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36, 1. <https://doi.org/10.2307/2491304>
68. Jayakody, C., Malalgoda, C., Amaratunga, D., Haigh, R., Liyanage, C., Witt, E., Hamza, M., Fernando, &, & N. (2022). Approaches to Strengthen the Social Cohesion between Displaced and Host Communities. *Sustainability*, 14(6), 3413. <https://doi.org/10.3390/su14063413>
69. Kakkuri-Knuuttila, M.-L., Lukka, K., Kuorikoski, &, & J. (2008). Straddling between paradigms: A naturalistic philosophical case study on interpretive research in management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2–3), Article 2–3. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.12.003>
70. Kirk & N. (2006). Perceptions of the true and fair view concept: An empirical investigation. *Abacus*, 42(2), Article 2. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00198.x>
71. Krekó, J., Tóth, G, C. (2024). The role of capital income in the Hungarian income distribution from 2007 to 2021. *Intersections*, 10(3), Article 3. <https://doi.org/10.17356/ieejsp.v10i3.1295>
72. Lakatos, L. P. (2009). A számvitel szabályozása és a pénzügyi kimutatások hasznosságának megítélése. PhD-értekezés. [https://phd.lib.uni-corvinus.hu/503/1/lakatos\\_laszlo.pdf](https://phd.lib.uni-corvinus.hu/503/1/lakatos_laszlo.pdf)

73. Lakatos, L. P. (2013). A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás – klasszikus tézisek és új irányok a pénzügyi beszámolásban (Evolution of the financial accounting stakeholder theories and the regulation – classic theses and new ways in the financial report). *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 47–59. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2013.05.05>
74. Laughlin & R. (1995). Empirical research in accounting: Alternative approaches and a case for “middle-range” thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(1), Article 1. <https://doi.org/10.1108/09513579510146707>
75. Leuz, C., Verrecchia, & E, R. (2000). The Economic Consequences of Increased Disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91. <https://doi.org/10.2307/2672910>
76. Li, E., Chen, Q., Zhang, X., Zhang, & C. (2023). Digital Government Development, Local Governments’ Attention Distribution and Enterprise Total Factor Productivity: Evidence from China. *Sustainability*, 15(3), 2472. <https://doi.org/10.3390/su15032472>
77. Linnér, B.-O., Wibeck, & V. (2021). Drivers of sustainability transformations: Leverage points, contexts and conjunctures. *Sustainability Science*, 16(3), 889–900. <https://doi.org/10.1007/s11625-021-00957-4>
78. Liyanarachchi, A, G., Milne, & J, M. (2005). Comparing the investment decisions of accounting practitioners and students: An empirical study on the adequacy of student surrogates. *Accounting Forum*, 29(2), 121–135. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.05.001>
79. Lokshin, M., Ravallion, & M. (2000). Welfare Impacts of the 1998 Financial Crisis in Russia and the Response of the Public Safety Net. *Economics of Transition*, 8(2), Article 2. <https://doi.org/10.1111/1468-0351.00045>
80. Lomas, L, P., Giampietro, & M. (2017). *Environmental accounting for ecosystem conservation: Linking societal and ecosystem metabolisms*. <https://doi.org/10.48550/ARXIV.1704.07377>
81. Maali, M, B., Jaara, & O, O. (2014). Reality and Accounting: The Case for Interpretive Accounting Research. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(1), 155. <https://doi.org/10.5296/ijafr.v4i1.5468>
82. Macintosh, B, N., Baker, & R, C. (2002). A literary theory perspective on accounting: Towards heteroglossic accounting reports. *Accounting, Auditing &*

- Accountability Journal*, 15(2), 184–222.  
<https://doi.org/10.1108/09513570210425600>
83. Mayer, C. R., Davis, H. J., Schoorman, & D. F. (1995). An Integrative Model of Organizational Trust. *The Academy of Management Review*, 20(3), 709.  
<https://doi.org/10.2307/258792>
84. McCue, P., Din, D. S., Hunter, H., Lord, S., Price, M. C. I., Shaw, L., Rodgers, H., Rochester, L., Moore, & A. S. (2020). Auditory rhythmical cueing to improve gait and physical activity in community-dwelling stroke survivors (ACTIVATE): Study protocol for a pilot randomised controlled trial. *Pilot and Feasibility Studies*, 6, 68. <https://doi.org/10.1186/s40814-020-00605-1>
85. Mesioye, O., Bakare, & A. I. (2024). Evaluating Financial Reporting Quality: Metrics, Challenges, and Impact on Decision-Making. *International Journal of Research Publication and Reviews*, 5(10), 1144–1156.  
<https://doi.org/10.55248/gengpi.5.1024.2735>
86. Miles & S. (2019). Stakeholder Theory and Accounting. In J. S. Harrison, J. B. Barney, R. E. Freeman, & R. A. Phillips (Eds.), *The Cambridge Handbook of Stakeholder Theory* (1st Ed., Pp. 173–188). Cambridge University Press.  
<https://doi.org/10.1017/9781108123495.011>
87. Mitchell, K. R., Agle, R. B., Wood, & J. D. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22(4), Article 4.  
<https://doi.org/10.2307/259247>
88. Mondal, S., Samanta, G., Sen, & D. L., & M. (2022a). Dynamics of Oxygen-Plankton Model with Variable Zooplankton Search Rate in Deterministic and Fluctuating Environments. *Mathematics*, 10(10), Article 10.  
<https://doi.org/10.3390/math10101641>
89. Mondal, S., Samanta, G., Sen, & D. L., & M. (2022b). Dynamics of Oxygen-Plankton Model with Variable Zooplankton Search Rate in Deterministic and Fluctuating Environments. *Mathematics*, 10(10), Article 10.  
<https://doi.org/10.3390/math10101641>
90. Mr, A., K. M., & Ka, & A. (2024). Education Inequality in India: An Empirical Analysis Using National Sample Survey Data. *Indian Journal of Human Development*, 18(2), Article 2. <https://doi.org/10.1177/09737030241280145>

91. Nandini, S, E., R, S., N, &, & S. (2022). *A Study on Impact of Environmental Accounting on Profitability of Companies listed in Bombay Stock Exchange*.  
<https://doi.org/10.48550/ARXIV.2207.00716>
92. Nilsson, M., Chisholm, E., Griggs, D., Howden-Chapman, P., McCollum, D., Messerli, P., Neumann, B., Stevance, A.-S., Visbeck, M., Stafford-Smith, &, & M. (2018). Mapping interactions between the sustainable development goals: Lessons learned and ways forward. *Sustainability Science*, 13(6), 1489–1503.  
<https://doi.org/10.1007/s11625-018-0604-z>
93. Nobes & C. (2006). The survival of international differences under IFRS: Towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233–245.  
<https://doi.org/10.1080/00014788.2006.9730023>
94. Nørreklit & H. (2014). Quality in qualitative management accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 29–39.  
<https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2014-0014>
95. Obrizan & M. (2019). Diverging trends in health care use between 2010 and 2016: Evidence from three groups of transition countries. *Economic Systems*, 43(1), Article 1. <https://doi.org/10.1016/j.ecosys.2018.10.001>
96. O'Dwyer, B., Unerman, &, & J. (2008). The paradox of greater NGO accountability: A case study of Amnesty Ireland. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7–8), 801–824. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.02.002>
97. Okoro, C., Ayaba, &, & M, M. (2023). Research Trends and Directions on Real Estate Investment Trusts' Performance Risks. *Sustainability*, 15(6), Article 6.  
<https://doi.org/10.3390/su15065436>
98. Palazuelos, E., Crespo, H, Á., Corte, & D., & M, J. (2018). Accounting information quality and trust as determinants of credit granting to SMEs: The role of external audit. *Small Business Economics*, 51(4), 861–877.  
<https://doi.org/10.1007/s11187-017-9966-3>
99. Parker, D, L., Guthrie, &, & J. (1993). The Australian public sector in the 1990s: New accountability regimes in motion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2(1), Article 1. [https://doi.org/10.1016/1061-9518\(93\)90015-L](https://doi.org/10.1016/1061-9518(93)90015-L)
100. Parmar, L, B., Freeman, E, R., Harrison, S, J., Wicks, C, A., Purnell, L., Colle, & D., & S. (2010). Stakeholder Theory: The State of the Art. *Academy of*

- Management Annals*, 4(1), 403–445.  
<https://doi.org/10.5465/19416520.2010.495581>
101. Pelletier, M.-C., Horner, C., Vickers, M., Gul, A., Turak, E., Turner, & C. (2023). Recognising natural capital on the balance sheet: Options for water utilities (Version 1). *arXiv*. <https://doi.org/10.48550/ARXIV.2312.13515>
102. Petrovskii, S., Sekerci, Y., Venturino, & E. (2017). Regime shifts and ecological catastrophes in a model of plankton-oxygen dynamics under the climate change. *Journal of Theoretical Biology*, 424, 91–109.  
<https://doi.org/10.1016/j.jtbi.2017.04.018>
103. Phillips & F. (2018). Innovation for sustainability. *Strategic Change*, 27(6), 539–542. <https://doi.org/10.1002/jsc.2237>
104. Piketty, T., Saez, & E. (2001). Income Inequality in the United States, 1913–1998 (series updated to 2000 available). *National Bureau of Economic Research*.  
<https://doi.org/10.3386/w8467>
105. Power & M. (2010). Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40(3), 197–210.  
<https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663394>
106. Raj, K, S., Azam, & R, M. (2023). The International Accounting Standards Board’s 2018 Conceptual Framework on user perspective: An application of stakeholder theory. *Corporate Governance and Sustainability Review*, 7(4), 28–36. <https://doi.org/10.22495/cgsrv7i4p3>
107. Rautiainen, A., Saastamoinen, J., Pajunen, & K. (2024). Auditors’ perceptions of alternative performance measures – alternative truths and professional skepticism. *Accounting in Europe*, 21(2), 134–153.  
<https://doi.org/10.1080/17449480.2023.2244509>
108. Riegel, U., Gutmann, D., Peters, F., Faix, & T. (2019). Does Church Tax Matter? *International Journal of Practical Theology*, 23(2), 168–187.  
<https://doi.org/10.1515/ijpt-2018-0028>
109. Roberts, J., Scapens, & R. (1985). Accounting systems and systems of accountability—Understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90005-4](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90005-4)

110. Roberts, W, R., Mahoney, &, & L. (2004). Stakeholder Conceptions of the Corporation: Their Meaning and Influence in Accounting Research. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), Article 3. <https://doi.org/10.5840/beq200414326>
111. Rockström, J., Steffen, W., Noone, K., Persson, Å., Chapin, S, F., Lambin, F, E., Lenton, M, T., Scheffer, M., Folke, C., Schellnhuber, ... A, J. (2009). A safe operating space for humanity. *Nature*, 461(7263), 472–475. <https://doi.org/10.1038/461472a>
112. Róna & P. (2019). A természet törvényei versus a társadalom szabályai a közgazdaságban. *Magyar Tudomány*. <https://doi.org/10.1556/2065.180.2019.4.7>
113. Roome, N, D., Hinnells, &, & M. (1993). Environmental factors in the management of new product development: Theoretical framework and some empirical evidence from the white goods industry. *Business Strategy and the Environment*, 2(2), 12–27. <https://doi.org/10.1002/bse.3280020202>
114. Roszkowska, P., Langer, K, L., Langer, &, & B, P. (2021). Pension funds and IPO pricing. *Evidence from a Quasi-Experiment. The British Accounting Review*, 53(4), 100943. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2020.100943>
115. Roth, & J, H. (1997). [Molecularly symmetric Mannich bases]. *Pharmazie in Unserer Zeit*, 26(6), Article 6. <https://doi.org/10.1002/pauz.19970260610>
116. Sachs, D, J., Schmidt-Traub, G., Mazzucato, M., Messner, D., Nakicenovic, N., Rockström, &, & J. (2019). Six Transformations to achieve the Sustainable Development Goals. *Nature Sustainability*, 2(9), 805–814. <https://doi.org/10.1038/s41893-019-0352-9>
117. Salamon, M, L., Anheier, &, & K, H. (1992). In search of the non-profit sector. *I: The Question of Definitions. Voluntas*, 3(2), 125–151. <https://doi.org/10.1007/BF01397770>
118. Schallenberg & P. (2017). 125 Years Rerum novarum—The Theological Perspective. In J. Backhaus, G. Chaloupek, & H. A. Frambach (Eds.), *On the Economic Significance of the Catholic Social Doctrine (Vol. 19, Pp. 81–88). Springer International Publishing*. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-52545-7\\_7](https://doi.org/10.1007/978-3-319-52545-7_7)
119. Schaltegger, S., Burritt, &, & L, R. (2006). *Corporate sustainability accounting: A nightmare or a dream coming true? Business Strategy and the Environment*, 15(5), 293–295. <https://doi.org/10.1002/bse.537>

- 
120. Schipper & K. (2003). Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61–72. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.1.61>
121. Stafford-Smith, M., Griggs, D., Gaffney, O., Ullah, F., Reyers, B., Kanie, N., Stigson, B., Shrivastava, P., Leach, M., O’Connell, & D. (2017). Integration: The key to implementing the Sustainable Development Goals. *Sustainability Science*, 12(6), 911–919. <https://doi.org/10.1007/s11625-016-0383-3>
122. Steffen, W., Richardson, K., Rockström, J., Cornell, E. S., Fetzer, I., Bennett, M. E., Biggs, R., Carpenter, R. S., Vries, D., W., Wit, D., ... S. (2015). Planetary boundaries: Guiding human development on a changing planet. *Science*, 347(6223), 1259855. <https://doi.org/10.1126/science.1259855>
123. Stulz, M. R., Walkling, A. R., Song, & H. M. (1990). The Distribution of Target Ownership and the Division of Gains in Successful Takeovers. *The Journal of Finance*, 45(3), Article 3. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1990.tb05107.x>
124. Sundarasan, S., Rajagopalan, U., Alsmady, & A. A. (2024). Environmental Accounting and Sustainability: A Meta-Synthesis. *Sustainability*, 16(21), 9341. <https://doi.org/10.3390/su16219341>
125. Sweetman, K. A., Smith, J. A., Jonge, D., W. D. S., Hahn, T., Schroedl, P., Silverstein, M., Andrade, C., Edwards, L. R., Lough, M. A. J., Woulds, ... J. J. (2024). Evidence of dark oxygen production at the abyssal seafloor. *Nature Geoscience*, 17(8), Article 8. <https://doi.org/10.1038/s41561-024-01480-8>
126. Taipaleenmaki, J., Ikaheimo, & S. (2009). On the Convergence of Financial Accounting and Management Accounting. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1394373>
127. Tang, Y., Li, Q., Zhou, F., Sun, & M. (2024). Does Clan Culture Promote Corporate Natural Resource Disclosure? Evidence from Chinese Natural Resource-Based Listed Companies. *Journal of Business Ethics*, 192(1), Article 1. <https://doi.org/10.1007/s10551-023-05515-9>
128. Tenreyro & S. (2007). On the trade impact of nominal exchange rate volatility. *Journal of Development Economics*, 82(2), Article 2. <https://doi.org/10.1016/j.jdeveco.2006.03.007>
129. Tweedie, D., Hazelton, & J. (2019). Economic inequality: Problems and perspectives for interdisciplinary accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(7), Article 7. <https://doi.org/10.1108/aaaj-09-2018-3649>

130. Unerman, J., Bebbington, J., O'dwyer, &, & B. (2018). Corporate reporting and accounting for externalities. *Accounting and Business Research*, 48(5), 497–522. <https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470155>
131. Uzawa & H. (1993). “Rerum Novarum” Inverted: Abuses of Socialism and Illusions of Capitalism. In M. Baldassarri & R. Mundell (Eds.), *Building a New Europe* (Pp. 19–31). Palgrave Macmillan UK. [https://doi.org/10.1007/978-1-349-22922-2\\_1](https://doi.org/10.1007/978-1-349-22922-2_1)
132. Varshney, R, L., Sun, &, & Z, J. (2013). *Why do we Perceive Logarithmically? Significance*, 10(1), 28–31. <https://doi.org/10.1111/j.1740-9713.2013.00636.x>
133. Ven, V. D., H, A., Poole, &, & S, M. (1995). Explaining Development and Change in Organizations. *The Academy of Management Review*, 20(3), 510. <https://doi.org/10.2307/258786>
134. Walsh & M. (2012). The Myth of Rerum Novarum. *New Blackfriars*, 93(1044), Article 1044. <https://doi.org/10.1111/j.1741-2005.2011.01473.x>
135. Wishner, F, K., Seibel, A, B., Roman, C., Deutsch, C., Outram, D., Shaw, T, C., Birk, A, M., Mislan, S, K. A., Adams, J, T., Moore, ... S. (2018). Ocean deoxygenation and zooplankton: Very small oxygen differences matter. *Science Advances*, 4(12), Article 12. <https://doi.org/10.1126/sciadv.aau5180>
136. Xie, Y., Zhou, &, & X. (2014). Income inequality in today's China. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 111(19), Article 19. <https://doi.org/10.1073/pnas.1403158111>
137. Yigitbasioglu, M, O., Velcu-Laitinen, &, & O. (2012). The Use of Dashboards in Performance Management: Evidence from Sales Managers. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 12, 36–58. [https://doi.org/10.4192/1577-8517-v12\\_2](https://doi.org/10.4192/1577-8517-v12_2)
138. Young, & J, J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), 579–600. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.12.005>
139. Zeff, & A, S. (2021). Evolution of U.S. *Regulation and the Standard-Setting Process for Financial Reporting: 1930s to the Present. Foundations and Trends® in Accounting*, 15(3), 263–372. <https://doi.org/10.1561/14000000067>

## A témában megjelent publikációk

Zanócz, A., Fábics, I. (2025). A Számvitel és a gazdasági jog a társadalom szolgálatában. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 67(2), 44–45.

Fábics, I. (2024). Egyes számviteli beszámolók hasznossága [The usefulness of the financial reports]. In *Számviteli és jogi válaszok a globális kihívásokra* (pp. 20–21).

Fábics, I., Kovács, Cs. (2024). Az időbeli elhatárolások módszertani kérdései, változásuk 2018–2021 között Magyarországon és elhagyásuk következményei. *VEZETÉSTUDOMÁNY*, 55(2), 30–43. <http://doi.org/10.14267/VEZTUD.2024.02.03>

Fábics, I. (2024). Az érdekhordozói attitűd felmérése kérdőíves kutatásban. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 66(7–8), 72–73.

Fábics, I. (2024). XIII. A számviteli beszámoló érdekhordozói. In *A digitalizáció és az AI forradalma – könyvvizsgálati innovációk XXXII. Országos Könyvvizsgálói Konferencia* (pp. 17–17).

Fábics, I. (2024). A számviteli beszámolók érdekhordozóinak felmérése Magyarországon 2023-ban. *VEZETÉSTUDOMÁNY*, 55(KSZ), 81–94. <http://doi.org/10.14267/VEZTUD.2024.KSZ.07>

Fábics, I. (2024). A nonprofit és a forprofit érdekhordozók közötti különbség In *A számvitel és a gazdasági jog a társadalom szolgálatában* (pp. 21–22).

Fábics, I., Kissné, B. A. (2023). A közhasznú jogállásról. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 65(6), 27–28.

Fábics, I. (2023). Egyes nonprofit gazdálkodók beszámolója, domború tükör a világra. In *Válságban a világ. Pénzügyi és számviteli kihívások* (pp. 14–25).

Fábics, I., Kissné, B. A. (2022). A felajánlott 1+1 százalék személyi jövedelemadó kedvezményezett elszámolása. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 64(6), 51.

Fábics, I., Lukács, J. (2021). Az egyházi jogi személy számviteli és könyvvizsgálati sajátosságai. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 63(10), 33–35.

Hegedüs, M., Cseh, B., Fábics, I. (2020). Accounting Aspects of Digitalization and Industry 4.0 in Hungary. *REGIONAL AND BUSINESS STUDIES*, 12(2), 1–15.  
<http://doi.org/10.33568/rbs.2508>

Fábics, I. (2017). A járható út az integrális humanizmus. In *Muzslay István munkássága* (pp. 93–103).

Fábics, I. (2016). Magyar Jezsuiták. *KÖZ-GAZDASÁG*, 11(4), 13–17.

## 11. MELLÉKLETEK

## 11.1 számú melléklet: MSZSZE kérdőív kiküldés

A Magyar Számviteli Szakemberek Egyesületének kérdőív kiküldése 2025.07.14-én 13:26-kor 1.522 fő egyesületi tag számára.



István Fábics &lt;fabics.istvan@gmail.com&gt;

---

**Corvinus Egyetem Számviteli Tanszék kutatás**

1 üzenet

**Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete** <info@mszsze.hu>  
Válaszcím: Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete <info@mszsze.hu>  
Címzett: fabics.istvan@gmail.com

2025. július 14. 13:26

**Magyar Számviteli Szakemberek Egyesülete**

---

**Kedves Tagtársak!**

A nyár derekén egy szokatlan kérést továbbítok, ami tagtársunk Fábics István doktori kutatásának kérdőíve a Corvinus Egyetem Számvitel Tanszékéről, témavezetője Prof. Dr. Lukács János.

Tisztelettel kérjük a kutatás támogatását a kitöltésével, amely 8-10 percet vesz igénybe.

<https://forms.gle/RdE4N6JqdVY6QxbH9>

Üdvözlettel

Botka Erika elnök

---

## 11.2 számú melléklet: MKVK kérdőív kiküldés

A Magyar Könyvvizsgálói Kamara kérdőív kiküldése 2025.07.22-én 13:00-kor 3.171 fő kamarai tag számára.<sup>44</sup>

---

**Feladó:** Magyar Könyvvizsgálói Kamara <info@mkvk.hu>

**Elküldve:** kedd, július 22, 2025 1:00:19 du.

**Címzett:** Csaba Adorján <adorjan.csaba@uni-corvinus.hu>

**Tárgy:** Felkérés PhD kutatás kérdőív kitöltésére

Tisztelt Kamarai Tagtársak!

A nyár derekán egy rendhagyó, de fontos kérést tolmácsolunk Önök felé: a Budapesti Corvinus Egyetem Számvitel Tanszékén tanuló kamarai tag, Fábics István doktori kutatásához kérjük támogatásukat, amelynek témavezetője Prof. Dr. Lukács János.

A kutatás célja a számviteli beszámoló által alkotott kép és társadalmi funkció vizsgálata a számviteli szakemberek véleményén keresztül, ezért különösen értékesek az aktív és szüneteltető jogállású könyvvizsgálók személyes meglátásai és válaszai.

Tisztelettel kérjük a kutatás támogatását a kitöltésével, amely 8-10 percet vesz igénybe.

<https://forms.gle/RdE4N6JqdVY6QxbH9>

Üdvözlettel,

Dr. Hegedűs Mihály

---

<sup>44</sup> A kérdőívet a Kamara számomra nem küldte ki, mivel nem vagyok aktív tag, így kérésemre Dr. Adorján Csaba továbbította.

## 11.3 számú melléklet: kutatási kérdőív



## A számviteli beszámoló érdekhordozói, Fábics István, Corvinus Egyetem, PhD kérdőív

**Tisztelt Számviteli Szakembert! Kedves Kolléga!**

Tisztelettel megkérem Önt, hogy töltsse ki doktori kutatásom kérdőívét, amely átlagosan ~8 percet vesz igénybe. A kérdőív teljesen anonim, 6 rövid szakaszból áll.

A kutatás célja a számviteli beszámoló (a kérdőívben beszámoló) által alkotott kép és társadalmi funkció vizsgálata a számviteli szakemberek véleményén keresztül, ezért az Ön személyes megításai, válaszai kiemelten fontosak.

A kérdőívben nincs jó vagy rossz válasz, az első benyomása, szakmai érzéke számít.

Részvételét előre is hálásan köszönöm saját nevemben és **témavezetőm, Prof. Dr. Lukács János** nevében is.

Üdvözléttel:

**Fábics István**

Corvinus Egyetem, Számvitel Tanszék

Következő  7/1. oldal [Úrlap tartalmának törlése](#)

Google Úrlapokon soha ne adjon meg jelszavakat.

Ezt a tartalmat nem a Google hozta létre, és nem is hagyta azt jóvá. - A kapcsolatfelvételi űrlap tulajdonosa - [Felhasználási feltételek](#) - [Adatvédelmi irányelvek](#)

Gyanúsnak tűnik ez az űrlap? [Jelentés](#)

1/6. A beszámolóhoz kapcsolódó bizalomról.

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a könyvvizsgálat általánosságban növeli a beszámolóba vetett bizalmat? \*

☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat? \*

☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

### 2/6. A beszámoló érdekhordozóiról.

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az adófizetők érdekeit figyelembe kell venni a beszámolóban, ha az érintett gazdálkodó jelentős összegű direkt vagy indirekt állami támogatásban részesült? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információk igényeinek kielégítésére? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar szabályozásban a forprofit vállalatok beszámolóit iránt nagyobb a bizalom, mint a nonprofit szervezetek beszámolóit iránt? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatától független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

#### 4/6. A képkotásról általában.

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy két különböző számviteli rendszer (pl. az IFRS és a magyar szabályozás) ugyanarról a gazdasági eseményről eltérő módon, de egyaránt „helyes” képet adhat? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

#### 3/6. A nonprofit beszámolásról.

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a forprofit és nonprofit szervezetek beszámolóit különböző módon szolgálják ki az érdekhordozók információs igényeit? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló tudatosan, lényegesen torzítható az értékelési eljárásokkal a kedvezőbb kép kialakítása érdekében? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában) \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló képet formál a gazdálkodóról, és nem pusztán adatokat közöl? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az állami támogatásban részesülő gazdálkodók esetén indokolt a részletesebb beszámolási kötelezettség? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

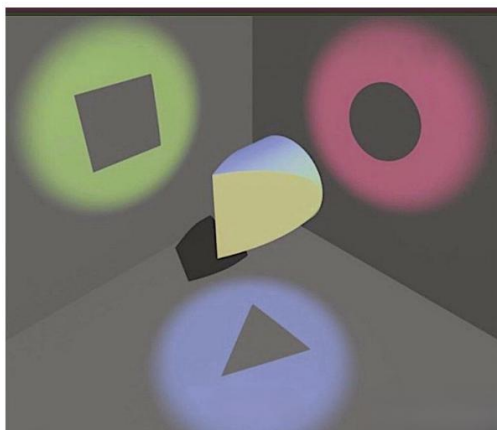
Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a gazdálkodó célja (profit vagy közjó) \* elvileg lényegesen befolyásolja, hogy milyen tartalmat kellene közölnie a beszámolónak?

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló egy társadalmilag létrehozott valóságot tükröz? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet
- ☐ Inkább nem ért egyet
- ☐ Közömbös
- ☐ Inkább egyetért
- ☐ Teljes mértékben egyetért

ÁBRA: Nézőpont



Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? \*

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Egyáltalán nem ért egyet ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? \*

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Egyáltalán nem ért egyet ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Teljes mértékben egyetért

#### 5/6. A beszámoló társadalmi hatásairól.

Az utolsó, legfontosabb tartalmi rész, majd pár demográfiai egyszerű kérdés, és vége a kérdőívnek.

Mennyire tartja fontosnak, hogy a beszámolóban a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek? \*

- ☐ Egyáltalán nem fontos  
☐ Inkább nem fontos  
☐ Közepesen fontos  
☐ Inkább fontos  
☐ Kiemelkedően fontos

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az érték fontossá, amit tükröz.) \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéktelenségre törekszik.) \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóban? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar számviteli gyakorlat szabályozása inkább a szabályozó szempontjait tükrözi, mint az érdekhordozók igényeit? \*

- ☐ Egyáltalán nem ért egyet  
☐ Inkább nem ért egyet  
☐ Közömbös  
☐ Inkább egyetért  
☐ Teljes mértékben egyetért

#### 6/6. Demográfiai adatok

Az Ön neve \*

- ☐ nő  
☐ férfi

Az Ön életkora \*

Saját válasz

Az Ön legmagasabb iskolai végzettsége \*

- ☐ középfokú  
☐ felsőfokú

Foglalkozott-e elvont, tudományos, elméleti számviteli kérdésekkel? \*

- ☐ nem  
☐ részben  
☐ igen

Van-e munkatapasztalata nonprofit szervezet beszámolójával kapcsolatban? \*

☐ egyáltalán nincs  
☐ minimális  
☐ részben  
☐ kiterjedt

Összesen hány év munkatapasztalata van számviteli területen? (tágan értelmezve) \*

Saját válasz \_\_\_\_\_

Az elmúlt 3-5 évben Ön legjellemzőbben milyen területen dolgozott? \*

☐ könyvvizsgálat  
☐ könyvelés  
☐ egyéb számviteli terület  
☐ nem számviteli terület

Amennyiben bármi észrevétele, megjegyzése van, úgy ide le tudja írni. (opcionális)

Válaszait nagyon köszönöm!

Saját válasz \_\_\_\_\_

## 11.4 számú melléklet: a kérdőív kérdéseinek változónevei

| Kérdés szövegéből kinyert állítás                                                                                                                               | változónév            |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| a könyvvizsgálat általánosságban növeli a beszámolóba vetett bizalmat                                                                                           | konvvizsgalat         |
| a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat                                                                                     | beszamolo_ertelmezes  |
| a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal                                                                | bizalom_KKV           |
| a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal                                                                | bizalom_nagyv         |
| az adófizetők érdekeit figyelembe kell venni a beszámolóban, ha az érintett gazdálkodó jelentős összegű direkt vagy indirekt állami támogatásban részesült      | alltam_adofizeto      |
| a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információs igényeinek kielégítésére                           | osszeserdek           |
| a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit                                                                | kulonb_erdek          |
| minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatától független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély | tars_hatas            |
| a forprofit és nonprofit szervezetek beszámolóit különböző módon szolgálják ki az érdekhordozók információs igényeit                                            | for_nonprofit_erdek   |
| a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására (tartalomban, érthetőségben, relevanciában)                        | nonprofit_taj         |
| az állami támogatásban részesülő gazdálkodók esetén indokolt a részletesebb beszámolási kötelezettség                                                           | alltam_beszamolo      |
| a gazdálkodó célja (profit vagy közjó) elvileg lényegesen befolyásolja, hogy milyen tartalmat kellene közölnie a beszámolónak                                   | cel_tartalom          |
| a magyar szabályozásban a forprofit vállalatok beszámolóit iránt nagyobb a bizalom, mint a nonprofit szervezetek beszámolóit iránt                              | for_nonprofit_bizalom |
| két különböző számviteli rendszer (pl. az IFRS és a magyar szabályozás) ugyanarról a gazdasági eseményről eltérő módon, de egyaránt „helyes” képet adhat        | magyar_IFRS           |
| a számviteli beszámoló tudatosan, lényegesen torzítható az értékelési eljárásokkal a kedvezőbb kép kialakítása érdekében                                        | torzitas              |
| a számviteli beszámoló képet formál a gazdálkodóról, és nem pusztán adatokat közöl                                                                              | tarskonstrukcio1      |
| a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is                                                                                             | tarskonstrukcio2      |
| a beszámoló egy társadalmilag létrehozott valóságot tükröz                                                                                                      | tarskonstrukcio3      |
| egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít                            | nezopont_kisv         |
| egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít                             | nezopont_nagyv        |
| a beszámolóknak a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek                              | tars_ig               |

|                                                                                                                                                                                     |                      |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának                                                                                         | ertekrend1           |
| a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | ertekrend2           |
| a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | ertekrend3           |
| a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóknak                                                                                 | transzparencia_etika |
| a magyar számviteli gyakorlat szabályozása inkább a szabályozó szempontjait tükrözi, mint az érdekhordozók igényeit                                                                 | szab_erdekhordozo    |

## 11.5 számú melléklet: a számviteli beszámolóval kapcsolatos kérdőívtetelekre adott válaszpontszámok leíró statisztikái

|                                                                                                                                                                                                                                   | Mean        | Median | Mode | Minimum | Maximum |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------|------|---------|---------|
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a könyvvizsgálat általánosságban növeli a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                               | 4,26        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                         | 3,46        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    | 2,98        | 3,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    | 3,52        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az adófizetők érdekeit figyelembe kell venni a beszámolóban, ha az érintett gazdálkodó jelentős összegű direkt vagy indirekt állami támogatásban részesült?                          | 3,96        | 4,00   | 5    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információs igényeinek kielégítésére?                                               | 3,35        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit?                                                                                    | 3,86        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatotól független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély?                     | 3,64        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a forprofit és nonprofit szervezetek beszámolóit különböző módon szolgálják ki az érdekhordozók információs igényeit?                                                                | 3,74        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában)                                            | 2,97        | 3,00   | 2    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az állami támogatásban részesülő gazdálkodók esetén indokolt a részletesebb beszámolási kötelezettség?                                                                               | 4,36        | 5,00   | 5    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a gazdálkodó célja (profit vagy közjó) elvileg lényegesen befolyásolja, hogy milyen tartalmat kellene közölnie a beszámolónak?                                                       | 3,88        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar szabályozásban a forprofit vállalatok beszámolóit iránt nagyobb a bizalom, mint a nonprofit szervezetek beszámolóit iránt?                                                  | 3,26        | 3,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy két különböző számviteli rendszer (pl. az IFRS és a magyar szabályozás) ugyanarról a gazdasági eseményről eltérő módon, de egyaránt „helyes” képet adhat?                            | 3,61        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló tudatosan, lényegesen torzítható az értékelési eljárásokkal a kedvezőbb kép kialakítása érdekében?                                                            | 3,80        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló képet formál a gazdálkodóról, és nem pusztán adatokat közöl?                                                                                                  | 3,82        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is?                                                                                                                 | 3,31        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló egy társadalmilag létrehozott valóságot tükröz?                                                                                                                          | 3,10        | 3,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire tartja fontosnak, hogy a beszámolóknak a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek?                                                               | 3,44        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | 3,34        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | 3,04        | 3,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | 3,09        | 3,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóknak?                                                                                 | 4,07        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar számviteli gyakorlat szabályozása inkább a szabályozó szempontjait tükrözi, mint az érdekhordozók igényeit?                                                                 | 4,06        | 4,00   | 4    | 1       | 5       |
| <b>Főáttag</b>                                                                                                                                                                                                                    | <b>3,58</b> |        |      |         |         |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?                                                | 7,22        | 8,00   | 8    | 1       | 10      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?                                                 | 6,34        | 7,00   | 8    | 1       | 10      |
| <b>Főáttag</b>                                                                                                                                                                                                                    | <b>6,78</b> |        |      |         |         |

11.6 számú melléklet: a főkomponens elemzés közbülső lépései és végeredménye, valamint az alkalmazhatósági feltételek vizsgálata

A PCA alkalmazhatósági felételeinek tesztstatisztikái az input-változók teljes (26 elemű) halmazán.

**KMO and Bartlett's Test**

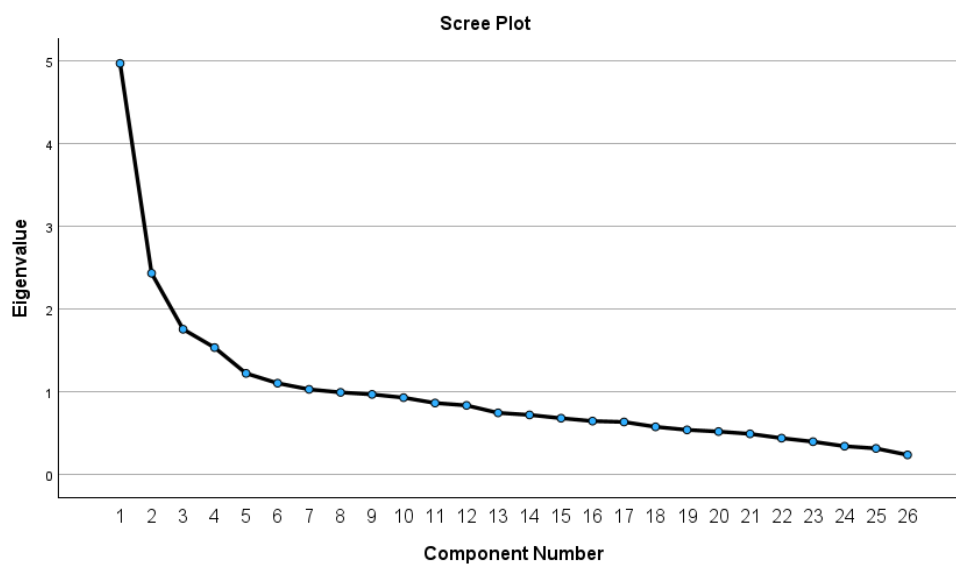
|                                                  |                    |          |
|--------------------------------------------------|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. |                    | ,807     |
| Bartlett's Test of Sphericity                    | Approx. Chi-Square | 3054,737 |
|                                                  | df                 | 325      |
|                                                  | Sig.               | <,001    |

Az egyes főkomponensek által megmagyarázott egyedi és kumulatív varianciarányadok az input-változók teljes halmazán mérve.

**Total Variance Explained**

| Component | Total | Initial Eigenvalues |              |
|-----------|-------|---------------------|--------------|
|           |       | % of Variance       | Cumulative % |
| 1         | 4,974 | 19,131              | 19,131       |
| 2         | 2,436 | 9,371               | 28,501       |
| 3         | 1,759 | 6,767               | 35,268       |
| 4         | 1,537 | 5,913               | 41,181       |
| 5         | 1,226 | 4,714               | 45,895       |
| 6         | 1,107 | 4,257               | 50,152       |
| 7         | 1,032 | 3,971               | 54,122       |
| 8         | ,996  | 3,830               | 57,952       |
| 9         | ,971  | 3,735               | 61,688       |
| 10        | ,932  | 3,585               | 65,273       |
| 11        | ,867  | 3,335               | 68,608       |
| 12        | ,838  | 3,224               | 71,832       |
| 13        | ,748  | 2,877               | 74,709       |
| 14        | ,723  | 2,782               | 77,491       |
| 15        | ,683  | 2,629               | 80,119       |
| 16        | ,649  | 2,495               | 82,614       |
| 17        | ,638  | 2,454               | 85,067       |
| 18        | ,579  | 2,227               | 87,295       |
| 19        | ,542  | 2,086               | 89,381       |
| 20        | ,522  | 2,008               | 91,389       |
| 21        | ,494  | 1,901               | 93,290       |
| 22        | ,442  | 1,701               | 94,991       |
| 23        | ,400  | 1,537               | 96,528       |
| 24        | ,345  | 1,327               | 97,855       |
| 25        | ,318  | 1,223               | 99,078       |
| 26        | ,240  | ,922                | 100,000      |

Extraction Method: Principal Component Analysis.



Az input-változók teljes halmazán kapott faktorsúly-mátrix Direct Oblimin rotációt követően (a 0,3 alatti értékeket az áttekinthetőség végett nem tüntettem fel).

Pattern Matrix<sup>a</sup>

|                                                                                                                                                                                                                                   | Component |       |      |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|-------|------|------|
|                                                                                                                                                                                                                                   | 1         | 2     | 3    | 4    |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a könyvvizsgálat általánosságban növeli a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                               |           | -,449 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                         |           |       |      | ,544 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    |           | -,561 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    |           | -,623 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az adófizetők érdekeit figyelembe kell venni a beszámolóban, ha az érintett gazdálkodó jelentős összegű direkt vagy indirekt állami támogatásban részesült?                          |           |       |      | ,584 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információs igényeinek kielégítésére?                                               |           | -,654 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit?                                                                                    |           |       |      | ,516 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatától független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély?                     |           |       |      | ,616 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a forprofit és nonprofit szervezetek beszámolóit különböző módon szolgálják ki az érdekhordozók információs igényeit?                                                                |           |       | ,311 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában)                                            |           | -,613 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az állami támogatásban részesülő gazdálkodók esetén indokolt a részletesebb beszámolási kötelezettség?                                                                               | ,388      |       |      | ,403 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a gazdálkodó célja (profit vagy közjó) elvileg lényegesen befolyásolja, hogy milyen tartalmat kellene közölnie a beszámolóban?                                                       |           |       | ,398 | ,347 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar szabályozásban a forprofit vállalatok beszámolóit iránt nagyobb a bizalom, mint a nonprofit szervezetek beszámolóit iránt?                                                  |           |       | ,313 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy két különböző számviteli rendszer (pl. az IFRS és a magyar szabályozás) ugyanarról a gazdasági eseményről eltérő módon, de egyaránt „helyes” képet adhat?                            |           |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló tudatosan, lényegesen torzítható az értékelési eljárásokkal a kedvezőbb kép kialakítása érdekében?                                                            |           | ,306  | ,365 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló képet formál a gazdálkodóról, és nem pusztán adatokat közöl?                                                                                                  |           | -,556 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is?                                                                                                                 |           |       | ,590 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló egy társadalmilag létrehozott valóságot tükröz?                                                                                                                          |           | -,497 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?                                                |           |       | ,808 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?                                                 |           |       | ,757 |      |
| Mennyire tartja fontosnak, hogy a beszámolóban a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek?                                                                | ,852      |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | ,839      |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | ,675      |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksémlegességre törekszik.) | ,690      |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóban?                                                                                  | ,674      |       |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar számviteli gyakorlat szabályozása inkább a szabályozó szempontjait tükrözi, mint az érdekhordozók igényeit?                                                                 |           | ,397  |      |      |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization.<sup>a</sup>

a. Rotation converged in 9 iterations.

A PCA alkalmazhatósági felételeinek tesztstatisztikái az input-változók redukált (19 elemű) halmazán.

**KMO and Bartlett's Test**

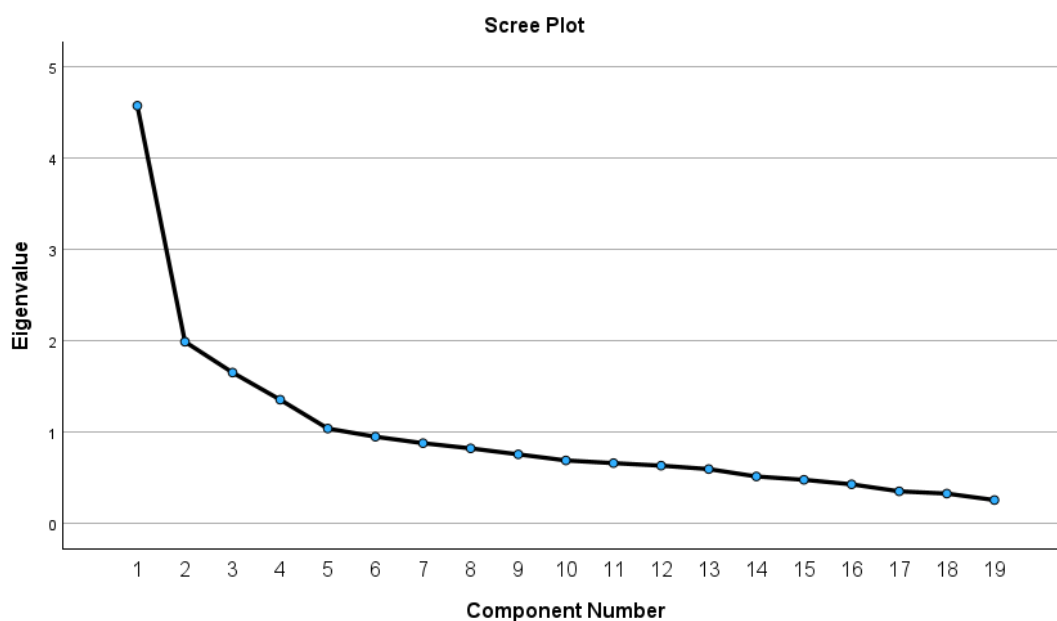
|                                                  |                    |          |
|--------------------------------------------------|--------------------|----------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. |                    | ,817     |
| Bartlett's Test of Sphericity                    | Approx. Chi-Square | 2445,096 |
|                                                  | df                 | 171      |
|                                                  | Sig.               | <.,001   |

Az egyes főkomponensek által megmagyarázott egyedi és kumulatív varianciarányadok az input-változók redukált halmazán mérve.

**Total Variance Explained**

| Component | Initial Eigenvalues |        |         |
|-----------|---------------------|--------|---------|
|           |                     |        |         |
| 1         | 4,577               | 24,089 | 24,089  |
| 2         | 1,992               | 10,486 | 34,575  |
| 3         | 1,655               | 8,710  | 43,285  |
| 4         | 1,358               | 7,145  | 50,429  |
| 5         | 1,042               | 5,483  | 55,912  |
| 6         | ,952                | 5,011  | 60,923  |
| 7         | ,881                | 4,639  | 65,562  |
| 8         | ,825                | 4,340  | 69,902  |
| 9         | ,759                | 3,995  | 73,897  |
| 10        | ,692                | 3,644  | 77,542  |
| 11        | ,663                | 3,489  | 81,031  |
| 12        | ,635                | 3,344  | 84,375  |
| 13        | ,598                | 3,146  | 87,521  |
| 14        | ,517                | 2,721  | 90,242  |
| 15        | ,481                | 2,529  | 92,771  |
| 16        | ,431                | 2,269  | 95,040  |
| 17        | ,354                | 1,864  | 96,904  |
| 18        | ,330                | 1,734  | 98,638  |
| 19        | ,259                | 1,362  | 100,000 |

Extraction Method: Principal Component Analysis.



c

Az input-változók redukált halmazán kapott faktorsúly-mátrix Direct Oblimin rotációt követően (a 0,3 alatti értékeket az áttekinthetőség végett nem tüntettem fel).

Pattern Matrix<sup>a</sup>

|                                                                                                                                                                                                                                   | Component |      |      |      |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|------|------|------|
|                                                                                                                                                                                                                                   | 1         | 2    | 3    | 4    |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a könyvvizsgálat általánosságban növeli a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                               |           | ,464 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat?                                                                                                         |           |      |      | ,669 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    |           | ,615 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?                                                                                    |           | ,685 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar gyakorlat számviteli beszámolóinak formája és tartalma törekszik az összes érdekhordozó információk igényeinek kielégítésére?                                               |           | ,660 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli szabályozásnak figyelembe kell vennie a különböző érdekhordozók társadalmi igényeit?                                                                                    |           |      |      | ,513 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatától független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély?                     |           |      |      | ,644 |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában)                                            |           | ,641 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy az állami támogatásban részesülő gazdálkodók esetén indokolt a részletesebb beszámolási kötelezettség?                                                                               | ,470      |      |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló képet formál a gazdálkodóról, és nem pusztán adatokat közöl?                                                                                                  |           | ,562 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számvitel nemcsak leképezi a valóságot, hanem aktívan alakítja is?                                                                                                                 |           |      | ,560 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló egy társadalmilag létrehozott valóságot tükröz?                                                                                                                          |           | ,509 |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valósággépet közvetít?                                                |           |      | ,849 |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valósággépet közvetít?                                                 |           |      | ,823 |      |
| Mennyire tartja fontosnak, hogy a beszámolóban a pénzügyi adatok mellett társadalmi igazságosságra és környezeti hatásokra vonatkozó információk is megjelenjenek?                                                                | ,869      |      |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | ,863      |      |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az érték fontossá, amit tükröz.)                                                               | ,673      |      |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | ,669      |      |      |      |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a transzparencia és az etika a jelenleginél is egyre fontosabb szempont kell legyen a beszámolóban?                                                                                  | ,681      |      |      |      |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

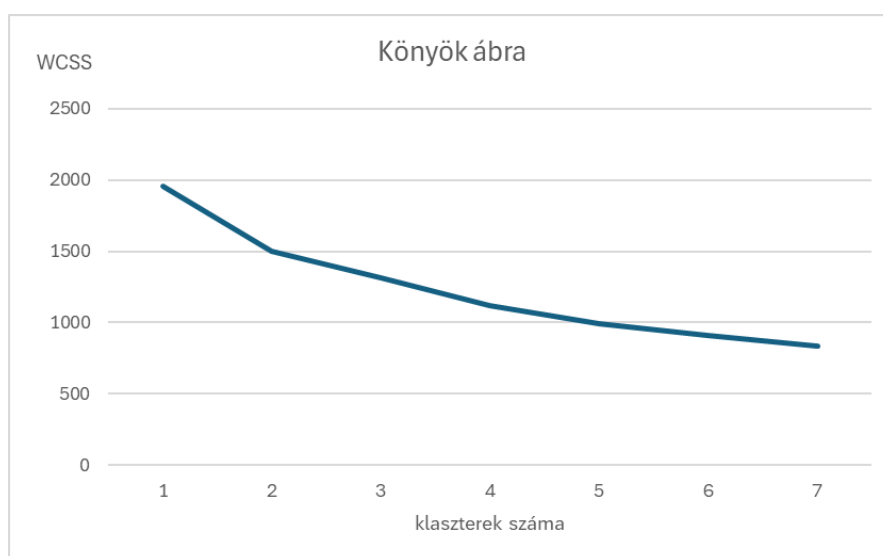
Rotation Method: Oblimin with Kaiser Normalization. <sup>a</sup>

a. Rotation converged in 6 iterations.

## 11.7 számú melléklet: klaszteranalízis

A különböző klaszterszámú struktúrák klasszifikációs erejének alakulása a klasztereken belüli átlagos eltérés-négyzetösszeg (Within Cluster Sum of Squares – WCSS) statisztika alapján. A négy klaszteres struktúra főbb leíró statisztikái:

| klaszterek száma | WCSS   | diff  | diff (%) |
|------------------|--------|-------|----------|
| 1                | 1960,0 |       |          |
| 2                | 1502,9 | 457,1 | 23,32%   |
| 3                | 1314,3 | 188,6 | 9,62%    |
| 4                | 1116,8 | 197,5 | 10,08%   |
| 5                | 992,9  | 123,9 | 6,32%    |
| 6                | 907,3  | 85,6  | 4,37%    |
| 7                | 837,6  | 69,7  | 3,56%    |



| Végső klaszter centroidok és elemszámok |               |                          |            |                    |
|-----------------------------------------|---------------|--------------------------|------------|--------------------|
| Faktorok / Klaszterek                   | objektivisták | főáramú-<br>értékalapúak | piacelvűek | rendszerkritikusok |
| társadalmi nézőpont, értékrend          | -0,15         | 0,68                     | -0,44      | -0,55              |
| érdekhordozók hiteles tájékoztatása     | 0,25          | 0,53                     | 0,16       | -1,26              |
| valóságkép konstruálás                  | -1,53         | 0,55                     | 0,16       | -0,15              |
| érdekhordozói kör kiterjesztése         | 0,41          | 0,44                     | -1,19      | 0,36               |
| klaszter elemszáma                      | 69            | 187                      | 126        | 109                |

### A klaszterek egyes PCA dimenziók mentén mért eltéréseinek tesztstatisztikái (ANOVA)

#### ANOVA

|      | Cluster     |    | Error       |     | F       | Sig.  |
|------|-------------|----|-------------|-----|---------|-------|
|      | Mean Square | df | Mean Square | df  |         |       |
| PC 1 | 48,480      | 3  | ,708        | 487 | 68,522  | <,001 |
| PC 2 | 78,037      | 3  | ,525        | 487 | 148,518 | <,001 |
| PC 3 | 74,590      | 3  | ,547        | 487 | 136,445 | <,001 |
| PC 4 | 79,961      | 3  | ,514        | 487 | 155,693 | <,001 |

The F tests should be used only for descriptive purposes because the clusters have been chosen to maximize the differences among cases in different clusters. The observed significance levels are not corrected for this and thus cannot be interpreted as tests of the hypothesis that the cluster means are equal.

A válaszadók nem szerinti megoszlása az értékdimenzió-főkomponensek szerint képzett négy klaszteren belül.

#### Crosstab

|            |                                 |                                 | Cluster Number of Case |        |        |        | Total  |
|------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|--------|
|            |                                 |                                 | 1                      | 2      | 3      | 4      |        |
| Az Ön neme | férfi                           | Count                           | 26                     | 57     | 37     | 35     | 155    |
|            |                                 | % within Cluster Number of Case | 37,7%                  | 30,5%  | 29,4%  | 32,1%  | 31,6%  |
|            | nő                              | Count                           | 43                     | 130    | 89     | 74     | 336    |
|            |                                 | % within Cluster Number of Case | 62,3%                  | 69,5%  | 70,6%  | 67,9%  | 68,4%  |
| Total      | Count                           |                                 | 69                     | 187    | 126    | 109    | 491    |
|            | % within Cluster Number of Case |                                 | 100,0%                 | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

A válaszadók legmagasabb iskolai végzettsége szerinti megoszlása az értékdimenzió-főkomponensek szerint képzett négy klaszteren belül.

#### Crosstab

|                                       |                                 |                                 | Cluster Number of Case |        |        |        | Total  |
|---------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|--------|
|                                       |                                 |                                 | 1                      | 2      | 3      | 4      |        |
| Az Ön legmagasabb iskolai végzettsége | felsőfokú                       | Count                           | 69                     | 179    | 119    | 103    | 470    |
|                                       |                                 | % within Cluster Number of Case | 100,0%                 | 95,7%  | 94,4%  | 94,5%  | 95,7%  |
|                                       | középfokú                       | Count                           | 0                      | 8      | 7      | 6      | 21     |
|                                       |                                 | % within Cluster Number of Case | 0,0%                   | 4,3%   | 5,6%   | 5,5%   | 4,3%   |
| Total                                 | Count                           |                                 | 69                     | 187    | 126    | 109    | 491    |
|                                       | % within Cluster Number of Case |                                 | 100,0%                 | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |

A válaszadók tudományos, elméleti kérdésekkel való foglalkozás szerinti megoszlása az értékdimenzió-főkomponensek szerint képzett négy klaszteren belül.

Crosstab

|                                                                     |                                 |                                 | Cluster Number of Case |        |        |        |       |
|---------------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|-------|
|                                                                     |                                 |                                 | 1                      | 2      | 3      | 4      | Total |
| Foglalkozott-e elvont, tudományos, elméleti számviteli kérdésekkel? | nem                             | Count                           | 46                     | 94     | 70     | 61     | 271   |
|                                                                     |                                 | % within Cluster Number of Case | 66,7%                  | 50,3%  | 55,6%  | 56,0%  | 55,2% |
|                                                                     | részben                         | Count                           | 18                     | 62     | 42     | 36     | 158   |
|                                                                     |                                 | % within Cluster Number of Case | 26,1%                  | 33,2%  | 33,3%  | 33,0%  | 32,2% |
|                                                                     | igen                            | Count                           | 5                      | 31     | 14     | 12     | 62    |
|                                                                     |                                 | % within Cluster Number of Case | 7,2%                   | 16,6%  | 11,1%  | 11,0%  | 12,6% |
| Total                                                               | Count                           | 69                              | 187                    | 126    | 109    | 491    |       |
|                                                                     | % within Cluster Number of Case | 100,0%                          | 100,0%                 | 100,0% | 100,0% | 100,0% |       |

A válaszadók nonprofit szervezetek esetén szerzett munkatapasztalat szerinti megoszlása az értékdimenzió-főkomponensek szerint képzett négy klaszteren belül.

Crosstab

|                                                                          |                                 |                                 | Cluster Number of Case |        |        |        |       |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|-------|
|                                                                          |                                 |                                 | 1                      | 2      | 3      | 4      | Total |
| Van-e munkatapasztalata nonprofit szervezet beszámolójával kapcsolatban? | egyáltalán nincs                | Count                           | 5                      | 19     | 10     | 8      | 42    |
|                                                                          |                                 | % within Cluster Number of Case | 7,2%                   | 10,2%  | 7,9%   | 7,3%   | 8,6%  |
|                                                                          | minimális                       | Count                           | 18                     | 52     | 33     | 32     | 135   |
|                                                                          |                                 | % within Cluster Number of Case | 26,1%                  | 27,8%  | 26,2%  | 29,4%  | 27,5% |
|                                                                          | részben                         | Count                           | 29                     | 62     | 46     | 47     | 184   |
|                                                                          |                                 | % within Cluster Number of Case | 42,0%                  | 33,2%  | 36,5%  | 43,1%  | 37,5% |
|                                                                          | kiterjedt                       | Count                           | 17                     | 54     | 37     | 22     | 130   |
|                                                                          |                                 | % within Cluster Number of Case | 24,6%                  | 28,9%  | 29,4%  | 20,2%  | 26,5% |
| Total                                                                    | Count                           | 69                              | 187                    | 126    | 109    | 491    |       |
|                                                                          | % within Cluster Number of Case | 100,0%                          | 100,0%                 | 100,0% | 100,0% | 100,0% |       |

A válaszadók munkaterület szerinti megoszlása az értékdimenzió-főkomponensek szerint képzett négy klaszteren belül.

Crosstab

|                                                                    |                                 |                                 | Cluster Number of Case |        |        |        |       |
|--------------------------------------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|------------------------|--------|--------|--------|-------|
|                                                                    |                                 |                                 | 1                      | 2      | 3      | 4      | Total |
| Az elmúlt 3-5 évben Ön legjellemzőbben milyen területen dolgozott? | könyvelés                       | Count                           | 20                     | 63     | 50     | 50     | 183   |
|                                                                    |                                 | % within Cluster Number of Case | 29,0%                  | 33,7%  | 39,7%  | 45,9%  | 37,3% |
|                                                                    | könyvvizsgálat                  | Count                           | 36                     | 89     | 61     | 44     | 230   |
|                                                                    |                                 | % within Cluster Number of Case | 52,2%                  | 47,6%  | 48,4%  | 40,4%  | 46,8% |
|                                                                    | egyéb számviteli terület        | Count                           | 8                      | 27     | 14     | 10     | 59    |
|                                                                    |                                 | % within Cluster Number of Case | 11,6%                  | 14,4%  | 11,1%  | 9,2%   | 12,0% |
|                                                                    | nem számviteli terület          | Count                           | 5                      | 8      | 1      | 5      | 19    |
|                                                                    |                                 | % within Cluster Number of Case | 7,2%                   | 4,3%   | 0,8%   | 4,6%   | 3,9%  |
| Total                                                              | Count                           | 69                              | 187                    | 126    | 109    | 491    |       |
|                                                                    | % within Cluster Number of Case | 100,0%                          | 100,0%                 | 100,0% | 100,0% | 100,0% |       |

A klaszterek életkor és munkatapasztalat mentén mért eltéréseinek tesztstatisztikái (ANOVA)

ANOVA

|                                                                                 |                | Sum of Squares | df  | Mean Square | F     | Sig.  |
|---------------------------------------------------------------------------------|----------------|----------------|-----|-------------|-------|-------|
| Az Ön életkora                                                                  | Between Groups | 2292,611       | 3   | 764,204     | 6,744 | <,001 |
|                                                                                 | Within Groups  | 55188,383      | 487 | 113,323     |       |       |
|                                                                                 | Total          | 57480,994      | 490 |             |       |       |
| Összesen hány év munkatapasztalata van számviteli területen? (tágon értelmezve) | Between Groups | 1547,633       | 3   | 515,878     | 4,473 | ,004  |
|                                                                                 | Within Groups  | 56161,414      | 487 | 115,321     |       |       |
|                                                                                 | Total          | 57709,047      | 490 |             |       |       |

Az életkor és a munkatapasztalat klaszterenkénti csoportátlagai.

Descriptives

|                                                                                 |       | N   | Mean  | Std. Deviation |
|---------------------------------------------------------------------------------|-------|-----|-------|----------------|
| Az Ön életkora                                                                  | 1     | 69  | 59,48 | 10,111         |
|                                                                                 | 2     | 187 | 59,87 | 11,187         |
|                                                                                 | 3     | 126 | 62,67 | 10,092         |
|                                                                                 | 4     | 109 | 56,42 | 10,640         |
|                                                                                 | Total | 491 | 59,77 | 10,831         |
| Összesen hány év munkatapasztalata van számviteli területen? (tágon értelmezve) | 1     | 69  | 33,97 | 11,267         |
|                                                                                 | 2     | 187 | 32,80 | 10,870         |
|                                                                                 | 3     | 126 | 35,96 | 10,358         |
|                                                                                 | 4     | 109 | 30,99 | 10,603         |
|                                                                                 | Total | 491 | 33,37 | 10,852         |

## 11.8 számú melléklet: a H1 hipotézis tesztelése

**KMO and Bartlett's Test<sup>a</sup>**

|                                                  |                    |         |
|--------------------------------------------------|--------------------|---------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. |                    | ,705    |
| Bartlett's Test of Sphericity                    | Approx. Chi-Square | 528,863 |
|                                                  | df                 | 3       |
|                                                  | Sig.               | <.,001  |

a. Based on correlations

**Component Matrix<sup>a</sup>**

|                                                                                                                                                                                                                                   | Raw<br>Component<br>1 | Rescaled<br>Component<br>1 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------|
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | 1,004                 | ,857                       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | ,975                  | ,882                       |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | ,902                  | ,832                       |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

a. 1 components extracted.

**Communalities**

|                                                                                                                                                                                                                                   | Raw<br>Extraction | Rescaled<br>Extraction |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|------------------------|
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | 1,009             | ,734                   |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | ,950              | ,777                   |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | ,813              | ,692                   |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Total Variance Explained**

|          |           | Extraction Sums of Squared Loadings |               |              |
|----------|-----------|-------------------------------------|---------------|--------------|
|          | Component | Total                               | % of Variance | Cumulative % |
| Raw      | 1         | 2,772                               | 73,467        | 73,467       |
| Rescaled | 1         | 2,202                               | 73,415        | 73,415       |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

**Component Score Coefficient Matrix<sup>a</sup>**

|                                                                                                                                                                                                                                   | Component<br>1 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának?                                                                                         | ,425           |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az válik fontossá, amit tükröz.)                                                               | ,389           |
| Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Azt tükrözi, amit fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | ,353           |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Component Scores.<sup>a</sup>

a. Coefficients are standardized.

**Component Score  
Covariance Matrix**

|           |       |
|-----------|-------|
| Component | 1     |
| 1         | 1,000 |

Extraction Method:  
Principal Component  
Analysis.  
Component Scores.

**Hypothesis Test Summary**

|   | Null Hypothesis                                             | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
|---|-------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| 1 | The median of értékrend PCA score (1-től 5-ig) equals 3,00. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

**One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test  
Summary**

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 491       |
| Test Statistic                | 67851,000 |
| Standard Error                | 2973,057  |
| Standardized Test Statistic   | 3,889     |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | <,001     |

**Statistics**

|                        |         | Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló alkalmas eszköze lehet a társadalmi felelősségvállalás bemutatásának? | Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak tükrözi, hanem formálja is a társadalom értékrendjét? (Az értékrendjének fontosságát, amit tükröz.) | Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a számviteli beszámoló nemcsak adatokat közöl, hanem társadalmi értékeket is közvetít? (Az értékeket, amelyeket fontosnak tart. Ellenkező esetben inkább az értéksemlegességre törekszik.) | értékrend PCA score (1-től 5-ig) |
|------------------------|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------|
| N                      | Valid   | 491                                                                                                                                       | 491                                                                                                                                                                             | 491                                                                                                                                                                                                                                     | 491                              |
|                        | Missing | 0                                                                                                                                         | 0                                                                                                                                                                               | 0                                                                                                                                                                                                                                       | 0                                |
| Mean                   |         | 3,34                                                                                                                                      | 3,04                                                                                                                                                                            | 3,09                                                                                                                                                                                                                                    | 3,1550                           |
| Median                 |         | 4,00                                                                                                                                      | 3,00                                                                                                                                                                            | 3,00                                                                                                                                                                                                                                    | 3,3333                           |
| Mode                   |         | 4                                                                                                                                         | 4                                                                                                                                                                               | 4                                                                                                                                                                                                                                       | 4,00                             |
| Std. Deviation         |         | 1,172                                                                                                                                     | 1,106                                                                                                                                                                           | 1,084                                                                                                                                                                                                                                   | ,96109                           |
| Skewness               |         | -,448                                                                                                                                     | -,217                                                                                                                                                                           | -,304                                                                                                                                                                                                                                   | -,384                            |
| Std. Error of Skewness |         | ,110                                                                                                                                      | ,110                                                                                                                                                                            | ,110                                                                                                                                                                                                                                    | ,110                             |
| Kurtosis               |         | -,897                                                                                                                                     | -1,021                                                                                                                                                                          | -,926                                                                                                                                                                                                                                   | -,596                            |
| Std. Error of Kurtosis |         | ,220                                                                                                                                      | ,220                                                                                                                                                                            | ,220                                                                                                                                                                                                                                    | ,220                             |
| Minimum                |         | 1                                                                                                                                         | 1                                                                                                                                                                               | 1                                                                                                                                                                                                                                       | 1,00                             |
| Maximum                |         | 5                                                                                                                                         | 5                                                                                                                                                                               | 5                                                                                                                                                                                                                                       | 5,00                             |

## 11.9 számú melléklet: a H2 hipotézis tesztelése

Hypothesis Test Summary

|   | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Test                                      | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| 1 | The median of differences between Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? and Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? equals 0. | Related-Samples Sign Test                 | <,001               | Reject the null hypothesis. |
| 2 | The median of differences between Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? and Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? equals 0. | Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

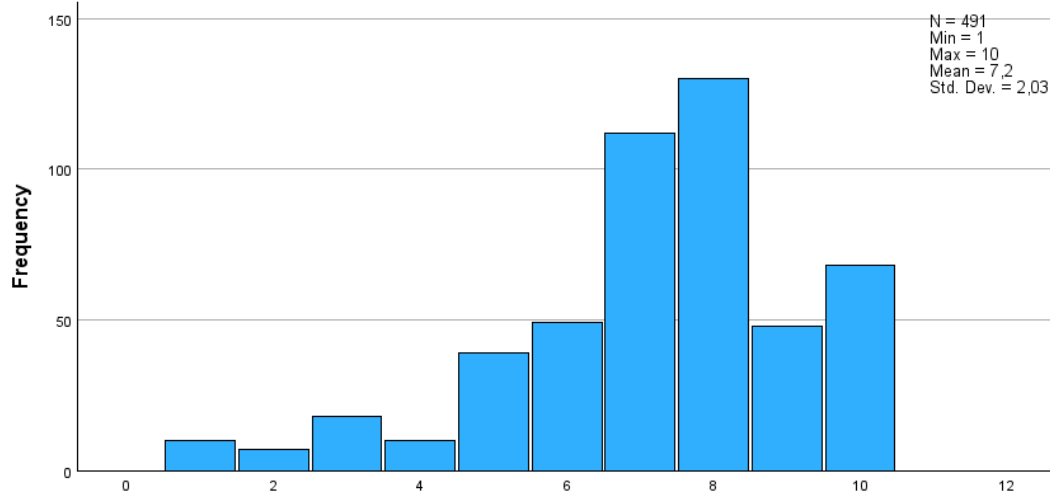
a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

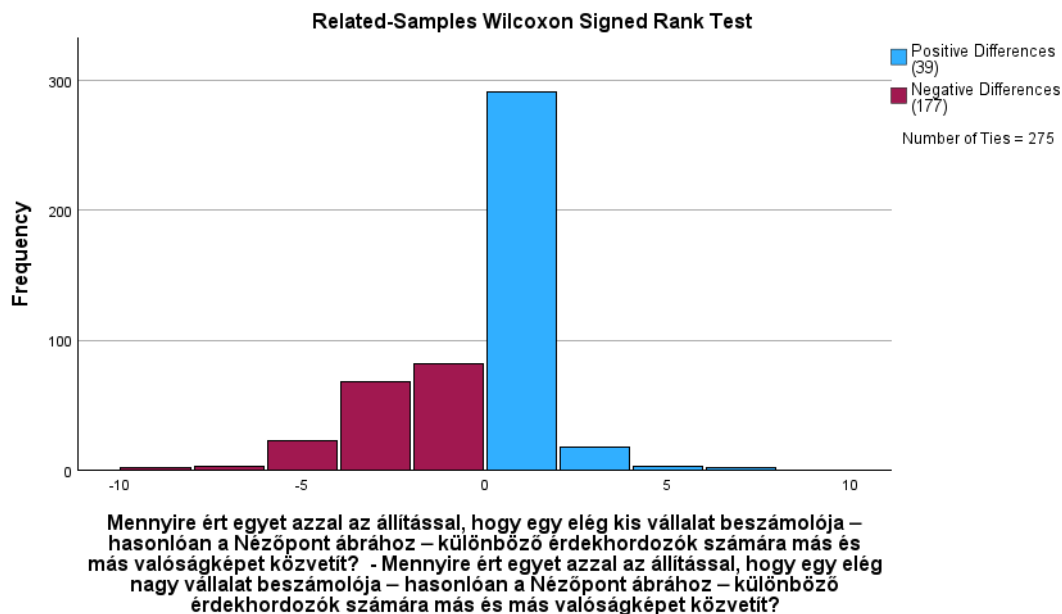
Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                                |          |
|--------------------------------|----------|
| Total N                        | 491      |
| Test Statistic                 | 3331,500 |
| Standard Error                 | 914,613  |
| Standardized Test Statistic    | -9,169   |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | <,001    |

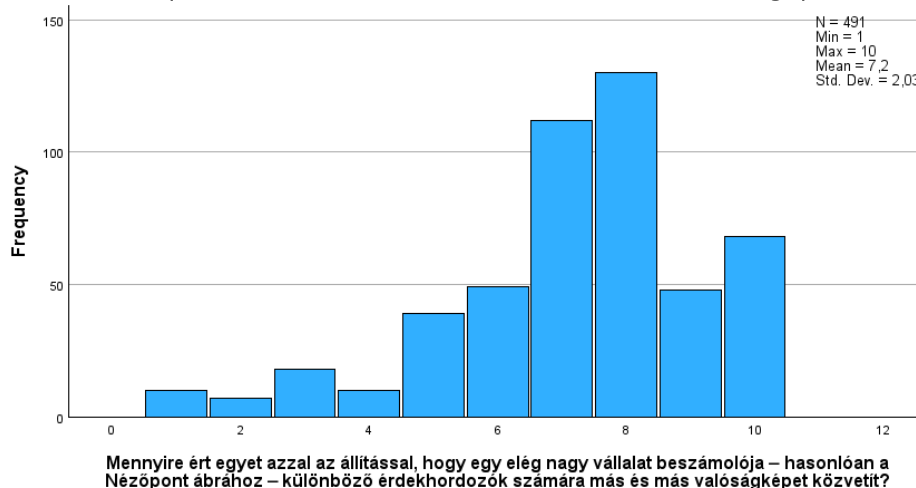
Continuous Field Information Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?



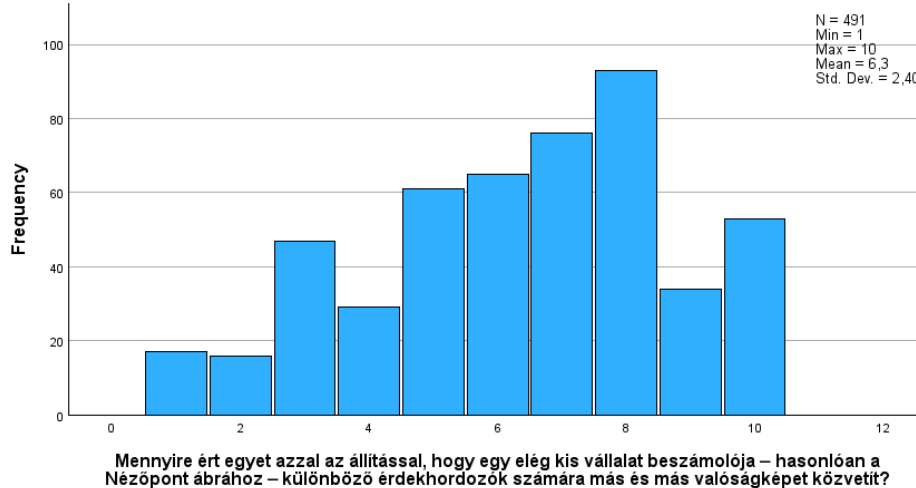
Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?



**Continuous Field Information Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?**



**Continuous Field Information Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?**



## Statistics

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámlolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámlolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?

|                |         |       |       |
|----------------|---------|-------|-------|
| N              | Valid   | 491   | 491   |
|                | Missing | 0     | 0     |
| Mean           |         | 7,22  | 6,34  |
| Median         |         | 8,00  | 7,00  |
| Std. Deviation |         | 2,035 | 2,402 |
| Minimum        |         | 1     | 1     |
| Maximum        |         | 10    | 10    |

**Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámlolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1     | 10        | 2,0     | 2,0           | 2,0                |
|       | 2     | 7         | 1,4     | 1,4           | 3,5                |
|       | 3     | 18        | 3,7     | 3,7           | 7,1                |
|       | 4     | 10        | 2,0     | 2,0           | 9,2                |
|       | 5     | 39        | 7,9     | 7,9           | 17,1               |
|       | 6     | 49        | 10,0    | 10,0          | 27,1               |
|       | 7     | 112       | 22,8    | 22,8          | 49,9               |
|       | 8     | 130       | 26,5    | 26,5          | 76,4               |
|       | 9     | 48        | 9,8     | 9,8           | 86,2               |
|       | 10    | 68        | 13,8    | 13,8          | 100,0              |
|       | Total | 491       | 100,0   | 100,0         |                    |

**Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámlolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít?**

|       |       | Frequency | Percent | Valid Percent | Cumulative Percent |
|-------|-------|-----------|---------|---------------|--------------------|
| Valid | 1     | 17        | 3,5     | 3,5           | 3,5                |
|       | 2     | 16        | 3,3     | 3,3           | 6,7                |
|       | 3     | 47        | 9,6     | 9,6           | 16,3               |
|       | 4     | 29        | 5,9     | 5,9           | 22,2               |
|       | 5     | 61        | 12,4    | 12,4          | 34,6               |
|       | 6     | 65        | 13,2    | 13,2          | 47,9               |
|       | 7     | 76        | 15,5    | 15,5          | 63,3               |
|       | 8     | 93        | 18,9    | 18,9          | 82,3               |
|       | 9     | 34        | 6,9     | 6,9           | 89,2               |
|       | 10    | 53        | 10,8    | 10,8          | 100,0              |
|       | Total | 491       | 100,0   | 100,0         |                    |

## 11.10 számú melléklet: az S2.1 és S2.2 segédhipotézisek tesztelése

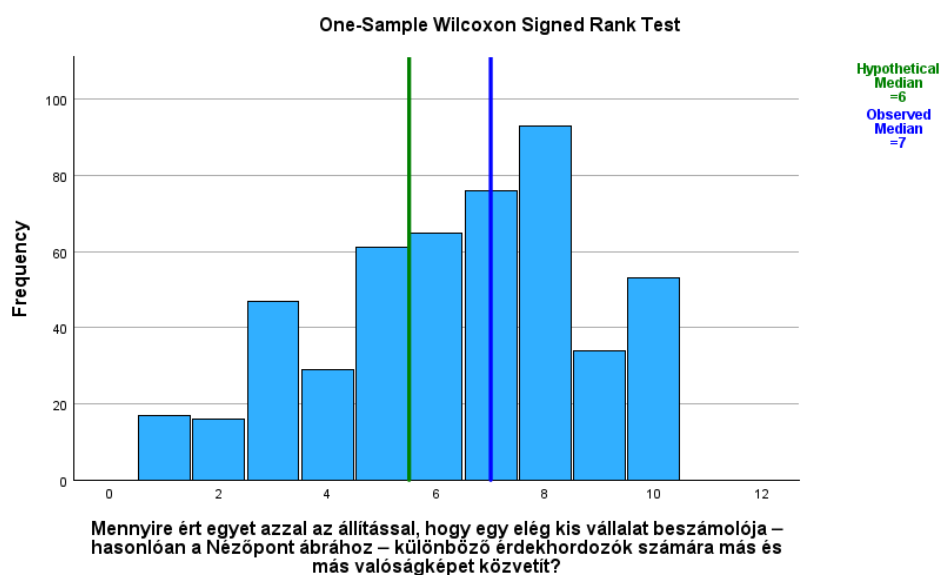
| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                           |                                      |                     |                             |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                           | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég kis vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? equals 6. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

### One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 491       |
| Test Statistic                | 83446,500 |
| Standard Error                | 3124,370  |
| Standardized Test Statistic   | 7,379     |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | <,001     |



## Hypothesis Test Summary

|   | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                            | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| 1 | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy egy elég nagy vállalat beszámolója – hasonlóan a Nézőpont ábrához – különböző érdekhordozók számára más és más valóságképet közvetít? equals 6. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

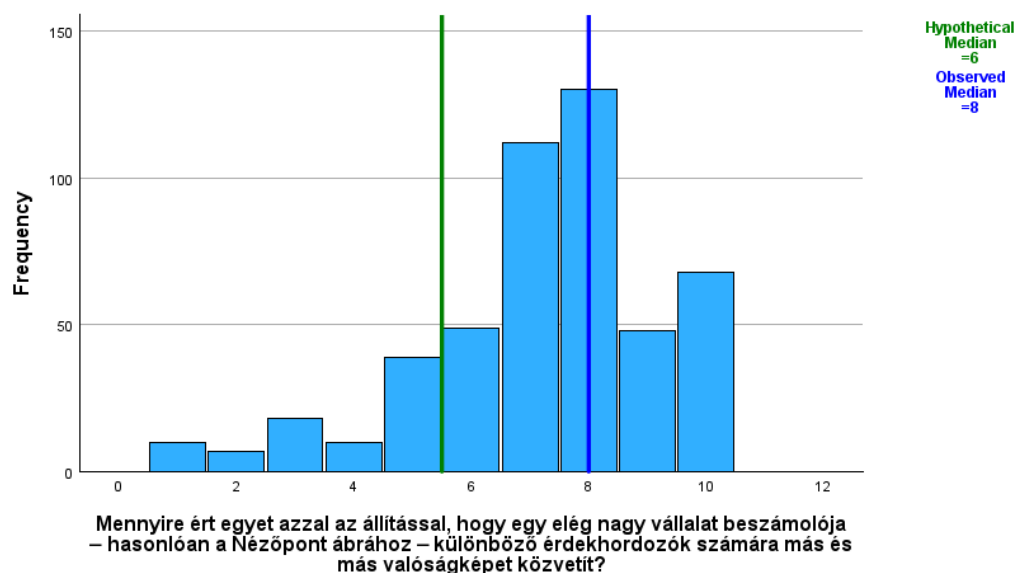
a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

## One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                                |            |
|--------------------------------|------------|
| Total N                        | 491        |
| Test Statistic                 | 105207,500 |
| Standard Error                 | 3124,337   |
| Standardized Test Statistic    | 14,344     |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | <,001      |

## One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test



## 11.11 számú melléklet: a H3 hipotézis tesztelése

| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                                                       |                                      |                     |                             |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                                                       | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy minél nagyobb egy vállalat társadalmi hatása, annál fontosabb érdekhordozóvá válik a vállalatától független, eredményében közvetlenül nem érdekelt magánszemély? equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

### One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 491       |
| Test Statistic                | 59552,000 |
| Standard Error                | 2053,592  |
| Standardized Test Statistic   | 11,281    |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | <,001     |

## 11.12 számú melléklet: a H4 hipotézis tesztelése

| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                               |                                      |                     |                             |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                               | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóí jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában) equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | ,584                | Retain the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

## One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Total N                        | 491       |
| Test Statistic                 | 39323,000 |
| Standard Error                 | 2151,950  |
| Standardized Test Statistic    | -,548     |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | ,584      |

## H4 könyvelőkre szűkítve

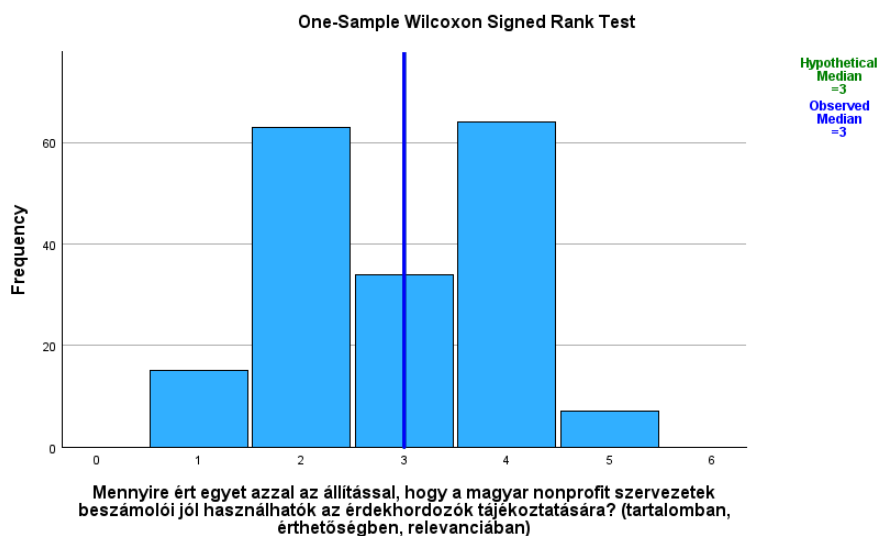
| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                               |                                      |                     |                             |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                               | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóí jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában) equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | ,282                | Retain the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

## One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                                |          |
|--------------------------------|----------|
| Total N                        | 183      |
| Test Statistic                 | 5065,500 |
| Standard Error                 | 485,335  |
| Standardized Test Statistic    | -1,076   |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | ,282     |



H4 nem könyvelőkre szűkítve

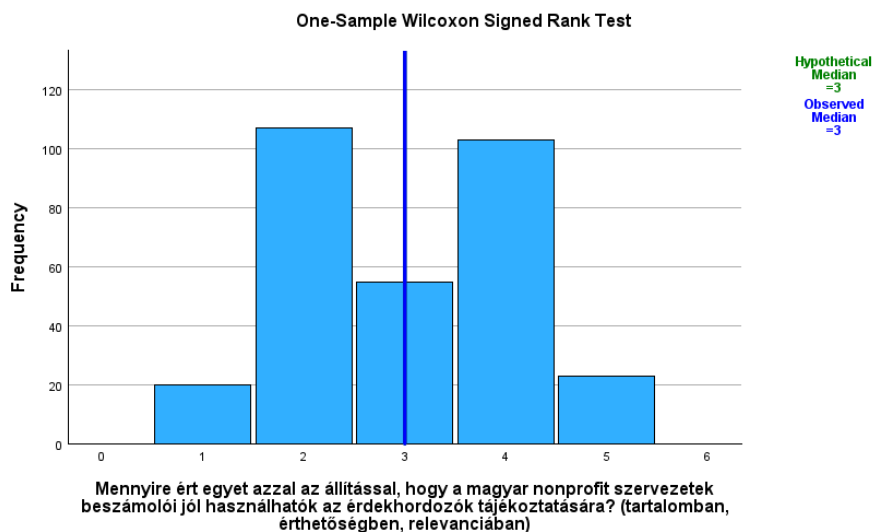
| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                                |                                      |                             |
|-------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                                | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup>         |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar nonprofit szervezetek beszámolóit jól használhatók az érdekhordozók tájékoztatására? (tartalomban, érthetőségben, relevanciában) equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | ,899                        |
|                         |                                                                                                                                                                                                                |                                      | Decision                    |
|                         |                                                                                                                                                                                                                |                                      | Retain the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

#### One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 308       |
| Test Statistic                | 16202,500 |
| Standard Error                | 1078,400  |
| Standardized Test Statistic   | ,127      |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | ,899      |



## 11.13 számú melléklet: a H5 hipotézis tesztelése

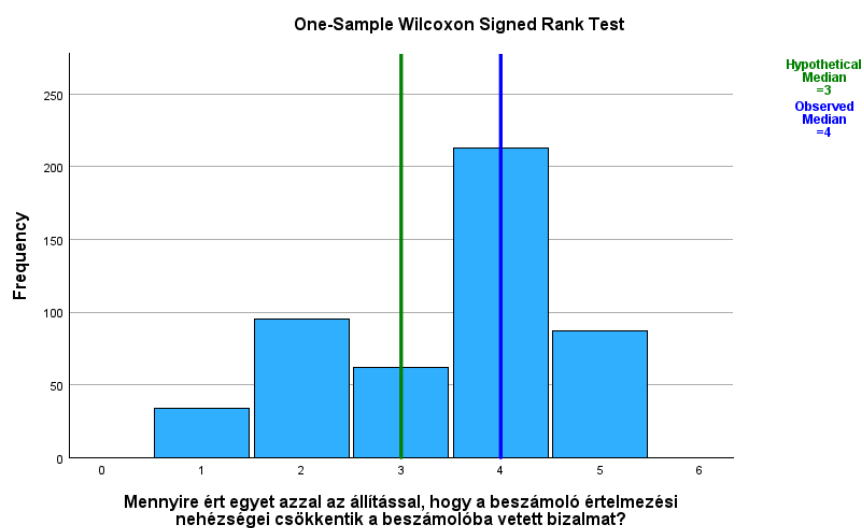
| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                   |                                      |                     |                             |
|-------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                   | Test                                 | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a beszámoló értelmezési nehézségei csökkentik a beszámolóba vetett bizalmat? equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

## One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 491       |
| Test Statistic                | 65011,500 |
| Standard Error                | 2440,672  |
| Standardized Test Statistic   | 7,741     |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | <,001     |



## Statistics

Mennyire ért egyet azzal az állítással, h

|                        |         |       |
|------------------------|---------|-------|
| N                      | Valid   | 491   |
|                        | Missing | 0     |
| Mean                   |         | 3,46  |
| Median                 |         | 4,00  |
| Mode                   |         | 4     |
| Std. Deviation         |         | 1,186 |
| Skewness               |         | -,550 |
| Std. Error of Skewness |         | ,110  |
| Kurtosis               |         | -,746 |
| Std. Error of Kurtosis |         | ,220  |
| Minimum                |         | 1     |
| Maximum                |         | 5     |

## 11.14 számú melléklet: a H6 hipotézis és az S6.1, S6.2 segédhipotézisek tesztelése

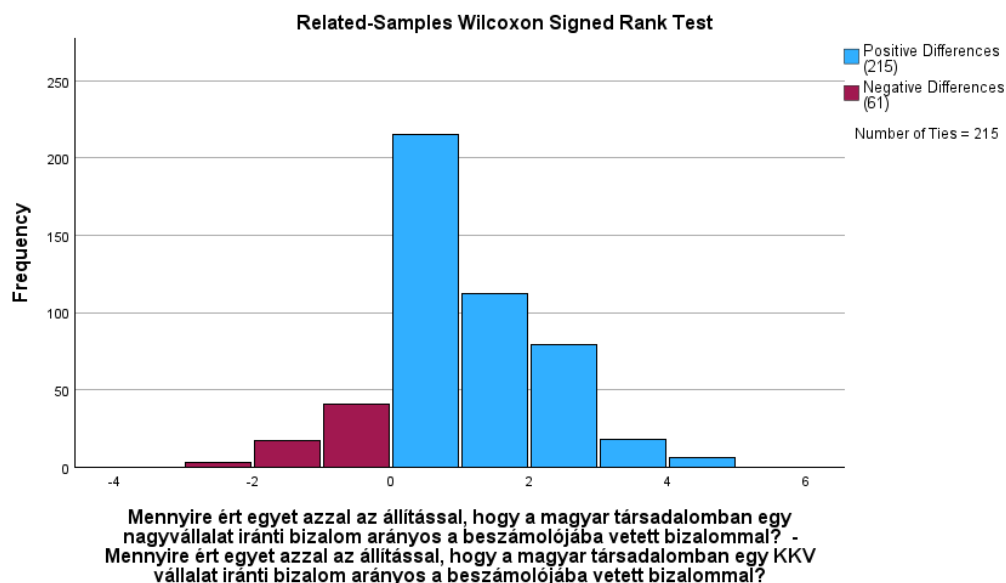
| Hypothesis Test Summary |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                           |                     |                             |
|-------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|---------------------|-----------------------------|
|                         | Null Hypothesis                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Test                                      | Sig. <sup>a,b</sup> | Decision                    |
| 1                       | The median of differences between Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? and Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? equals 0. | Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test | <,001               | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

### Related-Samples Wilcoxon Signed Rank Test Summary

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Total N                        | 491       |
| Test Statistic                 | 30863,500 |
| Standard Error                 | 1291,643  |
| Standardized Test Statistic    | 9,097     |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | <,001     |



**Statistics**

|                        |         | Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? | Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? |
|------------------------|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| N                      | Valid   | 491                                                                                                                                            | 491                                                                                                                                            |
|                        | Missing | 0                                                                                                                                              | 0                                                                                                                                              |
| Mean                   |         | 2,98                                                                                                                                           | 3,52                                                                                                                                           |
| Median                 |         | 3,00                                                                                                                                           | 4,00                                                                                                                                           |
| Mode                   |         | 4                                                                                                                                              | 4                                                                                                                                              |
| Std. Deviation         |         | 1,162                                                                                                                                          | 1,073                                                                                                                                          |
| Skewness               |         | -,133                                                                                                                                          | -,637                                                                                                                                          |
| Std. Error of Skewness |         | ,110                                                                                                                                           | ,110                                                                                                                                           |
| Kurtosis               |         | -1,084                                                                                                                                         | -,465                                                                                                                                          |
| Std. Error of Kurtosis |         | ,220                                                                                                                                           | ,220                                                                                                                                           |
| Minimum                |         | 1                                                                                                                                              | 1                                                                                                                                              |
| Maximum                |         | 5                                                                                                                                              | 5                                                                                                                                              |

**Hypothesis Test Summary**

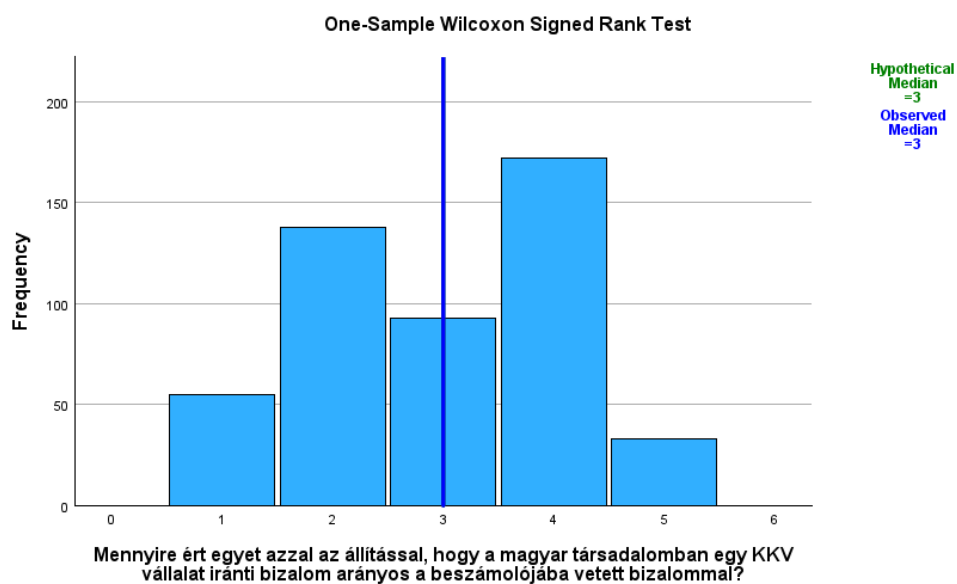
|   | Null Hypothesis                                                                                                                                                        | Test                                 | Sig. <sup>a, b</sup> | Decision                    |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------|-----------------------------|
| 1 | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | ,560                 | Retain the null hypothesis. |
| 2 | The median of Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? equals 3. | One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test | <,001                | Reject the null hypothesis. |

a. The significance level is ,050.

b. Asymptotic significance is displayed.

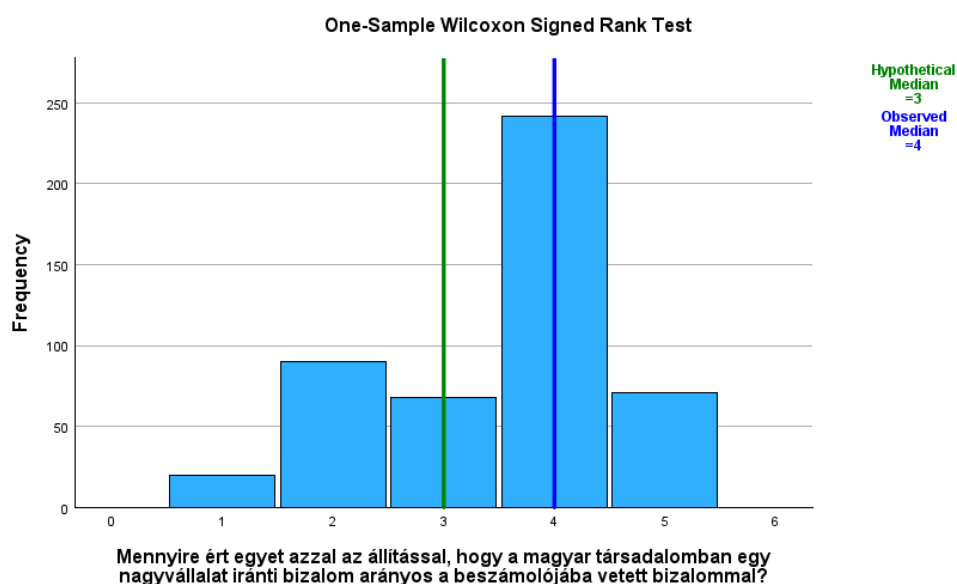
**One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test Summary**

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Total N                        | 491       |
| Test Statistic                 | 38444,500 |
| Standard Error                 | 2153,768  |
| Standardized Test Statistic    | -,583     |
| Asymptotic Sig. (2-sided test) | ,560      |

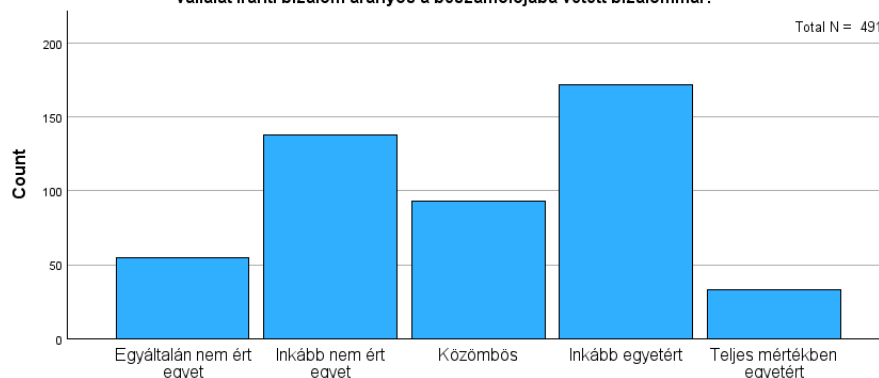


**One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test  
Summary**

|                               |           |
|-------------------------------|-----------|
| Total N                       | 491       |
| Test Statistic                | 67131,000 |
| Standard Error                | 2356,174  |
| Standardized Test Statistic   | 9,462     |
| Asymptotic Sig.(2-sided test) | <,001     |



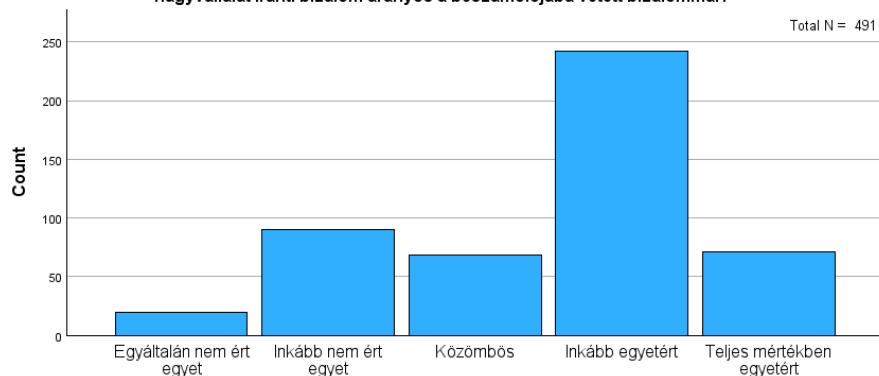
**Categorical Field Information Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?**



**Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?**

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy KKV vállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? field is ordinal but is treated as continuous in the test.

**Categorical Field Information Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?**



**Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal?**

Mennyire ért egyet azzal az állítással, hogy a magyar társadalomban egy nagyvállalat iránti bizalom arányos a beszámolójába vetett bizalommal? field is ordinal but is treated as continuous in the test.