A formális ellenőrzésen túl: az immateriális etikai tőke mint informális irányítási mechanizmus a közszféra pénzügyi beszámolóiban

Andi Ambang Syamsuddin – Mursalim Laekkeng – Ratna Dewi – Muhammad Syafii A. Basalamah

ABSZTRAKT: A beszámolók megbízhatósága elengedhetetlen a közfelelősségre vonhatóság és a bizalom szempontjából. A formális irányítási mechanizmusok – a szabályozások, a könyvvizsgálat és a belső ellenőrzés – továbbra sem képesek megelőzni a csalást, a pazarlást és a visszaéléseket. Ez a tanulmány azt vizsgálja, hogy a bugisok helyi bölcsessége[1] hogyan működik immateriális etikai tőkeként a felelősségre vonhatósági gyakorlatok alakításában és a beszámolók megbízhatóságának támogatásában. Interpretatív fenomenológiai elemzést[2] alkalmazva a tanulmány huszonhét, a helyi önkormányzati pénzügyi gazdálkodásban és beszámolókészítésben részt vevő interjúalannyal készített mélyinterjúkra támaszkodik.

Az eredmények azt mutatják, hogy a bugis „toddopuli temmalar", „taro ada taro gau" és „resopa temmangingi" értékek[3] olyan etikai erőforrásokként internalizálódnak, amelyek elősegítik az erkölcsi bátorságot, az etikai következetességet és a szakmai gondosságot. Ezek az etikai erőforrások hozzájárulnak a beszámolók megbízhatóságához azáltal, hogy irányt mutatnak az elszámoltathatósági magatartásnak, és visszatartanak az opportunista gyakorlatoktól. Hatásuk azonban nem automatikus; az etikai értékek érvényesítése folyamatos tárgyalások alapját képezi olyan szervezeti környezetekben, amelyeket

1 Egy indonéziai népcsoport rendkívül gazdag, évszázados erkölcsi, filozófiai és vezetési értékrendszere, amelyet indonézül *kearifan lokal*-nak neveznek. A bugis kultúra bölcsességének magját az ún. Pappaseng alkotja, ami a bölcs ősök szóbeli és írásbeli üzeneteit, tanításait jelenti. Ez a filozófia a mai napig meghatározza a közösségi együttélést, a vezetési morált és az egyéni tisztességet. *(Szerkesztői megjegyzés.)*

2 Az IPA egy kvalitatív kutatási megközelítés, amely azt vizsgálja, hogy hogyan élik meg és értelmezik az emberek a saját életük jelentős eseményeit. *(Szerkesztői megjegyzés.)*

3 Az indonéziai Dél-Sulawesi tartományban élő bugis nép alapvető hagyományos és erkölcsi értékei, amelyek az integritást, a kitartást és a szilárd jellemet határozzák meg. *(Szerkesztői megjegyzés.)*

hierarchikus hatalmi viszonyok, politikai nyomás és intézményi korlátok jellemeznek. Az eredmények továbbá arra utalnak, hogy az immateriális etikai tőke informális irányítási mechanizmusként működik, amely kiegészíti a formális irányítási mechanizmusokat az elszámoltatható jelentéstételi gyakorlatok támogatásában.

A tanulmány elsőként vezeti be az immateriális etikai tőkét mint fogalmi keretet annak megértéséhez, hogy a kulturálisan beágyazott etikai erőforrások hogyan alakítják az elszámoltathatósági gyakorlatokat és a beszámolási megbízhatóságot, ami az immateriális etikai tőke és a formális irányítási mechanizmusok közötti interakcióból fakad, sem mint pusztán az eljárási szabályok betartásából.
KULCSSZAVAK: közpénzügyi beszámolás; immateriális etikai tőke; elszámoltathatóság; a beszámolók megbízhatósága; bugis helyi bölcsesség.
JEL-KÓDOK: H83, M41, D73, Z13
DOI: https://doi.org/10.35551/PFQ_2026_3_7

Bevezetés

A beszámolási megbízhatóságot széles körben elismerik az elszámoltathatóság, az átláthatóság és a kormányzati intézmények legitimitásának alapvető előfeltételeként. A pénzügyi jelentések biztosítják azt az információs alapot, amelyen keresztül a polgárok, a felügyeleti szervek és más érdekelt felek értékelik a közpénzek kezelését és a kormányzati teljesítményt. Következésképpen a beszámolási megbízhatóság túlmutat a technikai pontosságon, és a közszféra elszámoltathatóságának, valamint az intézményi bizalomnak elengedhetetlen eleme lesz (Bovens, 2007; Lapsley, 2009; Roberts & Scapens, 1985). Ha a pénzügyi beszámolók nem nyújtanak pontos, teljes és megbízható információkat, akkor az aláásható a közbizalmat, és gyengítheti a kormányzati intézmények legitimitását (Roberts, 2009).

Annak ellenére, hogy egyre nagyobb hangsúlyt fektetnek az elszámoltathatóságra és az átláthatóságra, a közszektorbeli szervezetek továbbra is tartós kihívásokkal szembesülnek a csalás, a pazarlás és a visszaélés terén, amik torzítják a pénzügyi információkat, csökkentik a beszámolók hitelességét, és gyengítik a közbizalmat a kormányzati intézmények iránt (Bracci et al., 2015; Cooper et al., 2013; Everett et al., 2007, 2018). A csalás, a pazarlás és a visszaélés azért is különleges problémának számít, mivel nemcsak a szervezeti teljesítményt érinti, hanem veszélyezteti a beszámolási megbízhatóságot is, mint az elszámoltathatóság egyik mechanizmusát. Ezek tartós fennállása arra utal, hogy a beszámolási hiányosságok nem magyarázhatók kizárólag technikai hiányosságokkal.

Ezen a kihívások kezelése érdekében a kormányok és a közszervezetek jelentős erőfeszítéseket tettek a formális irányítási mechanizmusokba – ideértve a számviteli standardokat, a belső ellenőrzési rendszereket, az auditá-

lási eljárásokat és a szabályozói felügyeletet. Egyes tanulmányok arra utalnak, hogy az ilyen mechanizmusok pozitívan járulnak hozzá a beszámolási minőséghez és az elszámoltathatósághoz (T. Ahrens & Khalifa, 2015; Khlif & Samaha, 2014; Krishnan, 2005; Lisic et al., 2019). A kritikus szemléletű számviteli kutatók azonban azzal érvelnek, hogy a kizárólag formális irányítási mechanizmusokra való támaszkodás nem elegendő, mivel az elszámoltathatósági gyakorlatokat nemcsak a szabályok és eljárások, hanem az etikai ítéletek, a szervezeti dinamika és a társadalmi kapcsolatok is alakítják (Humphrey et al., 2009; M. Power, 1997; Spira & Slinn, 2013). A jelentési szabálytalanságok fennállása az egyre kifinomultabb ellenőrzési rendszerek mellett rávilágít a közpénzügyi irányítás tisztán technokratikus megközelítéseinek korlátaira.

Az elszámoltathatósági magatartás alakításában egyre nagyobb figyelem irányul az etika, az informális ellenőrzések és a szervezeti kultúra szerepére. Az etikai értékeket, a feddhetetlenséget és az erkölcsi felelősséget nagyban befolyásolja az, hogy a közszolgálati tisztviselők hogyan gyakorolják etikai cselekvőképességüket az elszámoltathatósági kötelezettségek értelmezése és végrehajtása során, különösen akkor, ha egymással versengő szervezeti nyomásokkal és etikai dilemmákkal szembesülnek (Endenich & Trapp, 2020; Khelil et al., 2018; Trevino et al., 2014).

A téma nemzetközi szakirodalmának nagy része továbbra is olyan univerzális feltételezéseken alapul, amelyek nagyrészt nyugati szervezeti környezetből származnak. A kultúraközi tanulmányok egyre inkább azt bizonyítják, hogy az elszámoltathatósági gyakorlatok konkrét társadalmi és kulturális kontextusokba ágyazódnak, ahol a helyi normák és értékrendek befolyásolják, hogy hogyan értelmezik és valósítják meg a felelősséget, az átláthatóságot és a feddhetetlenséget (Jayasinghe & Wickramasinghe, 2011; Uddin & Tsamenyi, 2005; Wickramasinghe & Hopper, 2005).

Annak ellenére, hogy az etika és a kultúra fontosságát egyre inkább elismerik, a szakirodalomban továbbra is három jelentős hiányosság figyelhető meg. 1) A beszámolási megbízhatóságot továbbra is elsősorban a formális irányítási rendszerek és a technikai ellenőrzési mechanizmusok alapján magyarázzák. 2) Eddig kevés figyelmet fordítottak azokra a kulturálisan beágyazott etikai erőforrásokra, amelyek a formális irányítási mechanizmusokon és a szervezeti etikai infrastruktúrákon túlmutatva alakítják az elszámoltathatósági gyakorlatokat. 3) Továbbra is kevés az empirikus bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a helyi bölcsességi hagyományok hogyan alakulnak át olyan etikai erőforrásokká, amelyek befolyásolják a közpénzügyi beszámolási gyakorlatokat, és hozzájárulnak a csalás, a pazarlás és a visszaélések megelőzéséhez. Ezek a korlátok különösen relevánsak a fejlődő országokban, ahol a formális irányítási struktúrák gyakran erős informális intézményekkel és kulturálisan beágyazott értékrendekkel élnek együtt.

A tanulmány ezeket a hiányosságokat igyekszik pótolni a bugis helyi bölcsességet vizsgálva, mint a közpénzügyi beszámolási gyakorlatban megjelenő immateriális etikai tőke forrását. Feltárja, hogy a közszféra szereplői hogyan

értelmezik és valósítják meg *a toddopuli temmalarát* (erkölcsi bátorságot)*, a taro ada taro gau-t* (etikai következetességet) és *a resopa temmangingi-t* (szakmai gondosságot). A formális kormányzási mechanizmusokat vagy a szervezeti etikai infrastruktúrákat hangsúlyozó korábbi tanulmányokkal ellentétben ez a tanulmány az immateriális etikai tőkét olyan, a kultúrába ágyazott etikai erőforrásként fogalmazza meg, amely kiegészíti a formális kormányzási mechanizmusokat. A tanulmány bevezeti a szellemi etikai tőkét az elszámoltathatósági gyakorlatok megértésének szemszögeként. Bizonyítékokat szolgáltat egy fejlődő ország kontextusából, és bemutatja, hogy a beszámolási megbízhatóság a szellemi etikai tőke és a formális irányítási mechanizmusok közötti interakcióból fakad, nem pedig kizárólag az eljárási szabályok betartásából. A beszámolási megbízhatóság egy olyan etikai-irányítási eredmény, amelyet mind az etikai cselekvőképesség, mind az intézményi struktúrák alakítanak.

A szakirodalom áttekintése

A pénzügyi beszámolás megbízhatósága mint elszámoltathatósági gyakorlat

A pénzügyi beszámolás megbízhatósága központi helyet foglal el a közszféra irányításában, mivel az az információs alapot biztosítja, amelyre az elszámoltathatóság, az átláthatóság és a közfelügyelet gyakorlása épül. Bár a megbízhatóságot hagyományosan olyan minőségi jellemzőként értelmezik, amely növeli a pénzügyi információk hitelességét és hasznosságát, a közszféra elszámoltathatóságával foglalkozó kutatók szerint azt a közszolgálati tisztviselőket, intézményeket és polgárokat összekötő, tágabb elszámoltathatósági kapcsolatok keretében kell értelmezni (Bovens, 2007; Roberts, 1991; Roberts & Scapens, 1985). Ebből a szempontból a megbízható beszámolás nemcsak az információ technikai tulajdonsága, hanem a tartalmas elszámoltathatóság és a felelősségteljes kormányzás kulcsfontosságú eleme (Lapsley, 2009; Roberts, 2009).

Egyre több kutatás bizonyítja, hogy a megbízható pénzügyi beszámolás erősíti az átláthatóságot, javítja az elszámoltathatóságot, és támogatja a közvélemény bizalmát a kormányzati intézmények iránt (Agu et al., 2024; Caballero et al., 2023; Choi & Pae, 2011; Rashid et al., 2018). Azáltal, hogy lehetővé teszi az érdekelt felek számára a közpénzek kezelésének értékelését és a kormányzati teljesítmény nyomon követését, a beszámolási megbízhatóság a közpénzügyi irányítás minőségének fontos mutatójává vált (Rogosi, 2020).

Fontosságának ellenére a mainstream kutatások a jelentések megbízhatóságát nagyrészt olyan formális mechanizmusokkal magyarázták, mint a számviteli standardok, a belső ellenőrzések és az auditfolyamatok. Az empirikus tanulmányok általában azt állapítják meg, hogy a szigorúbb ellenőrzések és a hatékonyabb auditok javítják a jelentések minőségét (Mayasari, 2024; Oyedotun et al.,

2025; Zazili et al., 2024). A kritikus számviteli szakértők azonban azzal érvelnek, hogy a kizárólagos összpontosítás a formális ellenőrzésekre azzal a kockázattal jár, hogy figyelmen kívül hagyják a beszámolási gyakorlatok társadalmi, etikai és értelmezési dimenzióit (M. Power, 1997). Az eljárási szabályok betartása önmagában nem feltétlenül garantálja a megbízható beszámolást, különösen akkor, ha a szereplők egymással versengő érdekekkel, intézményi nyomással vagy etikai dilemmákkal szembesülnek. Ez a korlát rávilágít arra, hogy meg kell vizsgálni, hogyan egészítik ki az informális etikai erőforrások a formális irányítási mechanizmusokat a megbízható közpénzügyi beszámolás kialakításában.

A csalás, a pazarlás és a visszaélés mint a beszámolási gyakorlatok előtt álló kihívások

A csalás, a pazarlás és a visszaélés továbbra is tartós kihívást jelent a közpénzügyi gazdálkodásban, és továbbra is aláássa a közpénzügyi beszámolók megbízhatóságát. A csalás a pénzügyi információk szándékos manipulálását vagy hamis bemutatását jelenti, míg a pazarlás és a visszaélés az erőforrások hatékonyatlan felhasználását és a hatalom saját érdekek érdekében történő visszaélésszerű gyakorlását tükrözi (Gogic, 2022). A pénzügyi információk hitelességének torzításával ezek a gyakorlatok gyengítik az elszámoltathatóságot, az átláthatóságot és a tájékozott döntéshozatalt a közszférában (Oyedotun et al., 2025).

A kritikai számviteli kutatások arra utalnak, hogy a pénzügyi visszaélések nem magyarázhatók kizárólag a formális rendszerek és eljárások hiányosságaival. A szabálytól eltérő gyakorlatokat gyakran olyan szervezeti kultúrák, erkölcsi racionalizálások és hatalmi viszonyok tartják fenn, amelyek normalizálják az etikátlan viselkedést a közintézményeken belül (Everett et al., 2007, 2018; Neu et al., 2013). Bár a kormányok megerősítették a szabályozást, az ellenőrzési mechanizmusokat és a belső kontrollokat, a csalárd és visszaélésszerű gyakorlatok továbbra is előfordulnak, ha az etikai elkötelezettség és az erkölcsi ítélőképesség gyenge (Bracci et al., 2015; Chouhan & Naghshbandi, 2012; Cooper et al., 2013; Naghshbandi & Shukla, 2016; Rogosi, 2020). Ezek az eredmények megkérdőjelezik azokat a technokratikus megközelítéseket, amelyek a pénzügyi visszaélések megelőzését elsősorban a rendszertervezés kérdésének tekintik, és rávilágítanak arra, hogy az elszámoltathatósági eredmények alakításában milyen fontos szerepet játszanak az etikai értékek és az informális ellenőrzések vizsgálata.

Etika, etikai cselekvőképesség és informális kontroll

A formális ellenőrzési mechanizmusok korlátainak egyre szélesebb körű felismerése a tudományos figyelmet az etika és az informális ellenőrzések szerepére irányította a közszféra elszámoltathatósági és jelentéstételi gyakorlatainak

alakításában. Az elszámoltathatósággal foglalkozó kutatók azzal érvelnek, hogy az elszámoltathatóságot több, gyakran egymással versengő értékrendszer valósítja meg, amelyek befolyásolják azt, hogy a közszolgálati tisztviselők hogyan értelmezik és teljesítik feladataikat (Sinclair, 1995). Ennek következtében a közszolgálati tisztviselők nemcsak szabálykövetők, hanem etikai cselekvőképességet gyakorló szereplők, akik folyamatosan értékelik cselekedeteik etikai következményeit (Messner, 2009; Roberts, 2009). Ezzel a szemlélettel összhangban a szervezeti etika kutatásai kiemelik a feddhetetlenség, az őszinteség és az erkölcsi felelősség fontosságát az elszámoltathatóság erősítésében, valamint a beszámolási gyakorlatokban előforduló manipulációk csökkentésében (Trevino et al., 2014).

A számvitel és a vállalatirányítás területén végzett kutatások továbbá azt bizonyítják, hogy a szervezeti elvárások és az egyéni etikai elkötelezettségek közötti feszültségek közvetlenül befolyásolják a beszámolási minőséget és a hitelességet (Gendron & Spira, 2010; Jack & Kholeif, 2008). Erre reagálva a kutatók egyre nagyobb hangsúlyt fektetnek az olyan informális ellenőrzési mechanizmusokra, mint a szervezeti kultúra, a társadalmi normák és az etikai infrastruktúra, amelyek a felelősségteljes magatartás kialakításában játszanak szerepet (Kaptein, 2011). Empirikus kutatások arra utalnak, hogy az erős etikai környezet korlátozhatja az opportunista magatartást, valamint csökkentheti a csalásokat és a jelentési szabálytalanságokat (Free, 2015). A megbízható jelentéstétel nemcsak a formális irányítási rendszerektől függ, hanem a szervezeti környezetbe ágyazott etikai erőforrásoktól is.

Ezen előrelépések ellenére az eddigi kutatások elsősorban az etikai kultúrára, az etikai légkörre és az etikai infrastruktúrára összpontosítottak, mint informális ellenőrzés forrásaira. Viszonylag kevesebb figyelmet szenteltek a helyi bölcsességi hagyományokból származó, a kultúrába ágyazott etikai erőforrásoknak, valamint azok szerepére az elszámoltathatósági magatartásnak és a jelentések megbízhatóságának alakításában. Ez a hiányosság lehetőséget teremt annak vizsgálatára, hogy a helyi gyökerekkel rendelkező etikai értékek hogyan működnek informális irányítási erőforrásként, kiegészítve a formális ellenőrzéseket a közpénzügyi jelentéstételi gyakorlatokban.

Kultúra, kontextus és immateriális etikai tőke

Az etika és a szervezeti kultúra iránti egyre növekvő figyelem szélesítette az elszámoltathatóságot és a pénzügyi beszámolási gyakorlatokat befolyásoló tényezők megértését. A szakirodalom nagy része azonban továbbra is a modern nyugati szervezeti környezetből származó univerzális feltételezéseken alapul, és gyakran figyelmen kívül hagyja azokat a sokszínű társadalmi és kulturális kontextusokat, amelyekben az elszámoltathatóság megvalósul (Uddin & Hopper, 2001; Uddin & Tsamenyi, 2005). A fejlődő országokban végzett kutatások egyre inkább azt bizonyítják, hogy a szervezeti magatartást és az elszámoltatha-

tósági gyakorlatokat a helyi normák, a kulturális hagyományok és a társadalmi kapcsolatok alakítják, gyakran kiegészítve, nem pedig ellentmondva a formális irányítási rendszereknek (Wickramasinghe & Hopper, 2005).

A kontextuális hatások egyre szélesebb körű elismerése arra ösztönözte a kutatókat, hogy nagyobb figyelmet fordítsanak a társadalmi és szervezeti környezetbe ágyazott etikai erőforrásokra. Az eddigi kutatások etikus viselkedést és az elszámoltathatóságot alakító mechanizmusként olyan fogalmakat emeltek ki, mint az etikai kultúra, az etikai légkör, az erkölcsi tőke és az etikai infrastruktúra (Kaptein, 2011; Lourence & Branco, 2013; Moore, 2012). Ugyanakkor viszonylag kevesebb figyelmet fordítottak a helyi bölcsességi hagyományokból származó, kulturálisan beágyazott etikai erőforrásokra, amelyeket a szereplők mozgósítanak az elszámoltathatósági dilemmák és a szervezeti nyomások kezelése során.

Ezen hiányosság orvoslására tanulmányunk az „immateriális etikai tőke" fogalmát alkalmazza, amelyet úgy definiálunk, mint egy olyan kulturálisan beágyazott etikai erőforrás, amely azt befolyásolja, hogy az egyének hogyan értelmezik az elszámoltathatósági kötelezettségeket, hogyan értékelik az etikai dilemmákat, és hogyan valósítják meg a felelősségteljes magatartást. Az etikai kultúrától vagy az etikai infrastruktúrától eltérően – amelyek elsősorban a szervezeti környezetre és az ellenőrzési rendszerekre összpontosítanak – az immateriális etikai tőke a szereplők által internalizált és a mindennapi elszámoltathatósági gyakorlatok során aktivált etikai erőforrásokat hangsúlyozza. A kulturálisan beágyazott etikai erőforrások tárházaként ez irányítja az ítélőképességet és a magatartást, különösen akkor, amikor a formális irányítási mechanizmusok nem nyújtanak elegendő útmutatást.

Bár egyes kutatások arra utalnak, hogy az etikai erőforrások pozitívan járulnak hozzá az elszámoltathatósághoz, a beszámolási minőséghez és az opportunista magatartás megelőzéséhez (Caballero et al., 2023; Rogosi, 2020), de a helyi kulturális értékek immateriális etikai tőkévé történő átalakulását és a közpénzügyi beszámolókra gyakorolt hatását vizsgáló empirikus kutatások továbbra is korlátozottak. Legtöbbjük a kultúrát kontextuális vagy normatív tényezőként kezeli anélkül, hogy megvizsgálná, hogyan értelmezik, internalizálják és valósítják meg a kulturális értékeket a mindennapi elszámoltathatósági gyakorlatokban (Avi, 2022; Kayisi & Aksoy, 2024). Ez a hiányosság különösen szembetűnő a közpénzügyi beszámolási kutatásokban, ahol a helyi bölcsesség, az etikai tőke és a beszámolási megbízhatóság közötti kapcsolatot még mindig nem tárják fel kellőképpen.

Tanulmányunk ezzel szemben a helyi kulturális értékeket nemcsak kontextuális jellemzőkként, hanem a formális irányítási mechanizmusokat kiegészítő immateriális etikai tőke potenciális forrásaiként is értelmezi. Azzal, hogy megvizsgáljuk, hogyan alakítják a kulturálisan beágyazott etikai erőforrások a beszámolási gyakorlatokat, és hogyan járulnak hozzá a csalás, a pazarlás és a visszaélések megelőzéséhez, tanulmányunk kiegészíti az elszámoltathatóságról, az etikáról és a közpénzügyi irányításról folyó meglévő vitákat.

A bugisok helyi bölcsessége mint immateriális etikai tőke

A bugis helyi bölcsesség egy olyan értékrendet képvisel, amely a bugis társadalmon belül alakítja az erkölcsi orientációt, a társadalmi felelősségvállalást és az etikus magatartást. A kulturális hagyományokba és a Lontara-kéziratokba ágyazva ezek az értékek nem csupán a kulturális identitás jelzőiként működnek, hanem olyan etikai erőforrásokként is, amelyek irányt mutatnak az egyéni és kollektív viselkedésnek (Amin et al., 2015; Rahman et al., 2022). A szellemi etikai tőke szemszögéből ezek olyan, a kultúrába ágyazott etikai erőforrásokat jelentenek, amelyek azt befolyásolják, hogy az egyének hogyan értelmezik a felelősséget, a feddhetetlenséget és az elszámoltathatóságot társadalmi és szervezeti környezetben (Kurniawan, 2025).

A bugis társadalom etikai alapjait a *„pangaderreng" és* a „siri'" fogalmak tükrözik. Ezek a fogalmak együttesen olyan normatív keretet alkotnak, amely hangsúlyozza a becsületet, az erkölcsi felelősséget és a helyes magatartást, miközben visszatart az opportunista viselkedéstől, és megerősíti a társadalmi elszámoltathatóságot (Das et al., 2022; Jamaluddin et al., 2022; Rusman et al., 2023).

A bugis helyi bölcsességbe ágyazott etikai értékek közül három különösen releváns a közpénzügyi beszámolási gyakorlatok szempontjából. *A „toddopuli temmalar"* az erkölcsi bátorságot és az igazság iránti elkötelezettséget tükrözi, támogatva a feddhetetlenséget, amikor az egyének szervezeti nyomással vagy manipulációs lehetőségekkel szembesülnek. *A „taro ada taro gau"* a szavak és a cselekedetek közötti etikai következetességet hangsúlyozza, ösztönözve az elszámoltathatósági kötelezettségvállalások és a tényleges gyakorlatok összhangját. *A „resopa temmangingi"* a szakmai gondosságot jelenti, amelyet a kitartás, a fegyelem és a felelősség jellemez a kijelölt feladatok végrehajtása során (Jannah et al., 2021; Prabowo et al., 2023). Ezeket az értékeket tanulmányunk az immateriális etikai tőke kulcsfontosságú dimenzióiként értelmezi, mivel olyan etikai erőforrásokat nyújtanak, amelyek iránymutatást adnak az ítélőképességhez, a felelősségvállaláshoz és a magatartáshoz szervezeti környezetben.

A közpénzügyi beszámolók kontextusában ezek az értékek azért relevánsak, mert olyan etikai erőforrásokat nyújtanak, amelyek segítenek a szereplőknek a formális szabályok és eljárások hatályán kívül eső elszámoltathatósági dilemmák kezelésében. Tanulmány a bugis helyi bölcsességet a formális irányítási mechanizmusokat kiegészítő immateriális etikai tőke forrásaként pozícionálja. Ebből a perspektívából a beszámolók megbízhatóságát az immateriális etikai tőke és a formális irányítási mechanizmusok közötti interakció eredményeként értelmezik, nem pedig kizárólag az eljárási előírások betartásának termékeként.

Gondolkodási keret

Abból a feltételezésből indulunk ki, hogy a jelentések megbízhatóságát nem lehet kielégítően magyarázni pusztán a számviteli standardok, az auditá-

lási rendszerek és a belső ellenőrzések betartásával. Míg a formális irányítási mechanizmusok eljárási útmutatást, ellenőrzési intézkedéseket és elszámoltathatósági struktúrákat biztosítanak, hatékonyságuk végső soron attól függ, hogy a közszolgálati tisztviselők a gyakorlatban hogyan értelmezik és hajtják végre az elszámoltathatósági kötelezettségeket (T. Ahrens et al., 2008; M. Power, 1997; Sinclair, 1995). Az intézményi elméletnek megfelelően a szervezeti gyakorlatokat nemcsak a formális intézmények alakítják, hanem a normákba, értékekbe és közös meggyőződésekbe ágyazott informális intézmények is (Parker & Northcott, 2016; Trevino et al., 2006). A jelentések megbízhatóságát ezért az irányítási struktúrák és az etikus cselekvés közötti kölcsönhatás eredményeként értelmezik.

Ezen kölcsönhatás magyarázatához tanulmányunk az „immateriális etikai tőkét" választja fő elemzési keretként. Az immateriális etikai tőke olyan kulturálisan beágyazott etikai erőforrásokra utal, amelyek azt befolyásolják, hogy a szereplők hogyan értelmezik az elszámoltathatósági kötelezettségeket, hogyan értékelik az etikai dilemmákat, és hogyan reagálnak a szervezeti nyomásra. Az etikai kultúrával vagy az etikai infrastruktúrával ellentétben – amelyek elsősorban a szervezeti feltételeket írják le (Kaptein, 2008; Trevino et al., 1998) – az immateriális etikai tőke az aktusok által magukévá tett és a mindennapi elszámoltathatósági gyakorlatokon keresztül mozgósított etikai erőforrásokat hangsúlyozza. A kulturálisan beágyazott etikai erőforrások tartalékaként támogatja az etikai cselekvőképességet azáltal, hogy azt alakítja, hogy hogyan gyakorolják a közszolgálati tisztviselők az ítélőképességüket és a felelősségüket olyan helyzetekben, ahol a formális kormányzási mechanizmusok csak korlátozott iránymutatást nyújtanak.

A bugis helyi bölcsesség kontextusában az immateriális etikai tőke három, egymással összefüggő dimenzión keresztül fejeződik ki: *a toddopuli temmalarán* (erkölcsi bátorság), *a taro ada taro gau* (etikai következetesség) és *a resopa temmangingi* (szakmai gondosság). Az erkölcsi bátorság támogatja a szervezeti nyomás ellenére történő őszinte jelentéstételt (Messner, 2009; Roberts, 2009). Az etikai következetesség erősíti az elszámoltathatósági kötelezettségvállalások és a jelentéstételi gyakorlatok közötti összhangot (Grossi et al., 2023; Haynes, 2023). A szakmai gondosság megerősíti a jelentéstételi tevékenységek pontosságát, teljességét és felelősségteljességét (T. Ahrens & Khalifa, 2015). Ezek a dimenziók együttesen olyan etikai erőforrásként működnek, amelyek alakítják az elszámoltathatósági magatartást és a jelentéstételi gyakorlatot.

A keretrendszer abból indul ki, hogy az immateriális etikai tőke hatása inkább függő, mint determinisztikus. Az etikai erőforrások nem eredményeznek automatikusan etikus magatartást. Alkalmazásuk inkább olyan intézményi feltételektől függ, mint a vezetési gyakorlatok, a szervezeti támogatás, a jelentéstételi rendszerek, a hatalmi viszonyok és a politikai nyomás. A jelentéstétel megbízhatósága az immateriális etikai tőke, az etikai cselekvőképesség és a formális irányítási mechanizmusok közötti interakció révén alakul ki, nem pedig kizárólag az eljárási szabályok betartása révén.

A jelentéstétel megbízhatóságát olyan etikai irányítási eredményként fogalmazzuk meg, amely a formális irányítási mechanizmusok és az immateriális etikai tőke közötti kölcsönhatásból fakad. A formális irányítási mechanizmusok meghatározzák az elszámoltathatósági struktúrákat és az eljárási elvárásokat, míg az immateriális etikai tőke biztosítja azokat az etikai erőforrásokat, amelyek irányt mutatnak az ítélőképességnek és a magatartásnak, amikor a szereplők egymással versengő követelményekkel, etikai dilemmákkal és szervezeti nyomással szembesülnek. Ezek a mechanizmusok együttesen hozzájárulnak a jelentéstétel megbízhatóságának erősítéséhez, valamint a csalás, a pazarlás és a visszaélésekkel szembeni sebezhetőség csökkentéséhez.

Módszerek

Megközelítés és episztemológiai álláspont

Tanulmányunk kvalitatív megközelítést alkalmaz az interpretatív fenomenológiai elemzés segítségével, amely különösen alkalmas annak feltárására, hogy az egyének hogyan értelmezik a jelentős élményeket, és hogyan építenek fel jelentést a reflexió és az értelmezés révén (Pietkiewicz & Smith, 2014; Smith et al., 2021; Smith & Nizza, 2022). Ez a megközelítés összhangban áll a tanulmány céljával, amely annak megértését tűzi ki célul, hogy a közszféra szereplői hogyan értelmezik, internalizálják és valósítják meg a kulturálisan beágyazott etikai értékeket a közpénzügyi beszámolási gyakorlatokban.

Tanulmányunk az interpretatív paradigmán alapul, amely a társadalmi valóságot a szereplők jelentései és tapasztalatai által társadalmilag konstruáltnak tekinti (Creswell & Poth, 2016). Az interpretatív számviteli kutatásokkal összhangban a közpénzügyi beszámolást nemcsak technikai folyamatként értelmezik, hanem olyan társadalmilag beágyazott gyakorlatként, amelyet értékek, szervezeti kontextusok és etikai ítéletek alakítanak (Parker, 2012; Parker & Northcott, 2016). Arra törekszünk, hogy kontextusban megalapozott és analitikusan átvihető betekintést nyújtsunk abba, hogy a kulturálisan beágyazott etikai értékek hogyan működnek immateriális etikai tőkeként az elszámoltathatósági és beszámolási gyakorlatok alakításában.

Elemzési egység és interjúalanyok

Tanulmányunk elemzési egysége azokat a közszférai szereplőket foglalja magában, akik közvetlenül részt vesznek a helyi önkormányzatok pénzügyi irányításában és beszámolási tevékenységeiben. Az interpretatív fenomenológiai megközelítéssel összhangban a hangsúly a szereplők élettapasztalatain, etikai érvelésén és jelentésalkotási folyamataikon van, nem pedig a szervezete-

ken, mint absztrakt entitásokon (Smith & Nizza, 2022). A köztisztviselőket ezért olyan morális cselekvőknek tekintjük, akik a beszámolási feladataik ellátása során folyamatosan értelmezik, tárgyalják és reagálnak az elszámoltathatósági követelményekre és a szervezeti nyomásra.

Az interjúalanyokat célzott mintavétellel választottuk ki, mivel közvetlen tapasztalattal és gyakorlati részvétellel rendelkeztek a vizsgált jelenséggel kapcsolatban. A célzott mintavétel akkor megfelelő a kvalitatív kutatásban, ha a cél olyan, információkban gazdag esetek megszerzése, amelyek mély betekintést nyújtanak a vizsgált jelenségbe (Creswell & Poth, 2016; Patton,2002). Az interjúalanyokhoz való hozzáférést hivatalos intézményi engedély és a helyi önkormányzati környezetben működő szakmai hálózatok révén biztosítottuk. A részvétel önkéntes alapon történt, és mindenki a beleegyezést adta az interjúk elkészítésébe.

A tanulmányt öt hónapos időszak alatt, 2025 szeptemberétől 2026 áprilisáig végeztük, és huszonhét interjúalany vett részt benne, akik között fő és kiegészítő interjúalanyok is voltak. Huszonegy fő interjúalany közvetlenül részt vett a helyi önkormányzatok pénzügyi irányítási és beszámolási tevékenységeiben. Ezek közül hat pénzügyi vezető (FMO1–FMO6) regionális munkacsoportokban töltött be vezetői pozíciót, hat kincstári tisztviselő (TRO1–TRO6) a költségvetés végrehajtásáért, a készpénzgazdálkodásért és a pénzügyi adminisztrációért felelt, valamint kilenc számviteli munkatárs (ARS1–ARS9) vett részt közvetlenül a helyi önkormányzati pénzügyi jelentések elkészítésében, egyeztetésében és bemutatásában.

A kontextus jobb megértése és a nézőpontok háromszögelésének elősegítése érdekében hat kiegészítő interjúalanyt is bevontunk a kutatásba. Közéjük tartozott két kormányzati megfigyelő (GOV1–GOV2), akik a közszféra irányításában és elszámoltathatóságában jártasak, két közösségi vezető (COM1–COM2), akik ismerik a helyi bürokratikus gyakorlatokat és a társadalmi dinamikákat, valamint két bugis kulturális szakember (BCP1–BCP2), akik széles körű ismeretekkel rendelkeznek a bugis értékekről, hagyományokról és kulturális filozófiáról. A kiegészítő interjúalanyok bevonása lehetővé tette a kulturális értékek, a szervezeti gyakorlatok és az elszámoltathatósági folyamatok közötti kölcsönhatás szélesebb körű értelmezését.

Az interjúalanyok adatainak bizalmas kezelése és az elemzés átláthatóságának biztosítása érdekében minden interjúalanyhoz azonosító kódot rendeltünk. Ezeket a kódokat az eredmények és a megbeszélés szakaszokban egyaránt használjuk az interjúrészletek és az értelmezések bemutatásakor.

Az interjúalanyok számát és összetételét nem statisztikai reprezentativitás alapján határoztuk meg, hanem az értelmező kvalitatív kutatásokban általánosan alkalmazott információgazdagság, tapasztalati relevancia és fogalmi elégségesség elvei alapján (Patton, 2015; Creswell & Poth, 2018). Az adatgyűjtés addig folytatódott, amíg a további interjúk már csak korlátozott mértékben eredményeztek új fogalmi betekintést, és nem jelentek meg lényegesen új tematikus mintázatok, ami az értelmező elemzéshez szükséges megfelelő mélységet jelezte.

Összesen huszonhét mélyreható, félig strukturált interjút készítettünk. Az egyes interjúk 60 és 120 perc között tartottak, átlagos időtartamuk körülbelül

90 perc volt. Az interjúkból több mint negyven órányi rögzített beszélgetés született, amely gazdag empirikus anyagot nyújtott annak feltárásához, hogy *a „toddopuli temmalar”*, *„taro ada taro gau” és „resopa temmangingi”* bugis értékeket hogyan értelmezik, hogyan internalizálják és hogyan valósítják meg a közpénzügyi beszámolási gyakorlatban.

Adatgyűjtés

Az adatgyűjtés mélyreható, félig strukturált interjúk segítségével történt, amelyek lehetővé tették az interjúalanyok számára, hogy reflektáljanak tapasztalataikra, etikai dilemmáikra és elszámoltathatósági gyakorlataikra, miközben a kutatónak lehetőséget biztosítottak a tanulmány célkitűzéseihez kapcsolódó kérdések feltárására (Creswell & Poth, 2016; Parker, 2012; Parker & Northcott, 2016). Az interjúkat 2025 szeptemberétől 2026 áprilisáig indonéz nyelven folytatták le; azok körülbelül 60–120 percig tartottak, és az interjúalanyok beleegyezésével hangfelvételre kerültek, majd szó szerint leírták azokat. Az interjúprotokoll az interjúalanyok pénzügyi beszámolási gyakorlatokkal kapcsolatos tapasztalataira, az etikai nyomásra, valamint arra összpontosított, hogy a *bugis „toddopuli temmalar”, „taro ada taro gau” és „resopa temmangingi” értékeket* hogyan értelmezték és valósították meg az elszámoltathatósági követelményekre, valamint a csalás, pazarlás és visszaélés kockázataira adott válaszok során.

Az interjúk párbeszédes és rugalmas módon zajlottak, lehetővé téve az interjúalanyok számára, hogy részletesen kifejtsék az általuk fontosnak tartott kérdéseket, miközben teret adtak váratlan, de fogalmilag releváns témák felmerülésének is. Ez a rugalmasság összhangban áll az interpretatív kutatással, amely az interjúalanyok szubjektív jelentéseinek megértésére törekszik, ahelyett, hogy előre meghatározott kategóriákat kényszerítene rájuk (Parker, 2012).

A kontextuális megértés erősítése és az értelmezés gazdagítása érdekében az interjúadatokat dokumentumelemzéssel egészítettük ki. A vizsgált dokumentumok között szerepeltek külső könyvvizsgálati jelentések, önkormányzati pénzügyi beszámolási irányelvek, belső szabályzatok, valamint a közpénzügyi beszámolási gyakorlatokhoz kapcsolódó egyéb dokumentumok. A dokumentumokból származó bizonyítékokat a kontextuális megértés elősegítésére, az értelmező elemzés alátámasztására, valamint az interjúalanyok beszámolói és a beszámolási gyakorlatok formális intézményi környezete közötti összhang vizsgálatára használtuk fel.

Adatelemzés és megbízhatóság

Az adatelemzést iteratív módon végeztük, egy olyan fenomenológiai tematikus megközelítés alkalmazásával, amely ötvözte az interpretatív fenomenológiai elemzés (Pietkiewicz & Smith, 2014; Smith & Nizza, 2022) elveit az által

javasolt tematikus elemzési eljárásokkal. A folyamat az interjú-átiratok ismételt elolvasásával kezdődött, hogy elmélyülhessünk az adatokban, majd induktív kódolás következett az etikai értékekhez, az elszámoltathatósági gyakorlatokhoz, a szervezeti nyomáshoz és a pénzügyi beszámolók megbízhatóságához kapcsolódó jelentések azonosítása érdekében. Azonosítottuk az interjúalanyok tapasztalataiban megjelenő mintákat, eltéréseket és feszültségeket. Az interpretatív számviteli kutatásokkal összhangban az értelmezésbeli eltéréseket nem következetlenségnek, hanem az elszámoltathatósági gyakorlat komplexitásának tükröződéseinek tekintettük, míg a kutató szerepét az interpretatív folyamat szerves részének ismertük el (Parker, 2012). A kódolásra és a szisztematikus adatkezelés támogatására az NVivo szoftvert használtuk.

A megbízhatóság fokozása érdekében a kutatási folyamat során számos stratégiát alkalmaztunk. A hitelességet az interjúalanyokkal való hosszan tartó kapcsolattartás, az iteratív kérdezés, valamint az interjúkban elhangzottak és a dokumentumokban szereplő bizonyítékok összehasonlítása révén erősítettük meg. A megbízhatóságot az adatgyűjtési és elemzési eljárások szisztematikus dokumentálásával támogattuk, míg a megerősíthetőséget a reflexív értelmezés és a felmerülő témák folyamatos felülvizsgálata révén javítottuk. A különböző kategóriákba tartozó interjúalanyok bevonása továbbá lehetővé tette a perspektívák háromszögelését, és hozzájárult a jelenség mélyebb megértéséhez. A hitelességet, a megbízhatóságot és a megerősíthetőséget Lincoln és Guba (1985), valamint Creswell és Poth (2018) nyomán a módszertani szigor biztosításának kulcsfontosságú kritériumainak tekintettük.

Eredmények

A közpénzügyi beszámolókban megjelenő immateriális etikai tőke

Az eredmények arra utalnak, hogy az interjúalanyok a bugis helyi bölcsességet nem csupán a kulturális identitás jelzőjeként vagy a múltból származó szimbolikus örökségként értelmezik. Inkább *a „toddopuli temmalar", a „taro ada taro gau" és a „resopa temmangingi"* értékeket olyan etikai erőforrásokként értelmezik, amelyek alakítják, hogy a közszolgálati tisztviselők hogyan értelmezik a felelősséget, hogyan értékelik a beszámolási döntéseket, és hogyan reagálnak az elszámoltathatósági kihívásokra a mindennapi munkájuk során. Ezek az értékek etikai hivatkozási pontokként működnek, amelyek irányt mutatnak a viselkedéshez, és azt befolyásolják, hogy a szereplők hogyan boldogulnak a közpénzügyi beszámolókészítés összetett követelményeivel. Az interjúalanyok következetesen olyan etikai normákként írták le ezeket az értékeket, amelyeknek tükröződniük kell a beszámolási gyakorlatban, nem pedig csupán kulturális ideálként kell elismerni őket. Egy pénzügyi vezető kiemelte az etikai elkötelezettség és a beszámolási gyakorlat közötti elválaszthatatlan kapcsolatot:

„A jelentésünk az „ada", a megvalósítás pedig a „gau". Ha eltérés van, akkor az azt jelenti, hogy kudarcot vallottunk." (FMO3)

Hasonlóképpen egy számviteli munkatárs kifejtette, hogy a pénzügyi beszámolás terén az etikai felelősség nem választható el attól a kötelezettségtől, hogy a vállalásokat a cselekedetekkel összhangba hozzuk: *„A bugisok mindig azt mondják, hogy ha beszélsz, cselekedned is kell. Ez a pénzügyi jelentésekre is vonatkozik." (ARS5)*

Ezek a beszámolók arra utalnak, hogy a bugis értékek a közszolgálati tisztviselők kulturális tapasztalataiba, szakmai identitásába és etikai orientációjába ágyazott immateriális etikai tőke formáiként működnek. Ez az etikai tőke nem formális szabályok vagy szervezeti eljárások révén érvényesül, hanem arra hatással van, hogy a szereplők a mindennapi gyakorlatban hogyan értelmezik az elszámoltathatósági kötelezettségeket, hogyan értékelik az etikai dilemmákat, és hogyan hoznak döntéseket a jelentéstétel kapcsán. Az interjúalanyok gyakran társították ezeket az értékeket az őszinteség, a pontosság, a következetesség és a felelősségtudat fenntartásával a pénzügyi információk előkészítése és bemutatása során.

A megállapítások azonban azt is feltárják, hogy ezen értékek megvalósulása nem automatikus és nem egységes. Hatásuk egyrészt attól függ, hogy az egyes szereplők hogyan értelmezik azokat, másrészt a szervezeti környezettől, amelyben a jelentéstételi tevékenységek zajlanak. A bürokratikus struktúrák, a hatalmi viszonyok, a politikai érdekek és a munkahelyi elvárások határozzák meg, hogy az etikai értékek milyen mértékben alakíthatók át konkrét cselekvéssé. Ahogy egy kincstári tisztviselő megjegyezte: *„Ha túlságosan ragaszkodunk a toddopulihoz, hűtlennek tűnhetünk. Ezért néha a bugis értékek csupán szlogenek, és a gyakorlatban egyszerűen a helyzethez igazodunk."* (TRO2)

Ez a kijelentés jól illusztrálja, hogy az immateriális etikai tőke nem olyan determinisztikus erőként működik, amely automatikusan etikus viselkedést eredményez. Ehelyett kontextusfüggő erkölcsi erőforrásként funkcionál, amelyet a közszféra irányításának valós körülményei között folyamatosan értelmeznek, megtárgyalnak és megvalósítanak.

Összességében a megállapítások azt mutatják, hogy az immateriális etikai tőke a közpénzügyi beszámolókészítés fontos, de gyakran figyelmen kívül hagyott dimenzióját képezi. A tanulmányunkban vizsgált három bugis érték olyan erkölcsi erőforrásokat nyújt, amelyek támogatják az elszámoltathatósági gyakorlatokat, bár hatékonyságuk a közszolgálati tisztviselők működésének tágabb intézményi feltételeitől függ.

A következő fejezetekben részletesen bemutatjuk, hogy az immateriális etikai tőke hogyan járul hozzá a beszámolók megbízhatóságához, hogyan tárgyalják meg a gyakorlatban annak érvényesítését, és hogyan alakítják az intézményi feltételek működését mint informális etikai ellenőrzési mechanizmust.

Az etikai tőke mint a beszámolási megbízhatóság mozgatórugója

Az eredmények arra utalnak, hogy az immateriális etikai tőke három, egymással összefüggő dimenzión keresztül járul hozzá a beszámolási megbízhatósághoz: az erkölcsi bátorság, az etikai következetesség és a szakmai gondosság. Az interjúalanyok következetesen ezeket a dimenziókat olyan etikai erőforrásokként írták le, amelyek befolyásolják a beszámolási magatartást, és támogatják a pontos, őszinte és elszámoltatható pénzügyi információk előállítását.

Az interjúk kiemelt témája volt az erkölcsi bátorság fontossága, amely a *bugis „toddopuli temmalar"* értékben tükröződik. Az interjúalanyok ezt az értéket az igazsághoz való kitartással társították, különösen akkor, amikor a jelentéstételi tevékenységek olyan nyomással járnak, amely veszélyeztetheti az integritást. A megbízható jelentéstételt gyakran úgy írták le, hogy ahhoz nemcsak szakmai kompetenciára van szükség, hanem arra a bátorságra is, hogy ellenálljunk a manipulációnak és megőrizzük a tények pontosságát. Egy kincstári tisztviselő így magyarázta: *„A toddopuli temmalarát az igazsághoz való kitartás jelenti, de ha a feletteseinktől olyan utasítások érkeznek, amelyeket a politikai érdekekhez kell igazítani, akkor nehéz számunkra igazán kitartónak maradni." (TRO4)*

Hasonlóképpen egy pénzügyi irányítási tisztviselő kijelentette: *„Toddopuli, határozottnak kell lennünk. Ha nyomás nehezedik ránk a jelentés megváltoztatása érdekében, bátorságunknak kell lennie ahhoz, hogy ezt visszautasítsuk." (FMO2)*

Egy másik interjúalany kiemelte az erkölcsi bátorság és a jelentések integritása közötti kapcsolatot: *„Számomra a toddopuli a kitartást jelenti, azt, hogy még nyomás alatt sem ingadozunk. Ez elengedhetetlen a jelentés integritásának megőrzéséhez." (ARS4)*

Ezek a beszámolók arra utalnak, hogy az erkölcsi bátorság támogatja a jelentések megbízhatóságát azáltal, hogy ösztönzi a manipulációval szembeni ellenállást és megerősíti az igazságos jelentéstétel iránti elkötelezettséget.

Egy másik visszatérő téma az etikai következetesség volt, amelyet a *„taro ada taro gau"* érték képvisel. Az interjúalanyok hangsúlyozták annak fontosságát, hogy az elszámoltathatósági kötelezettségvállalások tükröződjenek a tényleges jelentéstételi gyakorlatban. A megbízhatóságot ezért nem csupán az eljárások betartásaként értelmezték, hanem a jelentett és a szervezeten belül ténylegesen bekövetkező események közötti összhangként. Egy pénzügyi vezető így magyarázta: *„A jelentésünk az „ada", a megvalósítás pedig a „gau". Ha eltérés van, az azt jelenti, hogy kudarcot vallottunk." (FMO3)*

Hasonlóképpen egy számviteli munkatárs is megjegyezte: *„Ha azt mondod, hogy pontos, akkor az adatoknak pontosnak kell lenniük." (ARS5)*

Egy másik interjúalany hangsúlyozta: *„Ha megígérjük, hogy a szabályoknak megfelelően elkészítjük a jelentést, akkor be is kell tartanunk az ígéretünket. Nem szabad, hogy csak üres szavak maradjanak." (TRO1)*

Ezek a beszámolók arra utalnak, hogy az etikai következetesség erősíti a jelentések megbízhatóságát azáltal, hogy csökkenti a felelősségre vonhatósági kötelezettségvállalások és a tényleges jelentéstételi gyakorlat közötti szakadékot.

Az interjúalanyok kiemelték a szakmai gondosság fontosságát is, amely a *resopa temmangingi* értékben tükröződik. Ezt az értéket a jelentéstételi feladatok végrehajtásában megnyilvánuló kitartással, fegyelemmel és felelősségtudattal hozták összefüggésbe. A megbízható jelentéstételt gyakran társították a gondos ellenőrzéssel, az egyeztetéssel és a pénzügyi információk teljességének és pontosságának biztosítására irányuló folyamatos erőfeszítésekkel. Egy számviteli munkatárs így magyarázta: *„A stressz nagyon is valós. Gyakran túlórázunk, keményen dolgozunk, hogy elkészüljön a jelentés." (ARS6)*

Egy másik interjúalany így fogalmazott: *„A reso temmangingi kemény munka. A számításoknak pontosnak kell lenniük, és kitartást igényel." (ARS2)*

Hasonlóképpen egy pénzügyi vezető is megjegyezte: *„A munkatársaim gyakran késő estig dolgoznak, különösen, amikor közelednek a határidők. Ez a reso temmangingi igazi megnyilvánulása." (FMO5)*

Ezek az eredmények arra utalnak, hogy a szakmai gondosság hozzájárul a jelentések megbízhatóságához azáltal, hogy támogatja a pénzügyi jelentéstételi folyamatok pontosságát, időszerűségét és teljességét.

Összességében az eredmények azt mutatják, hogy a jelentések megbízhatóságát az erkölcsi bátorság, az etikai következetesség és a szakmai gondosság együttes hatása támogatja. Ezek a dimenziók egymással összekapcsolódó etikai erőforrásként működnek, amelyek ösztönzik a valós jelentéstételt, erősítik az elszámoltathatósági kötelezettségvállalásokat és elősegítik a fegyelmezett jelentéstételi gyakorlatot. Az interjúalanyok azonban azt is jelezték, hogy ezeknek az etikai erőforrásoknak a hatása attól a szervezeti környezettől függ, amelyben érvényesülnek – ezt a témát a következő szakaszban vizsgáljuk.

Az etikai tőke tárgyaláson alapuló jellege

Bár az interjúalanyok következetesen a Bugis-értékeket fontos etikai erőforrásként írták le, az eredmények azt mutatják, hogy az immateriális etikai tőke nem közvetlen vagy automatikus módon alakul át beszámolási gyakorlatokká. Ehelyett megvalósítását a személyes etikai elkötelezettségek és a közszektorbeli szervezetek strukturális realitásai közötti folyamatos tárgyalás jellemzi. Az interjúalanyok gyakran írtak le olyan helyzeteket, amelyekben az etikai értékeket szervezeti nyomás, hierarchikus hatalom és politikai érdekek kihívták, korlátozták vagy részben veszélyeztették.

Ennek a kompromisszumnak a legerőteljesebb bizonyítéka az erkölcsi bátorság kapcsán merült fel. Noha az interjúalanyok *a „toddopuli temmalarát"* az igazság védelmének és a manipuláció elutasításának erkölcsi kötelességének tekintették, sokan elismerték, hogy e elv szerint való cselekvés szakmai kockázatokkal járhat. Bizonyos helyzetekben az etikai elvek betartását inkább a szervezet iránti lojalitás megkérdőjelezésének tekintették, mintsem az elszámoltathatóság előmozdításának. Egy pénzügyminisztériumi tisztviselő így magyarázta: *„Ha túlságosan ragaszkodunk a toddopulihoz, akkor hűtlennek tűn-*

hetünk. Ezért néha a bugis értékek csupán szlogenek, és a gyakorlatban egyszerűen a helyzethez igazodunk." (TRO2)

Hasonlóképpen egy másik interjúalany is beszélt a személyes etikai meggyőződések és a szervezeti elvárások közötti feszültségről: *„A toddopuli temmalarát az igazsághoz való hűség jelenti, de ha a feletteseinktől olyan parancsok érkeznek, amelyeket a politikai érdekekhez kell igazítani, akkor nehéz számunkra igazán kitartani. Voltak olyan tevékenységek, amelyek megsértették a szabályokat, de azokat mégis be kellett jelenteni. A szívem nem engedi, de a megtagadás végzetes lehet." (TRO4)*

Ezek a beszámolók arra utalnak, hogy az etikai értékek nem működnek a szervezeti struktúráktól függetlenül. Ahelyett, hogy a viselkedés rögzített meghatározó tényezőiként működnének, azokat folyamatosan értelmezik és alkalmazkodnak hozzájuk olyan kontextusokban, amelyeket egyenlőtlen hatalmi viszonyok és egymással versengő intézményi elvárások jellemeznek.

Hasonló mintázat rajzolódott ki az etikai következetesség kapcsán is. Az interjúalanyok általában úgy tekintettek *a „taro ada taro gau"*-ra, mint egy olyan elvre, amely megköveteli a kötelezettségvállalások és a cselekedetek összhangját. Több interjúalany azonban megjegyezte, hogy az elszámoltathatóságról szóló diskurzus és az átláthatóságról szóló retorika nem mindig járt együtt a megfelelő gyakorlatokkal. Ennek eredményeként az etikai következetességet gyakran inkább egy elérendő ideálként, mintsem egy teljes mértékben megvalósult szervezeti normaként élték meg. Egy kormányzati megfigyelő így kommentálta: *„Sokan ügyesen beszélnek az átláthatóságról, de a gyakorlatban továbbra is előfordulnak manipulációk. Ez azt jelenti, hogy a taro ada taro gau nem működik." (GOV1)*

Ez a kijelentés rávilágít a formális elszámoltathatósági narratívák és a mindennapi szervezeti valóság között fennálló, visszatérő feszültségre. Bár az átláthatóságot és a feddhetetlenséget széles körben támogatják, gyakorlati megvalósításuk továbbra is kiszolgáltatott az egymással versengő érdekeknek és az intézményi nyomásnak.

Az etikai tőke tárgyalásos jellege *a „resopa temmangingi"* kapcsán is nyilvánvaló volt. Az interjúalanyok következetesen a kemény munkához, a kitartáshoz és a felelősséghez társították ezt az értéket. Mindazonáltal hangsúlyozták, hogy az egyéni elkötelezettség önmagában nem képes leküzdeni a strukturális korlátokat. A kemény munkát szükségesnek, de elégtelennek tartották, ha a szervezeti rendszerek nem nyújtottak megfelelő támogatást. Egy számviteli munkatárs így magyarázta: *„A reso fontos, de ha nincs egyértelmű rendszer, a reso nem elég." (ARS3)*

Ez a megfigyelés arra utal, hogy az etikai elkötelezettség meggyengülhet, ha a szervezeti intézkedések nem támogatják a felelősségteljes gyakorlatot. Ilyen körülmények között az etikai értékek ösztönözhetik az egyéni erőfeszítéseket, de nem tudják teljes mértékben kompenzálni az intézményi hiányosságokat.

Összességében ezek az eredmények azt mutatják, hogy az immateriális etikai tőkét leginkább tárgyalásos, nem pedig determinisztikus erőforrásként érdemes értelmezni. Az etikai értékek erkölcsi iránymutatást nyújtanak és befolyásolják az elszámoltathatósági magatartást, de gyakorlati hatásuk attól

függ, hogy a szereplők hogyan kezelik a szervezeti környezetben felmerülő, egymással versengő igényeket. Következésképpen a jelentések megbízhatósága nem egyszerűen az etikai értékek jelenlétéből fakad, hanem az etikai elkötelezettségek és azok az intézményi realitások közötti folyamatos interakcióból, amelyek keretein belül a köztisztviselők működnek.

Az etikai tőkét alakító intézményi feltételek

Az eredmények arra utalnak, hogy az immateriális etikai tőke hatékonyságát erősen befolyásolják azok az intézményi feltételek, amelyek között a közszolgák jelentéstételi kötelezettségeiket teljesítik. Noha az interjúalanyok következetesen az etikai értékeket tekintették a viselkedés fontos iránymutatóinak, azt is hangsúlyozták, hogy e értékek megvalósulása olyan támogató szervezeti környezettől, megfelelő rendszerektől és olyan vezetési gyakorlatoktól függ, amelyek lehetővé teszik az etikus magatartást. Következésképpen az etikai tőke nem elszigetelten működik, hanem folyamatosan kölcsönhatásba lép olyan intézményi keretekkel, amelyek vagy erősíthetik, vagy korlátozhatják a jelentéstételi gyakorlatokra gyakorolt hatását.

Az interjúalanyok gyakran kiemelték a szervezeti támogatás fontosságát az erkölcsi bátorság megvalósításának elősegítésében. Bár *a „toddopuli temmalar”* arra ösztönzi a tisztviselőket, hogy ragaszkodjanak az igazsághoz és álljanak ellen a manipulációnak, gyakorlati megvalósítása gyakran attól függ, hogy a szervezeti környezet elegendő védelmet nyújt-e azoknak, akik szembeszállnak a nem megfelelő gyakorlatokkal. Erősen hierarchikus környezetben az etikai ellenállás szakmai kockázatoknak és társadalmi elszigetelődésnek teheti ki az egyéneket. Az egyik interjúalany így magyarázta: *„Ha túlságosan ragaszkodunk a toddopulihoz, hűtlennek tekinthetnek minket.” (TRO2)*

Hasonlóképpen egy másik interjúalany elmondta, hogy a szervezeti hatalmi struktúrák hogyan korlátozhatják az etikai meggyőződések kifejezését: *„Voltak olyan tevékenységek, amelyek megsértették a szabályokat, de ezeket mégis be kellett jelenteni. A szívem nem engedi, de a megtagadás végzetes lehet.” (TRO4)*

Ezek a beszámolók arra utalnak, hogy az erkölcsi bátorság megnyilvánulását nem csupán a személyes meggyőződés alakítja, hanem az is, hogy milyen mértékű intézményi támogatás áll rendelkezésre azok számára, akik az etikai normák betartására törekszenek.

Az eredmények azt is jelzik, hogy a szervezeti rendszerek és eljárások döntő szerepet játszanak az etikai tőke hatékonyságának meghatározásában. Az interjúalanyok többször is hangsúlyozták, hogy az etikai elkötelezettség önmagában nem garantálja a megbízható bejelentést, ha a bejelentési rendszerek nem egyértelműek, széttagoltak vagy nem kapnak megfelelő támogatást. Az etikai értékek motiválhatják a felelősségteljes magatartást, de további szervezeti mechanizmusokra van szükség ahhoz, hogy ezeket az elkötelezettségeket következetes bejelentési gyakorlatokká alakítsák át. Egy számviteli munkatárs

megjegyezte: *„Az elkötelezettség fontos, de ha nincs egyértelmű rendszer, akkor az elkötelezettség nem elég." (ARS3)*

Ez a kijelentés rávilágít az etikai erőforrások és a formális szervezeti intézkedések közötti kiegészítő jellegű kapcsolatra. Míg az etikai elkötelezettség ösztönzi a gondosságot és a felelősségvállalást, a megbízható jelentéstételhez olyan rendszerekre, eljárásokra és erőforrásokra van szükség, amelyek lehetővé teszik az ilyen elkötelezettségek hatékony megvalósítását.

Az interjúalanyok kiemelték a vezetés szerepét is az etikai értékek érvényesülését biztosító szervezeti légkör kialakításában. A támogató vezetők olyan környezetet teremtettek, amely ösztönzi a nyitottságot, az elszámoltathatóságot és az etikus döntéshozatalt, míg a politikai érdekek által vezérelt vezetési gyakorlatokat úgy tekintették, hogy azok növelik a nyomást a jelentéstétel integritásának feláldozására. Következésképpen a vezetés fontos közvetítő tényezőként jelent meg, amely befolyásolja, hogy az immateriális etikai tőke átalakulhat-e etikus jelentéstételi magatartássá.

Összességében ezek az eredmények arra utalnak, hogy az immateriális etikai tőke jellege sem teljesen egyéni, sem teljesen kulturális. Hatékonysága az etikai értékek és az intézményi feltételek – ideértve a szervezeti támogatást, a vezetési gyakorlatokat, a jelentési rendszereket és a hatalmi viszonyokat – közötti kölcsönhatástól függ. Az etikai tőke ezért akkor működik a leghatékonyabban, ha olyan intézményi környezetbe ágyazódik, amely megerősíti, és nem aláássa az etikus magatartást. Ezzel szemben, amikor a szervezeti struktúrák gátolják az átláthatóságot, előtérbe helyezik a politikai érdekeket, vagy nem nyújtanak megfelelő eljárási támogatást, az etikai tőke hatása jelentősen korlátozottá válik.

Ezek az eredmények arra utalnak, hogy a jelentéstétel megbízhatóságát nem kizárólag az etikai értékek vagy a formális ellenőrzések önálló jelenléte határozza meg, hanem az erkölcsi cselekvőképesség és az intézményi feltételek közötti kölcsönhatás. Az etikai tőke és a jelentéstétel megbízhatósága közötti kapcsolat tehát feltételes, kontextusfüggő, és szélesebb körű irányítási keretekbe ágyazódik.

Az immateriális etikai tőke mint informális irányítási mechanizmus

Az eredmények azt mutatják, hogy a tanulmányban azonosított immateriális etikai tőke három dimenziója – az erkölcsi bátorság, az etikai következetesség és a szakmai gondosság – nem függetlenül működik. Inkább kölcsönhatásba lépnek egymással és egymást erősítik a beszámolási magatartás alakításában, valamint abban, hogy hogyan reagálnak a közszolgálati tisztviselők az elszámoltathatósági kihívásokra. Összességében ezek az etikai erőforrások egy informális etikai ellenőrzési mechanizmusként működnek, amely kiegészíti a közpénzügyi beszámolás formális irányítási rendszerét.

Az interjúalanyok következetesen úgy írták le a *„toddopuli temmalarák"* értékét, hogy azok ösztönzik a manipulációval szembeni ellenállást és elősegítik az igazság

iránti elkötelezettséget, különösen olyan nyomásgyakorlás esetén, amely veszélyeztetheti a jelentéstétel integritását. Ugyanakkor *a „taro ada taro gau"*-t úgy értelmezték, hogy megerősíti az elszámoltathatósági kötelezettségvállalások és a tényleges jelentéstételi gyakorlatok közötti következetességet, ezáltal korlátozva a hamis ábrázolás és a hatalommal való visszaélés lehetőségeit. Eközben *a „resopa temmangingi"* ösztönözte a szorgalmat, a kitartást és a részletek iránti gondos figyelmet, támogatva a pontos és időszerű jelentéstételi folyamatokat. Egy pénzügyi vezető így magyarázta: *„Számomra a toddopuli a kitartást jelenti, azt, hogy nyomás alatt sem ingadozom. Ez elengedhetetlen a jelentés integritásának megőrzéséhez." (FMO2)*

Hasonlóképpen egy számviteli munkatárs is hangsúlyozta: *„Ha azt mondod, hogy pontos, akkor az adatoknak pontosnak kell lenniük." (ARS5)*

Egy másik interjúalany kiemelte a szorgalom fontosságát a jelentéstételi tevékenységek során: *„Éjszakákba nyúlóan, akár hétvégén is dolgoztunk, hogy biztosak legyünk abban, hogy ez a jelentés pontos." (ARS7)*

Összességében ezek a beszámolók arra utalnak, hogy az immateriális etikai tőke olyan etikai határokat szab, amelyek befolyásolják, hogyan értékelik a köztisztviselők a jelentéstételi döntéseket, és hogyan reagálnak a potenciális csalással, pazarlással és visszaélésekkel járó helyzetekre. Ahelyett, hogy kizárólag külső ellenőrzésre vagy formális szankciókra támaszkodnának, ezek az etikai erőforrások belsőleg hatnak azáltal, hogy alakítják a szereplők ítélőképességét, motivációit és felelősségérzetét.

Az eredmények továbbá arra utalnak, hogy minden dimenzió másképp járul hozzá a jelentések megbízhatóságának erősítéséhez. Az erkölcsi bátorság a csalás elleni védelemként működik, arra ösztönözve a tisztviselőket, hogy utasítsák el a manipulációt, és tartsák fenn a tényeken alapuló jelentéstételt. Az etikai következetesség korlátozza a visszaéléseket azáltal, hogy elősegíti a kötelezettségvállalások és a cselekvések összhangját. A szakmai gondosság segít csökkenteni a pazarlást azáltal, hogy ösztönzi a gondos ellenőrzést, a fegyelmezett munkamódszereket és a pénzügyi információk pontosságát és teljességét biztosító folyamatos erőfeszítéseket. Ebben az értelemben az immateriális etikai tőke nem csupán a jelentések minőségének technikai vonatkozásait érinti, hanem az elszámoltathatósági gyakorlatok etikai alapjait is.

A megállapítások azonban azt is mutatják, hogy ennek az informális etikai ellenőrzési mechanizmusnak a hatékonysága nem abszolút. Hatása attól az intézményi kontextustól függ, amelyben a köztisztviselők működnek. A politikai nyomás, a hierarchikus hatalmi struktúrák, a szervezeti kultúrák és a támogató rendszerek rendelkezésre állása egyaránt befolyásolja, hogy az etikai értékek milyen mértékben valósulhatnak meg a gyakorlatban. Következésképpen az immateriális etikai tőkét nem szabad a formális ellenőrzési mechanizmusok helyettesítőjeként értelmezni. Inkább kiegészítő irányítási erőforrásként működik, amely a beszámolókészítő szereplők etikai hajlamainak erősítésével növeli a formális ellenőrzések hatékonyságát.

Összességében a megállapítások arra utalnak, hogy a megbízható közpénzügyi beszámolás a formális irányítási rendszerek és a kulturálisan beágyazott etikai

erőforrások közötti kölcsönhatásból fakad. Az immateriális etikai tőke hozzájárul ehhez a folyamathoz azáltal, hogy alakítja, hogyan értelmezik a szereplők az elszámoltathatósági kötelezettségeket, hogyan gyakorolják az ítélőképességüket, és hogyan reagálnak az etikai kihívásokra. Informális etikai ellenőrzési mechanizmusként segít olyan feltételeket teremteni, amelyek támogatják a pénzügyi beszámolókban megnyilvánuló őszinteséget, felelősségvállalást és integritást, miközben egyidejűleg csökkentik a csalás, a pazarlás és a visszaélések iránti sebezhetőséget. Ezek az eredmények rávilágítanak arra, mennyire fontos az etikai és kulturális dimenziók beépítése a közpénzügyi irányításról és a beszámolók megbízhatóságáról szóló vitákba.

Megbeszélés

Az immateriális etikai tőke és a beszámolási megbízhatóság

A közpénzügyi irányítás szakirodalma hagyományosan formális mechanizmusok, például számviteli standardok, könyvvizsgálati rendszerek és belső ellenőrzések révén magyarázta a beszámolási megbízhatóságot. Ezeket a mechanizmusokat széles körben az átláthatóság és az elszámoltathatóság elengedhetetlen biztosítékainak tekintik, mivel eljárásokat hoznak létre az információk ellenőrzésére és az opportunista magatartás korlátozására (Choi & Pae, 2011; Khlif & Samaha, 2014; Krishnan, 2005; Lisic et al., 2019). A kritikus szemléletű számviteli kutatók azonban egyre inkább megkérdőjelezik, hogy a formális ellenőrzések önmagukban elegendőek-e annak magyarázatára, miért eredményeznek hasonló szabályozási intézkedések gyakran eltérő elszámoltathatósági eredményeket a különböző szervezetekben és intézményi környezetekben (Humphrey et al., 2009; M. Power, 1997). Tanulmányunk alátámasztja ezt a kritikát azzal, hogy felveti: a beszámolási megbízhatóságot nem csupán a formális ellenőrzések alakítják, hanem azok az etikai erőforrások is, amelyek befolyásolják, hogy az elszámoltathatósági kötelezettségeket a gyakorlatban hogyan értelmezik és hajtják végre.

Ez az értelmezés összhangban áll az „elszámoltathatóság mint gyakorlat” perspektívával (Ahrens et al., 2008; Roberts, 1991, 2009; Sinclair, 1995), amely az elszámoltathatóságot nem pusztán technikai jelentéstételi gyakorlatnak, hanem társadalmilag megvalósuló folyamatnak tekinti. Ezen perspektíva keretében a pénzügyi jelentéstétel nem csupán objektív információk átadása, hanem olyan gyakorlat, amelyen keresztül a szereplők felépítik, megtárgyalják és bizonyítják felelősségüket. A tanulmányban azonosított erkölcsi bátorság, etikai következetesség és szakmai gondosság jelentősége arra utal, hogy a megbízható jelentéstétel nem csupán az eljárási szabályok betartásán, hanem a mindennapi elszámoltathatósági gyakorlatokon keresztül valósul meg. A megbízhatóság ezért ugyanúgy tükrözi az elszámoltathatóság megvalósításának minőségét, mint magának az információnak a minőségét.

Az eredmények összhangban állnak Messner (2009) azon érvelésével is, miszerint az elszámoltathatóság elkerülhetetlenül korlátokba ütközik, mivel a szervezeti életet nem lehet teljes mértékben szabályokkal, mérési módszerekkel és formális eljárásokkal irányítani. A közszolgálati tisztviselők gyakran olyan helyzetekben működnek, amelyeket egymással versengő kötelezettségek, politikai nyomás és szervezeti elvárások jellemeznek, és amelyeket pusztán technikai iránymutatásokkal nem lehet megoldani. Ilyen körülmények között az elszámoltathatóság az erkölcsi cselekvőképességtől és az etikai ítélőképességtől függ. *A „toddopuli temmalarák", a „taro ada taro gau" és a „resopa temmangingi"* jelentőségükkel azt mutatják be, hogy a kultúrába ágyazott etikai erőforrások hogyan nyújtanak erkölcsi támaszpontokat a szereplőknek, amikor a formális eljárások nem nyújtanak elegendő útmutatást a felelősségteljes cselekvés meghatározásához.

Tanulmányunk tovább gazdagítja az etika és az elszámoltathatóság témájában egyre bővülő szakirodalmat. Korábbi kutatások kimutatták, hogy az etikai kultúra, az etikai infrastruktúra és az integritáson alapuló irányítási rendszerek fontos szerepet játszanak a szabályszegések visszaszorításában és az elszámoltathatóság erősítésében (Free, 2015; Kaptein, 2011; Roy et al., 2024; Trevino et al., 2014). Hasonlóképpen, a számviteli gyakorlatot vizsgáló tanulmányok is kiemelték az etikai elkötelezettségek hatását a beszámolási minőségre és a szervezeti hitelességre (Endenich & Trapp, 2020; Gendron & Spira, 2010; Jack & Kholeif, 2008). Ugyanakkor ezen szakirodalom nagy része az etikát elsősorban olyan szervezeti tulajdonságként fogalmazza meg, amely a vezetési gyakorlatokból, az etikai programokból vagy a szervezeti kultúrából fakad. Ennek következtében viszonylag kevés figyelmet fordítottak azokra az etikai erőforrásokra, amelyek szélesebb kulturális hagyományokból erednek, és továbbra is alakítják az elszámoltathatósági magatartást a kortárs közszervezeteken belül.

Tanulmányunk arra utal, hogy a jelentéstétel megbízhatóságára vonatkozó meglévő magyarázatok továbbra is hiányosak, mivel az etikai hatásokat túlnyomórészt a szervezeteken belül keresik, például az etikai kultúrában, az etikus vezetésben vagy az etikai infrastruktúrában. Noha ezek a perspektívák jelentősen előmozdították az elszámoltathatósági magatartás megértését, kevesebb figyelmet fordítanak azokra az etikai erőforrásokra, amelyek a szervezeti határokon túlról származnak, és továbbra is alakítják a szereplők magatartását a kortárs közintézményekben. Az eredmények arra utalnak, hogy a helyi bölcsesség immateriális etikai tőkeként működhet, olyan erkölcsi erőforrásokat biztosítva, amelyek befolyásolják az elszámoltathatósági kötelezettségek értelmezését, az etikai dilemmák értékelését és a beszámolási döntések végrehajtását. Ez a perspektíva a figyelmet a kizárólag szervezeti etikáról az elszámoltathatósági gyakorlat tágabb kulturális alapjaira irányítja.

Ennél is alapvetőbb módon a tanulmány megkérdőjelezi azt a feltételezést, hogy a beszámolási megbízhatóság megfelelően biztosítható lenne szigorúbb formális ellenőrzések és szervezeti megfelelési mechanizmusok révén. A kritikai számviteli kutatásokkal összhangban az eredmények arra utalnak, hogy a megbízható beszámolás végső soron azoknak a szereplőknek az etikai képessé-

geitől függ, akik a gyakorlatban értelmezik és végrehajtják az irányítási szabályokat. Az immateriális etikai tőke ezért kiegészítő magyarázatot nyújt a beszámolási megbízhatóságra azzal, hogy rávilágít arra, hogyan erősítik a kultúrába ágyazott etikai erőforrások az elszámoltathatósági magatartást olyan helyzetekben, ahol a formális szabályok csak korlátozott iránymutatást nyújtanak. Ezzel a tanulmány a beszámolási megbízhatóságot a kormányzási struktúrák és az etikai cselekvőképesség közötti interakció eredményeként értelmezi újra, nem pedig pusztán a szabálykövetés technikai következményeként.

Az etikai tőke tárgyalásos jellege: a kulturális determinizmuson túl

A kultúrával, az etikával és az elszámoltathatósággal foglalkozó szakirodalom nagy része implicit módon feltételezi, hogy a mélyen internalizált kulturális értékek elősegítik az etikus viselkedést és a felelősségteljes szervezeti magatartást (Avi, 2022; Das et al., 2022; Jamaluddin et al., 2022; Kayisi & Aksoy, 2024). Tanulmányunk megkérdőjelezi ezt a feltételezést azzal, hogy bemutatja: a kulturális értékek és a jelentési magatartás közötti kapcsolat sem közvetlen, sem determinisztikus. A *„toddopuli temmalar", „taro ada taro gau" és „resopa temmangingi"* bugis értékek nem rögzített magatartási előírásokként működnek, hanem etikai erőforrásokként, amelyek hatása attól függ, hogy azokat hogyan értelmezik és valósítják meg az adott szervezeti és intézményi kontextusokban.

Ez az értelmezés összhangban áll az „elszámoltathatóság mint gyakorlat" és az interpretatív számviteli perspektívákkal, amelyek a szervezeti viselkedést társadalmilag beágyazottnak tekintik, és úgy látják, hogy az a szereplők, intézmények és társadalmi környezetek közötti interakciók révén folyamatosan alakul ki (Ahrens et al., 2008; Messner, 2009; Parker, 2012; Roberts, 2009; Sinclair, 1995). Ebből a szempontból az etikai értékek nem határozzák meg önállóan a viselkedést; inkább azok a helyzetek adnak nekik jelentést, amelyekben mozgósítják őket. Az immateriális etikai tőkét ezért inkább dinamikus és kontextusfüggő erőforrásként kell értelmezni, mintsem rögzített etikai tulajdonságként.

Az eredmények kiegészítik azokat az intézményi perspektívákat is, amelyek hangsúlyozzák, hogy a szervezeti szereplők többszörös és gyakran egymással versengő intézményi nyomás alatt működnek (Jayasinghe & Wickramasinghe, 2011; Uddin & Hopper, 2001; Uddin & Tsamenyi, 2005; Wickramasinghe & Hopper, 2005). A közszolgálati tisztviselőknek folyamatosan egyensúlyozniuk kell a szakmai normák, a bürokratikus rutinok, a politikai érdekek, a hierarchikus hatalom és a szabályozási elvárások között. Ebben a környezetben a kulturálisan beágyazott etikai erőforrásokat nem egyszerűen alkalmazzák, hanem aktívan tárgyalják. Gyakorlati hatásuk attól függ, hogy a szereplők hogyan egyeztetik össze az etikai elkötelezettségeket a szervezeti realitásokkal és az elszámoltathatósági követelményekkel.

Tanulmányunk egyik legfontosabb hozzájárulása, hogy megkérdőjelezi mind a kulturális determinizmust, mind a strukturális determinizmust. A kul-

turális determinizmus azt feltételezi, hogy a mélyen gyökerező értékek természetesen etikus magatartást eredményeznek, míg a strukturális determinizmus azt feltételezi, hogy a viselkedést elsősorban a formális intézmények és a kormányzási rendszerek alakítják. Egyik perspektíva sem magyarázza kielégítően az interjúalanyok által beszámolt tapasztalatokat. Ehelyett az etikus magatartás az erkölcsi cselekvőképesség és az intézményi struktúrák közötti interakció révén alakult ki. A közszolgálati tisztviselők sem a kulturális normák passzív befogadói, sem pusztán a bürokratikus ellenőrzés alanyai voltak; aktívan értelmezték, tárgyalták és hajtották végre az etikai kötelezettségeket olyan kontextusokban, amelyeket egymással versengő elvárások és hatalmi viszonyok jellemeztek.

Ennek megfelelően a tanulmány a figyelmet az etikai értékek létezéséről azokra a feltételekre irányítja, amelyek mellett ezek az értékek meghatározóvá válnak az elszámoltathatósági magatartás szempontjából. Az immateriális etikai tőke nem az etikus magatartás közvetlen okaként működik, hanem egy társadalmilag beágyazott erőforrásként, amelynek hatását a morális cselekvőképesség és az intézményi struktúrák közötti interakciók során folyamatosan tárgyalják. Ez a perspektíva előremozdítja az etika és az elszámoltathatóság jelenlegi vitáit azáltal, hogy hangsúlyozza az etikus magatartás kontingens, relációs és kontextusfüggő természetét a közpénzügyi kormányzáson belül.

Az immateriális etikai tőke mint informális irányítási mechanizmus

A közpénzügyi irányítást hagyományosan formális elszámoltathatósági intézkedésekkel társítják, ideértve a számviteli standardokat, az auditálási rendszereket, a belső ellenőrzéseket, a szabályozói felügyeletet és a teljesítmény-nyomonkövetési mechanizmusokat (Humphrey et al., 2009; Khlif & Samaha, 2014; Krishnan, 2005). Ezeknek a mechanizmusoknak a célja az opportunista magatartás visszaszorítása és az elszámoltathatóság erősítése szabályok, nyomonkövetési folyamatok és szankciók bevezetése révén. A kritikus szemléletű számviteli kutatók azonban már régóta megkérdőjelezik, hogy a szigorúbb ellenőrzések feltétlenül eredményeznek-e megbízhatóbb jelentéstételt vagy etikusabb szervezeti magatartást (M. Power, 1997; Spira & Slinn, 2013). Az eredmények alátámasztják ezt a kritikát azzal, hogy arra utalnak, hogy az irányítás hatékonysága nem csupán a formális ellenőrzések szigorúságától függ, hanem azok végrehajtásáért felelős szereplők etikai képességeitől is.

Ez az értelmezés összhangban áll a csalás, a pazarlás és a visszaélések kezelésében a formális irányítási mechanizmusok korlátairól szóló szélesebb körű vitákkal. Korábbi tanulmányok azt mutatják, hogy a szabályszegések gyakran továbbra is fennállnak a egyre kifinomultabb szabályozási, könyvvizsgálati és felügyeleti rendszerek ellenére is, mivel a deviáns gyakorlatok a szervezeti kultúrák, a hatalmi viszonyok és az erkölcsi racionalizálások révén normalizálódhatnak (Bracci et al., 2015; Cooper et al., 2013; Everett et al., 2007; Neu et al.,

2013). Ezek a megfigyelések arra utalnak, hogy az elszámoltathatósági hiányosságok nem magyarázhatók kizárólag az irányítási struktúrák gyengeségeivel, hanem azt is figyelembe kell venni, hogy a szereplők hogyan értelmezik az etikai felelősségeket és hogyan reagálnak rájuk.

A szervezeti etika területén végzett kutatások hasonlóképpen azt állítják, hogy a hatékony irányításhoz nem csupán a felügyeleti és megfelelési rendszerekre van szükség. Az etikai infrastruktúrák, az etikai kultúrák és az integritáson alapuló irányítási megoldások befolyásolják, hogy a szervezet tagjai hogyan ismerik fel az etikai kérdéseket, hogyan hoznak döntéseket, és hogyan teljesítik elszámoltathatósági kötelezettségeiket (Free, 2015; Kaptein, 2011; Trevino et al., 2014). Ugyanakkor e szakirodalom nagy része az etikai hatásokat magukon a szervezeteken belül keresi, és a vezetést, a szervezeti kultúrát vagy a formális etikai programokat emeli ki az informális ellenőrzés elsődleges forrásaiként.

Tanulmányunk eredményei kiszélesítik ezt a perspektívát azzal, hogy bemutatják: az irányítási erőforrások a szervezeti határokon túlról is származhatnak. A helyi bölcsesség, amikor immateriális etikai tőkeként internalizálódik, az etikai önszabályozás egyik formájaként működik, amely olyan helyzetekben irányítja a viselkedést, ahol a felügyelet korlátozott, és a formális szabályok nem nyújtanak elegendő útmutatást. Az immateriális etikai tőke nem szankciók vagy külső kényszerítés révén hat, hanem erkölcsi elkötelezettség, etikai ítélőképesség és internalizált felelősségvállalás útján befolyásolja a magatartást. Irányítási szerepe ezért abban áll, hogy megerősíti azokat az etikai alapokat, amelyekre a formális elszámoltathatósági rendszerek támaszkodnak.

Ez a felismerés különösen fontos a csalás, a pazarlás és a visszaélések megelőzésének megértése szempontjából. Az eredmények arra utalnak, hogy az erkölcsi bátorság, az etikai következetesség és a szakmai gondosság nem azért járulnak hozzá a kormányzáshoz, mert helyettesítik a formális ellenőrzéseket, hanem azért, mert erősítik a szereplők hajlandóságát arra, hogy nyomás és bizonytalanság mellett is betartsák az elszámoltathatósági kötelezettségeiket. Az immateriális etikai tőke ezért olyan informális kormányzási mechanizmusként működik, amely kiegészíti a formális ellenőrzéseket azáltal, hogy csökkenti a manipuláció lehetőségeit, visszatartja a hatalommal való visszaélést, és megerősíti a felelősségteljes jelentéstételi magatartást.

Tanulmányunk legfőbb hozzájárulása abban rejlik, hogy kiterjeszti a kormányzással kapcsolatos meglévő szakirodalmat az elszámoltathatóság túlnyomórészt szabálykövetésen alapuló megértésén túlra. Ahelyett, hogy a kormányzást kizárólag szabályok, ellenőrzés és szankciók rendszerének fogalmazná meg, a című tanulmány eredményei arra utalnak, hogy a kormányzás a szervezeti szereplőkbe ágyazott etikai önszabályozástól is függ. Az immateriális etikai tőke így fogalmi hidat képez az etika és a kormányzás között azzal, hogy elmagyarázza, hogyan erősítik a kulturálisan beágyazott etikai erőforrások az elszámoltathatóságot és a jelentéstétel megbízhatóságát olyan módon, amelyet a formális ellenőrzések önmagukban nem tudnak teljes mértékben elérni.

Az immateriális etikai tőke és a beszámolási megbízhatóság fogalmi modellje felé

Az előző fejtegetés arra utal, hogy a beszámolási megbízhatóságra vonatkozó uralkodó magyarázatok továbbra is hiányosak, mivel elsősorban a formális irányítási mechanizmusokat – például a számviteli standardokat, az auditálási rendszereket, a belső ellenőrzéseket és a szabályozói felügyeletet – helyezik előtérbe (Humphrey et al., 2009; Khlif & Samaha, 2014; Krishnan, 2005; M. Power, 1997). Bár ezek a mechanizmusok továbbra is elengedhetetlenek, az eredmények arra utalnak, hogy a megbízható beszámolás nem értelmezhető kizárólag a szabályoknak való megfelelés eredményeként. A beszámolás megbízhatósága inkább az irányítási struktúrák, az etikai cselekvőképesség és a kultúrába ágyazott etikai erőforrások közötti kölcsönhatásból fakad.

Ezen felismerésre építve a tanulmány egy olyan fogalmi modellt vázol fel, amelyben a bugisok helyi bölcsessége az elszámoltathatósági gyakorlatot alakító immateriális etikai tőke forrásaként működik. A szocializációs folyamatok, a szakmai tapasztalatok és az erkölcsi reflexió révén a kulturálisan beágyazott értékek olyan etikai erőforrásokká alakulnak át, amelyek befolyásolják, hogy a közszolgálati tisztviselők hogyan értelmezik az elszámoltathatósági kötelezettségeket, hogyan értékelik az etikai dilemmákat, és hogyan reagálnak a jelentéstételi nyomásra. Fontos kiemelni, hogy ezek az etikai erőforrások nem határozzák meg közvetlenül a viselkedést. Hatásukat a szereplők etikai cselekvőképessége közvetíti, és olyan intézményi környezet határozza meg, amelyet a vezetési gyakorlatok, a szervezeti támogatás, a hatalmi viszonyok és a politikai nyomás jellemez.

A modell ezért eltér mind a szabálykövetésen alapuló, mind a kulturálisan determinisztikus magyarázatoktól a jelentéstétel megbízhatóságát illetően. A szabálykövetés-orientált nézőpontok abból indulnak ki, hogy a szigorúbb ellenőrzések jobb jelentéstételi eredményeket hoznak, míg a kulturálisan determinisztikus nézőpontok azt feltételezik, hogy a mélyen beágyazott értékek természetesen etikus magatartást eredményeznek. Az eredmények arra utalnak, hogy egyik magyarázat sem elégséges. A jelentéstétel megbízhatósága akkor alakul ki, amikor az etikai erőforrásokat sikeresen mozgósítják olyan szervezeti kontextusokban, amelyek lehetővé teszik azok érvényesítését. A megbízhatóságot ezért leginkább az etikai cselekvőképesség és az intézményi struktúrák közötti interakcióból fakadó relációs eredményként lehet megérteni.

Ez a koncepció kiterjeszti az etikai kultúrával, az etikai légkörrel, az etikai infrastruktúrával és az informális ellenőrzésekkel kapcsolatos meglévő vitákat (Free, 2015; Kaptein, 2011; Trevino et al., 2014) azáltal, hogy bevezeti az immateriális etikai tőkét mint önálló elemzési perspektívát. A korábbi megközelítésekkel ellentétben – amelyek az etikai hatásokat elsősorban a szervezeteken belül helyezték el – a modell kiemeli a helyi bölcsességi hagyományokból származó, kulturálisan beágyazott etikai erőforrások kormányzási jelentőségét. Ezzel kiszélesíti annak megértését, hogy az etika, a kultúra és a kormány-

zás hogyan hatnak egymásra a közszektorbeli szervezetek elszámoltathatósági eredményeinek alakításában.

A modell legfőbb hozzájárulása abban rejlik, hogy a közpénzügyi beszámolók megbízhatóságát nem pusztán a szabályoknak való megfelelés technikai eredményeként, hanem etikai-kormányzási eredményként értelmezi újra. A kultúra, az etikai cselekvőképesség, az intézményi feltételek és a kormányzási struktúrák egyetlen magyarázó keretbe történő integrálásával a modell gazdagabb megértést nyújt arról, hogyan érhető el és tartható fenn a megbízható beszámolás, különösen olyan kontextusokban, ahol a formális ellenőrzések önmagukban nem elegendőek a csalás, a pazarlás és a visszaélések kezeléséhez.

Következtetés

Ez a tanulmány rámutat arra, hogy a közpénzügyi beszámolók megbízhatóságát nem csupán a formális irányítási mechanizmusok, hanem a kultúrába ágyazott etikai erőforrások is befolyásolják. Az eredmények azt jelzik, hogy a *bugis „toddopuli temmalar”*, *„taro ada taro gau” és „resopa temmangingi”* értékek olyan immateriális etikai tőkeként működnek, amely erkölcsi bátorság, etikai következetesség és szakmai gondosság révén támogatja a beszámolók megbízhatóságát.

Tanulmányunk továbbá bemutatja, hogy az immateriális etikai tőke informális irányítási mechanizmusként működik, kiegészítve a formális elszámoltathatósági rendszereket. Hatása azonban sem automatikus, sem determinisztikus. Az etikai értékek érvényesítése folyamatos tárgyalások tárgyát képezi olyan szervezeti környezetekben, amelyeket hierarchikus hatalmi viszonyok, politikai nyomás és intézményi korlátok jellemeznek.

Összességében a megbízható közpénzügyi beszámolás az etikai cselekvőképesség és az irányítási struktúrák közötti interakcióból fakad. A beszámolási megbízhatóságot ezért nem csupán az eljárási előírások betartásának technikai következményeként kell értelmezni, hanem olyan etikai-irányítási eredményként, amelyet mind a formális ellenőrzések, mind a kulturálisan beágyazott etikai erőforrások alakítanak.

Következmények

Elméleti következmények

Tanulmányunk azzal járul hozzá a közpénzügyi irányítás szakirodalmához, hogy bemutatja: a beszámolási megbízhatóság nem kizárólag a számviteli standardok, az auditok és a belső ellenőrzések révén létrejövő szabálykövetési eredmény. Ehelyett a beszámolási megbízhatóság a formális irányítási rendszerek és a kulturálisan beágyazott etikai erőforrások közötti kölcsönhatásból fakad. Ez az

eredmény kiterjeszti az elszámoltathatóság mint gyakorlat kutatását azzal, hogy rámutat: az elszámoltathatóságot nem csupán az intézményi követelmények alakítják, hanem a közszolgálati tisztviselők által a mindennapi beszámolási tevékenységek során gyakorolt etikai cselekvőképesség és erkölcsi ítélőképesség is.

Tanulmányunk továbbá előremozdítja az etikáról és az irányításról folyó jelenlegi vitákat azáltal, hogy bevezeti az „immateriális etikai tőkét" (Intangible Ethical Capital) mint az elszámoltathatósági magatartás megértésének különálló elemzési keretét. A koncepció rávilágít arra, hogy a helyi bölcsesség hogyan működhet informális irányítási erőforrásként, kiegészítve a formális elszámoltathatósági mechanizmusokat. Ezzel a tanulmány kiszélesíti a beszámolási megbízhatóságra vonatkozó meglévő magyarázatokat, és alternatív perspektívát nyújt annak megértéséhez, hogy miért hozhatnak hasonló irányítási rendszerek különböző elszámoltathatósági eredményeket a különböző szervezetekben és intézményi kontextusokban.

Gyakorlati következmények

Az eredmények arra utalnak, hogy a közpénzügyi beszámolók megbízhatóságának javítására irányuló erőfeszítéseknek túl kell lépniük a szabályozás, az auditok és a belső ellenőrzések megerősítésén. A helyi önkormányzatoknak nagyobb figyelmet kell fordítaniuk a pénzügyi vezetők etikai kompetenciáinak fejlesztésére, mivel a beszámolási hibák gyakran nem a szabályok hiányából fakadnak, hanem abból, hogy a szereplők szervezeti és politikai nyomás alatt képtelenek vagy nem hajlandók betartani az elszámoltathatósági kötelezettségeket.

Konkrétabban: az eredmények arra utalnak, hogy az erkölcsi bátorság fontos a pénzügyi információk manipulálásának és hamis bemutatásának csökkentése szempontjából, az etikai következetesség elengedhetetlen a hatalommal való visszaélések megelőzéséhez és az elszámoltathatósági kötelezettségvállalások és a beszámolási gyakorlatok közötti összhang biztosításához, míg a szakmai gondosság hozzájárul a hibák, a mulasztások és a nem hatékony beszámolási gyakorlatok csökkentéséhez. Következésképpen a helyi önkormányzatok erősíthetik a beszámolók megbízhatóságát azáltal, hogy ezeket az etikai dimenziókat beépítik a toborzási kritériumokba, az előléptetési rendszerekbe, a teljesítményértékelésekbe, az integritásértékelésekbe és a vezetői fejlesztési programokba.

Az eredmények továbbá arra utalnak, hogy a helyi bölcsességet nem csupán kulturális örökségként, hanem kormányzási erőforrásként is el kell ismerni. A közszféra reformkezdeményezései profitálhatnak abból, ha a helyi gyökerekkel rendelkező etikai értékeket beépítik az elszámoltathatósági programokba, a feddhetetlenséget erősítő kezdeményezésekbe és a szervezeti kultúra fejlesztésébe. Egy ilyen megközelítés hozzájárulhat a köztisztviselők etikai önszabályozásának megerősítéséhez, és kiegészítheti a formális ellenőrzési mechanizmusokat a csalás, a pazarlás és a visszaélésekkel szembeni sebezhetőség csökkentésében.

Korlátok és jövőbeli kutatások

Tanulmányunknak számos korlátja van. Először is a kutatás egyetlen olyan helyi önkormányzati környezetben zajlott, amelyet erős bugis kulturális háttér jellemez, ami korlátozza az eredmények más intézményi és kulturális környezetekre való átvihetőségét. Másodszor tanulmányunk elsősorban az interjúalanyok tapasztalataira és a pénzügyi beszámolási gyakorlatokban megjelenő etikai értékekről alkotott értelmezéseire támaszkodott. Bár dokumentumokkal alátámasztott bizonyítékokat is felhasználtak a kontextus jobb megértése érdekében, az eredmények nagyrészt szubjektív beszámolókat tükröznek, és előfordulhat, hogy nem ragadják meg a szervezeti magatartás és a kormányzási folyamatok minden dimenzióját.

Jövőbeli kutatások kiterjeszthetik tanulmányunkat azáltal, hogy különböző kulturális és intézményi kontextusokban vizsgálják az immateriális etikai tőkét, annak érdekében, hogy felmérjék annak relevanciáját a bugis környezeteken túl is. Összehasonlító, kvantitatív vagy vegyes módszertani tanulmányok tovább vizsgálhatnák az etikai tőke, az elszámoltathatósági gyakorlatok, a beszámolási megbízhatóság, valamint a csalás, pazarlás és visszaélés megelőzése közötti kapcsolatokat, miközben feltárnák a vezetés, a szervezeti kultúra és az irányítási rendszerek szerepét az etikai elszámoltathatósági gyakorlatok alakításában.

Nyilatkozat az összeférhetetlenségről

A szerző(k) nem jelentettek be potenciális összeférhetetlenséget

AI-nyilatkozat

A szerző kizárólag a nyelvtani és nyelvi egyértelműség javítása céljából használta a ChatGPT-t (OpenAI). Minden fogalmi kidolgozás, elemzés, értelmezés és végső döntés kizárólag a szerző felelőssége.

Hivatkozások

1. Agu, J. C., Nkwo, F. N., & Eneiga, R. U. (2024). Kormányzás és korrupcióellenes intézkedések Nigériában: Stratégiák az átláthatóság, az elszámoltathatóság és a közbizalom erősítésére. *International Journal of Economics and Public Policy*, *8*(1), 1–15.
2. Ahrens, T., & Khalifa, R. (2015). A szabályozás hatása a vezetői ellenőrzésre: a megfelelés mint stratégiai válasz az egyetemi akkreditáció intézményi logikájára. *Qualitative Research in Accounting & Management*, *12*(2), 106–126.
3. Ahrens, T., Khalifa, R., Becker, A., Habersam, M., Piber, M., Scheytt, T., Bur-

ns, J., Chapman, C. S., Quattrone, P., & Granlund, M. (2008). Az interpretatív számviteli kutatás jövője: egy többszólamú vita. *Kritikai perspektívák a számvitelről*, *19*(6), 840–866.
4. Amin, K. F., Tang, M. R., & Parawansa, P. (2015). A buginezek ideológiája Indonéziában (a kultúra és a helyi bölcsesség tanulmányozása). *Journal of Language Teaching and Research*, *6*(4), 758.
5. Avi, M. S. (2022). Kultúra és etika a pénzügyi beszámolókban. *Nemzetközi számviteli és pénzügyi tanulmányok folyóirata*, *5*(1), 30–54.
6. Bovens, M. (2007). Az elszámoltathatóság elemzése és értékelése: Egy fogalmi keret 1. *Európai jogi folyóirat*, *13*(4), 447–468.
7. Bracci, E., Humphrey, C., Moll, J., & Steccolini, I. (2015). Közszférai számvitel, elszámoltathatóság és megszorítások: több, mint a könyvelés egyensúlyba hozása? *Számviteli, könyvvizsgálati és elszámoltathatósági folyóirat*, *28*(6), 878–908.
8. Braun, V., & Clarke, V. (2006). A tematikus elemzés alkalmazása a pszichológiában. *Qualitative research in psychology*, *3*(2), 77–101.
9. Caballero, Egoavil, R. E. V., Vento, P. P., Vera, V. D. A., Urdiales, J. J. Z., Ferro, A. C. O., & Flores, C. del C. L. (2023). Számviteli etika, pénzügyi csalásokra fókuszáló pénzügyi beszámolás: bibliometrikus elemzés. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, *8*(7), 38.
10. Choi, T. H., és Pae, J. (2011). Üzleti etika és a pénzügyi beszámolók minősége: Koreából származó bizonyítékok. *Journal of business ethics*, *103*(3), 403–427.
11. Chouhan, V., és Naghshbandi, N. (2012). Etikai kihívások a számvitelben: egy indiai eset. *Journal of Finance, Accounting and Economics Studies*, *2*(3), 13–21.
12. Cooper, D. J., Dacin, T., & Palmer, D. (2013). Csalás a számvitelben, a szervezetekben és a társadalomban: a kutatás határainak tágítása. In *Accounting, Organizations and Society* (38. évf., 6–7. szám, 440–457. o.). Elsevier.
13. Creswell, J. W., & Poth, C. N. (2016). *Minőségi vizsgálat és kutatási terv: Választás öt megközelítés közül*. Sage Publications.
14. Das, W. H., Halik, A., Noer, A., Takim, S., Umasugi, M., & Poli, M. (2022). A „Siri-kultúra" rekonstrukciója a bugisok iszlám oktatási perspektívájából. *Journal of Positive School Psychology*, *6*(10).
15. Endenich, C., & Trapp, R. (2020). A vezetői számvitel és ellenőrzés etikai következményei: A Journal of Business Ethics cikkjeinek szisztematikus áttekintése. *Journal of Business Ethics*, *163*(2), 309–328.
16. Everett, J., Friesen, C., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2018). Soha nem voltunk szekulárisak: Vallási identitások, kötelességek és etika az auditgyakorlatban. *Journal of Business Ethics*, *153*(4), 1121–1142.
17. Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007). A számvitel és a korrupció elleni globális küzdelem. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *32*(6), 513–542.
18. Free, C. (2015). A csalási háromszög áttekintése: áttekintés és új irányok felvázolása. *Meditari Accountancy Research*, *23*(2), 175–196.
19. Gendron, Y., & Spira, L. F. (2010). Veszélyben lévő identitásnarratívák: Tanulmány az Arthur Andersen egykori tagjairól. *Accounting, Organizations and Society*, *35*(3), 275–300.

20. Gogic, N. (2022). Csalás a pénzügyi kimutatásokban. *Oditor*, 7.
21. Grossi, G., Steccolini, I., Adhikari, P., Brown, J., Christensen, M., Cordery, C., Ferry, L., Lassou, P., McDonald III, B., & Raudla, R. (2023). A közszféra számviteli kutatásának jövője. Egy többszólamú vita. *Qualitative Research in Accounting & Management*, *20*(1), 1–37.
22. Haynes, K. (2023). Reflexivitás és tudományos identitás a számvitelben: interszubjektív reflexív identitásmunka feminista tudósként. *Számviteli, könyvvizsgálati és elszámolási folyóirat*, *36*(5), 1379–1395.
23. Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). A globális könyvvizsgálói szakma és a nemzetközi pénzügyi struktúra: A szabályozási kapcsolatok megértése a pénzügyi válság idején. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *34*(6–7), 810–825.
24. Jack, L., & Kholeif, A. (2008). Vállalati erőforrás-tervezés és a menedzsment-könyvelők szerepének korlátozására irányuló küzdelem: egy erős strukturációs perspektíva. *Számviteli Fórum*, *32*(1), 30–45.
25. Jamaluddin, A. Bin, Zubaidah, S., Mahanal, S., & Gofur, A. (2022). Az indonéz makasszari-bugini „Siri" oktatási értékek feltárása: a jellemnevelés alapjai. *International Journal of Evaluation and Research in Education*, *11*(1), 10–19.
26. Jannah, M., Hermawan, A., & Winarno, A. (2021). A helyi bölcsesség értékeinek megvalósítása: Lehetőségek és motiváció teremtése a Malang városában élő bugis-makassari bevándorlók vállalkozói tevékenységében. *International Journal of Business, Economics and Law*, *24*(2), 118–124.
27. Jayasinghe, K., & Wickramasinghe, D. (2011). Hatalom a felhatalmazás helyett: Találkozás a fejlesztési számvitellel egy Srí Lanka-i halászfaluban. *Kritikai perspektívák a számvitelről*, *22*(4), 396–414.
28. Kaptein, M. (2008). A munkahelyi etikátlan viselkedés mérőeszközének kidolgozása: az érdekelt felek perspektívája. *Journal of management*, *34*(5), 978–1008.
29. Kaptein, M. (2011). Az etikus viselkedés megértése az etikai kultúra feltárása révén. *Human relations*, *64*(6), 843–869.
30. Kayisi, M., & Aksoy, T. (2024). Számviteli szakemberek véleménye a számviteli kultúráról és a csalárd pénzügyi beszámolásról a fenntarthatóság korában: Isztambul tartomány esete. *Bussecon Review of Social Sciences (2687-2285)*, *6*(3), 1–21.
31. Khelil, I., Akrout, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2018). A csend megtörése: A belső ellenőrök erkölcsi bátorságát meghatározó tényezők empirikus elemzése. *International Journal of Auditing*, *22*(2), 268–284.
32. Khlif, H., & Samaha, K. (2014). A belső ellenőrzés minősége, az egyiptomi könyvvizsgálati szabványok és a külső könyvvizsgálati késedelmek: az egyiptomi tőzsde adatai alapján. *International Journal of Auditing*, *18*(2), 139–154.
33. Krishnan, J. (2005). A könyvvizsgáló bizottság minősége és a belső ellenőrzés: empirikus elemzés. *The Accounting Review*, *80*(2), 649–675.
34. Kurniawan, A. W. (2025). A helyi kultúra jelentősége a munkaügyi kapcsolatokban: kvalitatív tanulmány a makasszari közösségi munkakörnyezetről.

Management, Economics, Trade, and Accounting Journal (META-JOURNAL), *2*(4), 173–178.
35. Lapsley, I. (2009). Új közigazgatás: az emberi szellem legkegyetlenebb találmánya? 1. *Abacus*, *45*(1), 1–21.
36. Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalisztikus kutatás*. Sage.
37. Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Segíti-e az auditbizottság számviteli szakértelme az auditminőség javítását? Bizonyítékok a belső ellenőrzési hiányosságokról szóló könyvvizsgálói jelentésekből. *Contemporary Accounting Research*, *36*(4), 2521–2553.
38. Lourenco, I. C., & Branco, M. C. (2013). A vállalati fenntarthatósági teljesítmény meghatározó tényezői a feltörekvő piacokon: a brazil eset. *Journal of Cleaner Production*, *57*, 134–141.
39. Mayasari, R. (2024). Rendszerek, stratégia és kultúra szinergiája: a pénzügyi jelentések minőségének meghatározó tényezőinek vizsgálata a közszférában. *International Journal of Economics and Management Research*, *3*(3), 537–551.
40. Messner, M. (2009). Az elszámoltathatóság határai. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *34*(8), 918–938.
41. Moore, G. (2012). Az erény az üzleti életben: az Alliance Boots esete és MacIntyre fogalmi keretrendszerének empirikus vizsgálata. *Organization studies*, *33*(3), 363–387.
42. Naghshbandi, N., & Shukla, A. (2016). A személyzet emberi erőforrás-értékeléssel és -bevezetéssel kapcsolatos percepciójának elemzése. *INTERNATIONAL JOURNAL*.
43. Neu, D., Everett, J., Rahaman, A. S., & Martinez, D. (2013). Számvitel és a korrupció hálózatai. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *38*(6–7), 505–524.
44. Oyedotun, S. A., Oise, G. P., Akilo, B. E., Nwabuokei, O. C., Ejenarhome, P. O., Fole, M. és Onwuzo, C. J. (2025). A belső ellenőrzés szerepe a csalások felderítésében és megelőzésében: több kontextust átfogó áttekintés és kutatási menetrend. *Journal of Science Research and Reviews*, *2*(2), 76–85.
45. Parker, L. D. (2012). Minőségi vezetői számviteli kutatás: az eredmények és a relevancia értékelése. *Kritikai perspektívák a számvitelről*, *23*(1), 54–70.
46. Parker, L. D., & Northcott, D. (2016). Kvalitatív általánosítás a számviteli kutatásban: fogalmak és stratégiák. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, *29*(6), 1100–1131.
47. Patton, M. Q. (2002). Kvalitatív kutatási és értékelési módszerek. *(Cím nélkül)*.
48. Pietkiewicz, I., & Smith, J. A. (2014). Gyakorlati útmutató az interpretatív fenomenológiai elemzés alkalmazásához a kvalitatív pszichológiai kutatásban. *Psychological Journal*, *20*(1), 7–14.
49. Power, M. (1997). *Az audit társadalom: A hitelesítés rituáléi*. OUP Oxford.
50. Prabowo, M. A., Meutia, W. M., & Yulianto, A. S. (2023). A bugis kulturális értékek kialakítása a vezetői ellenőrzési rendszer megerősítésében. *A technológiai, környezeti, jogi, vezetési, társadalmi és gazdasági kérdések fenntarthatóságáról szóló nemzetközi konferencia (ICOSTELM 2022) jegyzőkönyve*, *770*, 44.
51. Rahman, F., Akhmar, A. M., Hasyim, M., Dalyan, M., & Rahman, F. F. (2022).

Az erény a bugis kultúra alapértékeiben: világnézet filozófiai, vallási és erkölcsi szempontokból. *Al-Qalam*, *28*(2), 197–207.
52. Rashid, N., Asfthanorhan, A., Johari, R. J., Hamid, N. A., Yazid, A. S., Salleh, F., Abdullah, B., Ismail, A. H., & Rasit, Z. A. (2018). Etika és a pénzügyi beszámolók hitelesítése. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, *8*(11), 1346–1355.
53. Roberts, J. (1991). Az elszámoltathatóság lehetőségei. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *16*(4), 355–368.
54. Roberts, J. (2009). Senki sem tökéletes: az átláthatóság határai és az „intelligens" elszámoltathatóság etikája. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *34*(8), 957–970.
55. Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Számviteli rendszerek és elszámoltathatósági rendszerek – a számviteli gyakorlatok megértése szervezeti kontextusukban. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *10*(4), 443–456.
56. Rogosi, A. (2020). Etikai kérdések a számvitelben a jólét és a pénzügyi válság idején. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, *107*, 183–186.
57. Roy, A., Newman, A., Round, H., & Bhattacharya, S. (2024). Etikai kultúra a szervezetekben: áttekintés és a jövőbeli kutatások menetrendje. *Business Ethics Quarterly*, *34*(1), 97–138.
58. Rusman, R., Junaidi, M., & Hidayat, R. (2023). *Kulturális örökség és társadalmi alkalmazkodás: a*.
59. Sinclair, A. (1995). Az elszámoltathatóság kaméleonja: formák és diskurzusok. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *20*(2–3), 219–237.
60. Smith, J. A., Larkin, M., & Flowers, P. (2021). *Interpretatív fenomenológiai elemzés: elmélet, módszer és kutatás*.
61. Smith, J. A., és Nizza, I. E. (2022). *Az interpretatív fenomenológiai elemzés alapjai.* Amerikai Pszichológiai Társaság.
62. Spira, L. F., & Slinn, J. (2013). *A Cadbury-bizottság: Története*. OUP Oxford.
63. Trevino, L. K., Den Nieuwenboer, N. A., & Kish-Gephart, J. J. (2014). (Nem) etikus viselkedés a szervezetekben. *A pszichológia éves áttekintése*, *65*, 635–660.
64. Treviño, L. K., Butterfield, K. D., & McCabe, D. L. (1998). A szervezetek etikai kontextusa: Hatások a munkavállalók attitűdjeire és viselkedésére. *Üzleti etika negyedéves folyóirat*, *8*(3), 447–476.
65. Treviño, L. K., Weaver, G. R., & Reynolds, S. J. (2006). Viselkedési etika a szervezetekben: áttekintés. *Journal of Management*, *32*(6), 951–990.
66. Uddin, S., & Hopper, T. (2001). Egy bangladesi szappanopera: privatizáció, számvitel és ellenőrzési rendszerek egy kevésbé fejlett országban. *Számvitel, szervezetek és társadalom*, *26*(7–8), 643–672.
67. Uddin, S., & Tsamenyi, M. (2005). A közszféra reformjai és a közérdek: Esettanulmány a számviteli ellenőrzés változásairól és a teljesítményfigyelésről egy ghánai állami tulajdonú vállalatnál. *Számvitel, könyvvizsgálat és elszámoltathatósági folyóirat*, *18*(5), 648–674.
68. Wickramasinghe, D., & Hopper, T. (2005). A vezetői számviteli ellenőrzések kulturális politikai gazdaságtana: esettanulmány egy hagyományos szingaléz faluban működő textilgyárról. *Kritikai perspektívák a számvitelről*, *16*(4), 473–503.

69. Zazili és társai (2024). A malajziai közszféra kezdeményezéseiben alkalmazott belső ellenőrzési mechanizmusok értékelése: a közpénzügyi bizottság (PAC) jelentéseiből nyert betekintés. *INFORMATION MANAGEMENT*, *16*(3), 924–936.