

A BUDAPESTI CORVINUS EGYETEM
havi szakfolyóirata

SZERKESZTŐSÉG ÉS KIADÓHIVATAL:
1093 Budapest, Fővám tér 8.
t: +36 1 482 5432
www.vezetestudomany.hu

FELELŐS KIADÓ:
A Budapesti Corvinus Egyetem rektora

SZERKESZTŐBIZOTTSÁG:
Csillag Sára
Demeter Krisztina
Havran Dániel
Kismihók Gábor
Kő Andrea
Malota Erzsébet
Nagy Gábor
Primecz Henriett
Rácz Béla-Gergely
Zilahy Gyula

TUDOMÁNYOS TANÁCSADÓ TESTÜLET:
Bánfi Tamás
Becsky Róbert
Bélyácz Iván
Boer, Harry
Bordáné Rabóczki Mária
Chikán Attila
Cser László
Dobák Miklós
Dobos Imre
Gálik Mihály
Grubbström, Robert
Hofmeister Tóth Ágnes
Kelemen, Mihaela
Kövesi János
Lugosi Péter
Mandják Tibor
Manfreda, Anton
Mészáros Tamás
Piskóti István
Sajtos László
Štemberger, Mojca Indihar
Szász Levente
Szerb László
Szintay István
Vecsenyi János
Veress József
Wetzker, Konrad

FŐSZERKESZTŐ:
Aranyossy Márta
vezetestudomany@uni-corvinus.hu

OLVASÓSZERKESZTŐ:
Nusser Tamás

SZERKESZTŐSÉGI TITKÁR:
Szabó Krisztofer
titkarsag.veztud@uni-corvinus.hu

ISSN: 0133-0179 (Print)
3057-9376 (Online)

ELŐKÉSZÍTÉS ÉS NYOMDAI KIVITELEZÉS:
CC Printing Kft. • ccprinting.hu

ELŐFIZETÉS:

Előfizetésben terjeszti a Magyar Posta Rt.
Hírlap Üzletág. Előfizethető közvetlen a
kézbesítőknél, az ország bármely postáján,
Budapesten a Hírlap Ügyfélszolgálati
Irodákban és a Központi Hírlap Centrumnál
(Budapest VIII., Orczy tér 1.
t: 06 1 477-6300; p.cím: Bp., 1900).
i: 06 80 444-444
e: hirlapelofizetes@posta.hu

Előfizetési díj egy évre 18000 Ft
Példányonkénti ár: 1700 Ft

Megjelenik havonta.
Egyes példányok megvásárolhatók
a Szerkesztőségben, Fővám tér 8.
Kéziratot nem őrzünk meg és
nem küldünk vissza!

VEZETÉSTUDOMÁNY

LV. ÉVF., KÜLÖNSZÁM

2024.

TARTALOM

LUKÁCS JÁNOS – LAKATOS LÁSZLÓ PÉTER
ELŐSZÓ 5.

LIPPAI-MAKRA EDIT – KOVÁCS ZSUZSANNA ILONA – BODÓ REGINA
A MAGYAR VÁLLALATOK FENNTARTHATÓSÁGI KÖZZÉTÉTELÉNEK VIZSGÁLATA
TARTALOMELEMZÉssel, A VÁLTOZÓ SZABÁLYOZÁS TÜKRÉBEN 5.

REIZINGERNÉ DUCSAI ANITA – HAJDU TIBOR ZOLTÁN
A FENNTARTHATÓSÁGI JELENTÉSTÉTELEKRE VONATKOZÓ ÚJ, NEMZETKÖZI
SZABVÁNYOK ÉS A JELENTÉSEK BIZONYOSSÁGI KÖVETELMÉNYEINEK MINŐSÉG
ALAPÚ MEGKÖZELÍTÉSE 17.

MARTIN KÍRA – SZILÁGYI NÁNDOR
A MÁRKAÉRTÉK BEMUTATÁSÁNAK KIHÍVÁSAI –
TECHNOLÓGIAI ÉS LUXUSMÁRKÁK EMPIRIKUS VIZSGÁLATA 30.

VERES TÜNDE
A VÁLLALATCSOPORTON BELÜLI ÜGYLETEK ÁRKÉPZÉSE
AZ ADÓBEVALLÁSOK TÜKRÉBEN 41.

**SZIJÁRTÓ BOGLÁRKA – FRÁNYÓ ZSÓFIA ZSUZSANNA –
ESTÓK ÁGNES**
AZ ÉRDEKLŐDÉS JELENTŐSÉGE A SZÁMVITELTANULÁSBAN
AZ ELSŐ ÉVI EREDMÉNYEK TÜKRÉBEN 53.

TÓTH BALÁZS – HEGEDŰS SZILÁRD
ÁLLAMSZÁMVITEL A HELYI VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN – A SZÁMVITEL
HOZZÁJÁRULÁSA AZ ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁSHOZ 67.

FÁBICS ISTVÁN
A SZÁMVITELI BESZÁMOLÓK ÉRDEKHORDOZÓINAK
FELMÉRÉSE MAGYARORSZÁGON 2023-BAN 81.



A Budapesti Corvinus Egyetem szakfolyóirata
Published by the Corvinus University of Budapest

www.vezetestudomany.hu

ELŐSZÓ A „SZÁMVITEL A MENEDZSMENT SZOLGÁLATÁBAN” CÍMŰ KÜLÖNSZÁMHOZ

„A könyvvitel az emberi szellem legcsodálatosabb találmánya.”
(Johann Wolfgang von Goethe)

A Vezetéstudomány Szerkesztőbizottsága pozitív hozzáállásának köszönhetően egy évvel ezelőtt felhívást tettünk közzé a hazai felsőoktatási intézmények számvitel tanszékeinek oktatói részére, hogy küldjék meg legújabb kutatási eredményeiket, amelyek majd a Vezetéstudomány egy számvittel foglalkozó tematikus különszámában jelenhetnek meg. Felhívásunkra számos, jobbnál jobb tanulmány érkezett. Sok vívódás és kemény vita után ezekből válogattuk össze azt a hét legértékesebbet, amelyek három egyetem (a Szegedi Tudományegyetem, a Budapesti Corvinus Egyetem (BCE) és a Budapesti Gazdasági Egyetem (BGE)) kutatási műhelyeiben születtek, és ékes bizonyítékai annak, hogy a számvitel nemcsak a nyilvántartás technikájával, a rutin könyvelési feladatok ellátásával, a törvények, szabályok, keretelvek betartásával, a tények megfigyelésével és tesztelésével, a következtetések azonosításával, trendek felismerésével, rögzítésével, elemzésével és kutatásával foglalkozó szakma, hanem a közgazdaságtudomány egyik tudományos, számviteli és etikai elvek betartását megkövetelő, nagyfokú kreativitást, stratégiai gondolkodást, kommunikációs készséget, türelmet, együttműködő-képességet és szervezett tudást igénylő és feltételező fontos területe, az üzleti információszerezés tudománya.

A számvitelnek minden gazdálkodó szervezet életében megkérdőjelezhetetlen, megkerülhetetlen és kulcsfontosságú szerepe van nemcsak a klasszikus értelemben vett vagyoni elemek, hanem a pénzügyi instrumentumok, az innovatív termékek, sőt a láthatatlan vagyon nyilvántartásában, a mesterséges intelligencia alkalmazásában, a harmonizációs törekvések megvalósításában, a társterületekkel való szinergiák azonosításában és a menedzsment számára hasznos információk szolgáltatásában, amelyek nélkül a vezetés fontos pénzügyi döntéseket vakon hozna meg.

A számvitel minden gazdálkodó szervezet magja, az üzlet nyelve, a siker egyik záloga. Olyan stabilitást és átláthatóságot biztosít, amely ellenőrzi, rögzíti és nyomon követi az üzleti eseményeket, tranzakciókat, azokat hasznos pénzügyi információkká alakítja át, elemzi és átstrukturálja azokat annak érdekében, hogy felhasználhatók legyenek a teljesítmények és az állapotok értékelésére, és így a gazdálkodó szervezet vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről megbízható, pontos, következetes és valós képet nyújtson a menedzsment és valamennyi piaci szereplő számára. Egy számviteli szakember biztosítja a jogszabályoknak, keretelveknek való megfelelést, a megalapozott, adatvezérelt stratégiai döntések

meghozatalát, az erőforrások optimalizálását, fizetési nehézségeik leküzdését, a nem hatékony üzleti tevékenységek felszámolását, kiberbiztonsági intézkedések beépítésével védi a gazdálkodó szervezetet a belső és külső csálásoktól.

A kettős könyvelés ma is használatos modern rendszerét olasz szerzetesek fejlesztették ki, és írásos formában 1494-ben jelent meg Luca Paccioli híres, Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita című latin nyelvű könyvének egyik fejezeteként. A könyvelési adatokat évszázadokon át csak a múltbeli események teljes körű, folyamatos és szervezett megfigyelésére, rögzítésére használták, de ma már egy vállalkozás állapota, valamint menedzsmentje teljesítményének értékelése is erősen támaszkodik a számviteli információkra. Napjainkban az IFAC (International Federation of Accountants) 113 tagországában kétféle milliónál is több számviteli szakember nyújt szolgáltatást 500 milliárd dollár globális piaci forgalmat lebonyolítva. Hazánkban jelenleg 51740 regisztrált mérlegképes könyvelő és 1828 aktív kamarai tag könyvvizsgáló dolgozik.

A számvitel jelenét és jövőjét nagyban befolyásolja a mesterséges intelligencia (AI) alkalmazása, ami akár 50%-os költségmegtakarítást is eredményezhet egy vállalkozás számára. A digitalizáció nemcsak a monoton adatrögzítést könnyíti és gyorsítja meg, hanem csökkenti a redundanciákat, a csalás és manipulálás lehetőségét, növelve ezzel az átláthatóságot és a bizalmat, lehetővé téve a valós idejű pénzügyi jelentéskészítést, az azonnali hozzáférést az aktuális pénzügyi adatokhoz. Ma már a könyvelők, a könyvvizsgálók és az ügyfelek egyidejűleg dolgozhatnak ugyanazzal az adatbázissal.

Folyóiratunk első két tanulmánya a *fenntarthatósági jelentéssel* és annak ellenőrzésével foglalkozik. A téma aktualitását az adja, hogy 2024-től az EU CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive) irányelve alapján a hazai tőzsdei cégeknek is el kell készíteniük az ESRS (European Sustainability Reporting Standards) szerinti fenntarthatósági jelentésüket, növelve ezzel az átláthatóságukat és piaci versenyképességüket.

Első tanulmányunk szerzői tartalomelemzéssel vizsgálták meg a száz legnagyobb magyar vállalat 2021. évi fenntarthatósággal (környezeti, társadalmi, vállalatirányítási tényezők és korrupcióellenes tevékenység) kapcsolatos közzétételeit. Arra a következtetésre jutottak, hogy azoknak a vállalatoknak a közzétételi gyakorlata közelít leginkább a 2024-től hatályos szabályozás előírásaihoz, amelyek egy vállalatcsoport tagjaként működnek.

A legnagyobb változás a régi és az új fenntarthatósági jelentés között abban foglalható össze, hogy a jövőben a független könyvvizsgálói ellenőrizhetőség és elemzés végrehajtása érdekében a vállalkozásoknak részletezniük kell, hogy a jelentés milyen adatok alapján készült, azokat elégségesen validálták-e, relevánsak-e a jelentés fő célkitűzései szempontjából. Egyértelműen meg kell határozniuk a vállalat fenntarthatósági céljait, és meg kell állapítaniuk azok eléréséhez szükséges mutatókat. Célkitűzéseiknek illeszkedniük kell az EU-s célokhoz és határidőkhöz.

Második tanulmányunk azokat a kihívásokat veszi sorra, amelyekkel az érintett társaságok, valamint a könyvvizsgálók és a tanácsadók a fenntarthatósági jelentés új standardok szerinti elkészítése, ellenőrzése és hitelesítése során szembenéznek. Kérdőíves felmérésükből és interjúikból kiderül, hogy vállalatok nagyrésze még nincs felkészülve az új szabályozás által előírt követelmények teljesítésére, és munkájukat egyelőre kevés gyakorlati útmutató segíti.

Következő tanulmányunk a *márkaérték* meghatározásával és számviteli kezelésével foglalkozik. Egy márka megbízható, állandó minőséget, garanciát jelent, bizalmat sugároz, megkönnyíti a vásárlást, az önkifejezés eszköze. A szerző empirikus vizsgálata a technológiai (Apple, SAP) és a luxus márkák (Louis Vuitton, Gucci) piacán arra világít rá, hogy bár a márkák a vállalatok üzletmenetében és árazási politikájában kiemelt szerepet töltenek be, és a vagyoni jelentős része márkaértékben testesül meg, ennek ellenére az érdekeltek jelenleg semmilyen formában nem kapnak tájékoztatást sem a saját előállítású, sem pedig a vásárolt márkák piaci értékéről. Megoldást az integrált beszámoló nem számviteli adatokat tartalmazó melléklete jelenthet. A márkaértéket becsülő cégek ugyanazon márkát egészen eltérően értékelik, ami jelentős torzulást okoz. Egy jó marketing, valamint a fogyasztói márkapreferencia nagyobb értékesítési volument és magasabb eladási árat eredményezhet.

Nem egyszerű a világ vezető márkáinak hozzáadott gazdasági értéket meghatározni (Coca-Cola márkaértéke 73, az Apple 57, a Google 40 milliárd dollár), mivel az szorosan összefügg a cég piaci értékével. A jelenlegi márkaértékelési módszerek nem veszik megfelelően figyelembe a márka hatását, amely még azonos kategórián belül sem univerzális. A szükségletállapotok jelentős szerepet játszanak abban, hogy egy márka mennyire fontos a fogyasztónak. A márka a csúskategóriában fontosabb, mert ott erősebbek az ártól eltérő tulajdonságok.

Negyedik tanulmányunk szerzője a *transzferár* és az adózás kérdéskörét, a csoporton belüli kereskedelmi ügyletek árképzési és adóoptimalizálási lehetőségeit helyezte kutatása középpontjába a NAV adatbázisára, a társasági adóbevallásokra építve. Bemutatta az OECD által elismert transzferárazási módszereket: az összehasonlítható független árak, a viszonteladási árak, a költség és jövedelem alapján való ármeghatározás módszere, a nyereségmegosztás és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszer. A szerző arra a kérdésre kereste a választ, hogy a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci

ártól való eltérései az elmúlt tíz évben hogyan módosították az adóalapot, és arra a következtetésre jutott, hogy az adóalap-korrekciók a belső ügyletek árazását tekintve függetlenek az elemzés alá vont szempontoktól, vagyis nem lehet kapcsolatot kimutatni a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalap-korrekció és az árbevétel vagy a mérlegfőösszeg között.

A transzferárazás szabályozása, vagyis az OECD transzferár-iránymutatásai nélkül egyébként a multinacionális vállalatok áthelyezhetnék nyereségüket olyan országokba, ahol a társasági adó kulcsa alacsonyabb, amivel olyan eredményeket érhetnének el, amelyek nincsenek összhangban gazdasági tartalmukkal. A transzferár megállapítására a szokásos piaci ár elve a nemzetközileg elfogadott megközelítés, amely a csoporton belüli ügyleteket összehasonlíttja a független felek közötti, összehasonlítható körülmények között létrejött nyílt piaci ügyletekkel. A megfelelő transzferár meghatározására vonatkozó útmutatást a kettős adóztatásról szóló egyezmények rögzítik.

Ötödik tanulmányunk a felsőfokú *számviteli képzéssel*, azon belül is az oktatói motiválással, az érdeklődés felkeltésével, fenntartásával, ennek jelentőségével, a tanulás hatékonyságával és a tanulók motivációjával foglalkozik, különös tekintettel a hallgatók előképzettségére, az alapszak választására, az érdeklődésük változására és az első évben elért eredményeikre. A hallgatók előképzettsége ugyan meghatározza az alapszak választását, de az nincs összefüggésben az első éves eredményekkel. A számvitel iránti érdeklődésük növekedésében, a hallgatók tanulmányi eredményeinek javulásában és szakmai érdeklődésük felkeltésében kiemelkedő szerepe van az oktatók előadásmódjának. A számvitel iránt érdeklődő diákok nagyobb valószínűséggel mutatnak elkötelezettséget, jobban megjegyzik és megőrzik az információkat, valamint jobb problémamegoldó készségeket mutatnak. Érdeklődésük természetes motivációként hat, és arra készíti őket, hogy időt és energiát fordítsanak a számvitel elsajátítására. A hallgatói érdeklődés lényege a tudásvágy, a kíváncsiság, a felfedezői éhség és az aktív törekvés a megértésre.

Hatodik tanulmányunk az *államháztartási számvitel* szerepéről szól az önkormányzatok gazdálkodásában. A szerzők strukturális interjúk segítségével arra a kérdésre keresték a választ, hogy a 2014-es eredményszemléletű számvitel bevezetésével javult-e a gazdálkodó szervezetek transzparenciája, pontosabb és felelősségteljesebb lett-e a gazdálkodásuk, finanszírozásuk és nyilvántartásuk, mennyire támogatja a helyi szintű vezetést döntéseik meghozatalában. Arra a következtetésre jutottak, hogy a gazdálkodás funkcionális területein elsősorban a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelt alkalmazzák, nőtt az átláthatóság és az adatpontosság, de az eredményszemléletű számvitel még mindig nem megfelelő kihasználtsággal működik.

Utolsó tanulmányunk szerzője a *számviteli beszámolók érdekhordozóival* készült kérdőíves felmérésének eredményeit ismerteti. A válaszadók elsősorban a nagyvállalatok számviteli rendszerét tartják felelősnek azért,

hogy tevékenységüknek a természeti környezetre és a társadalmi különbségekre gyakorolt hatásait prezentálják. Bemutatja, hogy milyen erkölcsi természetű különbséget tesznek a felhasználók kisvállalat és nagyvállalat között. Jellemzően a környezeti és a társadalmi negatív hatásokkal összefüggésben érzik magukat a számviteli beszámolók érdekhordozóinak. Függetlenül attól, hogy a válaszadók a nagyvállalatokat felelősnek tartják-e a környezeti és a társadalmi negatív hatásokért, vagy sem, a számviteli rendszerükben e hatásokat bemutatandónak gondolják.

Még egyszer szeretnénk megköszönni a Vezetéstudomány ügyünkért elhivatott Szerkesztőbizottságának, hogy

lehetővé tették egy számviteli tematikájú különszám megjelenését. Minden kedves Olvasónknak továbbgondolásra inspiráló, hasznos olvasási élményt kívánunk, és a most megjelent tanulmányokkal kapcsolatosan várjuk észrevételeiket, hozzászólásaikat és kérdéseiket. Stílszerűen egy olyan idézettel zárjuk Előszónkat, amely egy nemzetközi felmérés során a számvitel fontosságát az alábbiak szerint hangsúlyozza:

„A számvitel az az olaj, amely az egész gazdaságot végigjárja, és mozgásban tartja.”

Lukács János és Lakatos László Péter
vendégszerkesztők

A MAGYAR VÁLLALATOK FENNTARTHATÓSÁGI KÖZZÉTÉTELÉNEK VIZSGÁLATA TARTALOMELEMZÉSEL, A VÁLTOZÓ SZABÁLYOZÁS TÜKRÉBEN

CONTENT ANALYSIS OF HUNGARIAN COMPANIES' SUSTAINABILITY REPORTING PRACTICES IN THE LIGHT OF THE CHANGING REGULATIONS

A kutatás fókuszában a magyar nagyvállalatok fenntarthatósági közzétételi gyakorlatának vizsgálata áll. A téma aktualitását az Európai Unió új irányelve adja (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive), melynek magyar jogrendbe implementálása folyamatban van. A szerzők tárgyalják a nem-pénzügyi közzététel folyamatát, valamint áttekintik a témához kapcsolódó legfontosabb elméleteket: érdekhordozói elmélet, megbízó-ügynök elmélet, jelzéselmélet és legitimitáselmélet. Az empirikus vizsgálat során százelemű mintán tartalomelemzéssel vizsgálták a magyar nagyvállalatok fenntarthatósági közzétételi gyakorlatát, a jelentések formáját, a használt standardokat és a CSRD által előírt témák (környezeti, társadalmi, vállalatiirányítási tényezők és korrupcióellenes tevékenységek) tekintetében. Az eredmények szerint azoknak a vállalatoknak közelít leginkább a közzétételi gyakorlata a jövőbeni szabályozás előírásaihoz, melyek egy vállalatcsoport tagjaként működnek. A leggyakrabban előforduló témák a vizsgáltak közül a környezeti tényezők. Legkevésbé a korrupcióellenes tevékenységekről jelentenek a vállalatok. A leggyakrabban előforduló standard a GRI (Global Reporting Initiative) volt, majd ezt követte a TCFD (Task Force on Climate related Financial Disclosure). A kapott eredmények hozzájárulnak az említett elméletek igazolásához.

Kulcsszavak: nem-pénzügyi közzététel, fenntarthatósági közzététel, ESG (Environment, Social, Governance)-jelentés, NFRD (Non-Financial Reporting Directive), CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), tartalomelemzés

The research focuses on the sustainability disclosure of large Hungarian companies. The new European Union Directive (CSRD) underscores the topic's relevance. The authors discuss the process of non-financial disclosure and review the main theories related to the topic: stakeholder-, agency-, signalling-, and legitimacy theory. In the empirical study, they conduct a content analysis on a 100-item sample to investigate the sustainability disclosure practices of large Hungarian companies, the form of the reports, the standards used, and the topics covered by CSRD (environmental, social, corporate governance, and anti-corruption). The results show that the disclosure practices of companies operating as part of a group are closest to the requirements of future legislation. Environmental factors are the most frequently reported. Companies are least likely to report on anti-corruption activities. The most common standard was GRI (Global Reporting Initiative), followed by TCFD (Task Force on Climate related Financial Disclosure). The results obtained contribute to the validation of the theories mentioned above.

Keywords: non-financial disclosure, sustainability disclosure, ESG (Environment, Social, Governance) reporting, NFRD (Non-Financial Reporting Directive), CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), content analysis

Finanszírozás/Funding:

A kutatást a Szegedi Tudományegyetem Interdiszciplináris Kutatásfejlesztési és Innovációs Kiválósági Központ (IKIKK) Humán és Társadalomtudományi Klaszterének Digitális Társadalom Kompetenciaközpontja támogatta. A szerzők a Pénzügyi és számviteli kihívások a digitalizáció összefüggésében kutatócsoport tagjai.

The research was supported by the Digital Society Competence Center of the Human and Social Science Cluster of the Interdisciplinary Research Development and Innovation Excellence Center (IKIKK) of the University of Szeged. The authors are members of the research group Financial and accounting challenges in the context of digitalization.

Szerzők/Authors:

Dr. Lippai-Makra Edit^a (makra.edit@eco.u-szeged.hu) egyetemi adjunktus; Dr. Kovács Zsuzsanna Ilona^a (zsuzsanna.k@eco.u-szeged.hu) egyetemi adjunktus; Bodó Regina^a (bodo.regina@szte.hu) egyetemi tanársegéd

^aSzegedi Tudományegyetem (University of Szeged) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2023. 11. 29-én, javítva: 2023. 11. 29-én, elfogadva: 2024. 01. 24-én.

The article was received: 29. 11. 2023, revised: 29. 11. 2023, accepted: 24. 01. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of Vezetéstudomány / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Napjainkban egyre nagyobb hangsúlyt kap a társadalmi és ökológiai transzformáció szükségessége, amelyben fontos szerep hárul a gazdaság szereplőire (Köves & Király, 2022). Egyértelmű elmozdulás tapasztalható a gazdasági döntéshozatalban a fenntarthatóság iránti elköteleződés irányába (Herczeg, Pintér & Bagó, 2023). A fenntarthatósági szempontok a finanszírozási és pénzügyi döntésekben is egyre erősebben megjelennek (Horváth, 2022). Hasonló fenntarthatósági irányba való elmozdulás tapasztalható a vállalatok közzétételi gyakorlatában. Ugyanis addig, amíg a 2000-es évek elején a tudástőke-elemek számviteli beszámolón túli bemutatása uralta a vállalatok közzétételi gyakorlatát, addig mára már kijelenthető, hogy a fenntarthatósághoz való hozzájárulás, az ESG (környezeti, társadalmi, vállalatiirányítási) kockázatok, teljesítmények dominálják az érdekhordozókkal folytatott kommunikációt. Sőt, a vállalatokkal szemben ma már elvárás, hogy minden fórumon kommunikálják a fenntarthatóság érdekében tett lépéseiket (Hajdu, Lukács & Ducsa, 2023). Továbbá több korábbi kutatás is vizsgálta a közzétételi motivációkat, eredményeik alátámasztják, hogy a vállalatoknak előnyökkel jár a fenntarthatósági közzététel (Flammer, 2012; Ho, Chau & Cheung, 2012; Junior, 2019; Lippai-Makra & Kovács, 2021; Ortas Gallego-Alvarez & Etxeberría, 2015; Stolowy & Paugam, 2018).

A kutatás fókuszában a magyar nagyvállalatok fenntarthatósági közzétételi gyakorlatának vizsgálata áll. A téma aktualitását az adja, hogy az Európai Unió új vonatkozó szabályozást léptetett hatályba, melynek magyar jogrendbe implementálása folyamatban van. Az új irányelv szigoritást jelent a fenntarthatósági (korábban nem pénzügyi) jelentések tartalmi és formai kérdéseiben, valamint több ütemben bővíti a kötelező fenntarthatósági közzétételre kötelezett vállalatok körét. A kutatási kérdés az alábbiak szerint fogalmazható meg: *Mennyire felel meg a magyar nagyvállalatok közzétételi gyakorlata a 2025-től esedékes kötelező fenntarthatósági közzétételnek?* A kutatási kérdés megválaszolására a 100 legnagyobb magyar vállalkozás 2021-es közzétételét vizsgáltuk tartalomelemzéssel négy olyan témában, melyről be kell majd számolniuk. Ez a négy téma az alábbi: környezeti, társadalmi, vállalatiirányítási tényezők, valamint a korrupcióellenes tevékenységek. A vizsgált mintába a szabályozás alapján várhatóan alannya váló, 100 legnagyobb árbevétellel rendelkező magyar céget emeltük be a Crefoport Scholar adatbázis alapján.

A cikk felépítése a következő: az elméleti háttér bemutatása során ismertetjük a fő definíciókat, bemutatjuk a vállalati közzététellel leggyakrabban kapcsolatba hozott elméleteket, valamint kitérünk a fenntarthatósági közzététel folyamatának ismertetésére. Ezt követően ismertetjük az alkalmazott tartalomelemzési módszertant, leírjuk a minta kiválasztásának menetét, majd pedig ismertetjük az empirikus kutatás eredményét. Végül megfogalmazzuk, hogy az új európai uniós szabályozás hatására hogyan változik a fenntarthatósági közzététel jó gyakorlatának modellje, valamint javaslatokat fogalmazunk meg azon vállalatok számára, melyek fenntarthatósági közzétételre lesznek kötelezettek.

Elméleti háttér

A vállalatok fenntarthatósági közzététele jól vizsgálható ugyanazon elméleti keretek között, melyben a pénzügyi beszámolást is vizsgálják mind a hazai, mind a nemzetközi szakirodalomban. Ezen elméletek ismertetése előtt azonban tisztázni kell azokat a kapcsolódó fogalmakat, melyek újszerűek a témában, esetleg pontos megnevezésük még nem honosodott meg a magyar nyelvben. Gyakorlatilag már a fenntarthatósági közzététel is egy ilyen fogalom, melynek használata az Európai Unió irányelvében is újdonság, hiszen korábban a nem-pénzügyi jelzót használták a jogszabályokban. Jelen cikk szerzőinek értelmezése szerint nem-pénzügyi közzétételnek tekinthető a négy alapvető számviteli okmányon (mérleg, eredménykimutatás, cashflowkimutatás és sajáttőke-változások) túlmutató közzététel. Fenntarthatósági közzétételnek pedig a környezeti, társadalmi és vállalatiirányítási kérdéseket fókuszba helyező közzétételt értjük. Az érdekhordozók, érdekeltek és érintettek kifejezéseket szinonimaként használjuk, a hivatkozott szerző szóhasználatának tiszteletben tartásával. A fenntarthatósági jelentések könyvvizsgálata alatt azt a tanúsítási audit-folyamatot értjük, mely során a könyvvizsgálóknak a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó bizonyossági véleményt kell kiadniuk.

A kapcsolódó elméletek

A vállalkozások közzétételével kapcsolatban több elmélet született (Lakatos, 2013), amelyek bemutatása azért fontos, hogy megértsük a vállalatok beszámolási gyakorlatára ható tényezőket. A fenntarthatósági közzétételhez leginkább az alábbi négy elmélet köthető: érdekhordozói elmélet, megbízó-ügynök elmélet, jelzéselmélet és legitimitáselmélet (Manes-Rossi, Tiron-Tudor, Nicolò & Zanellato, 2018; Ortas et al., 2015).

Az érdekhordozói elmélet a szervezettel kapcsolatban álló társadalmi szereplőkkel és információ igényükkel foglalkozik. Az érdekhordozók érdeke, hogy minél több információt szerezzenek a vállalkozásról (Lakatos, 2013). Érdekhordozók a részvényesek (tulajdonosok), hitelezők, menedzsment (vezetők), munkavállalók, ügyfelek, beszállítók, állam, kormányzati szervek, közérdekű csoportok, érdekvédelmi szervezetek (Roberts, 1992; Baricz, 1994). An, Davey & Eggleton (2011) szerint *a vállalkozások tagjai a tág társadalmi rendszernek, amelyben működnek, és így elszámoltathatónak kell lenniük a különböző érdekcsoportokkal szemben, melynek fontos eszköze a pénzügyi és nem-pénzügyi információ közzététele is.* Az elszámoltathatóság véleményük szerint a vállalkozás azon felelőssége, hogy nyilvánosságra hozza teljesítményét, pénzügyi helyzetét, finanszírozási és befektetési döntéseit, valamint azt, hogy a szabályoknak megfelelően működik.

A *megbízó-ügynök elmélet* elsősorban a tulajdonosok és a menedzsment elkülönítését, valamint a kockázatviselés, döntéshozatal és irányítási funkciók szétválasztását tárgyalja (Jensen & Meckling, 1976). Ebben a szerződéses kapcsolatban egy vagy több egyén (a megbízó) egy vagy több személyt (ügynököt) alkalmaz annak céljából, hogy

az bizonyos intézkedéseket végezzen el a javára, illetve ehhez döntéshozatali hatáskörrel látja el őket. Gyakran jelen van az információs aszimmetria, azaz a megbízó lényegesen kevesebb információval rendelkezik az elvégzendő feladat pillanatnyi állapotáról és a feladatot érintő külső körülményekről. Az eltérő célok és az információs aszimmetria kölcsönös bizalmatlanságot eredményez a megbízó és ügynöke között (Kaliczka & Naffa, 2010). A beszámoló összeállítását a menedzserek végzik (ügynökök), a tulajdonosok (megbízók) pedig értékeli a teljesítményüket (Jensen & Meckling, 1976; Lakatos, 2009; Mohl, 2013). A fent bemutatott súrlódások enyhítése elérhető a magas szintű közzététel által, mely egyrészt csökkentheti az opportunista magatartást (pl. bennfentes kereskedelem) a pontosabb nyomon követhetőség, valamint az átláthatóbb növekedés támogatásával (Li, Pike & Haniffa, 2008), másrészt mérsékelheti a tőkeköltséget, a vállalkozásba vetett bizalom növelésével (Singh & Zahn, 2008).

A *jelzésemélet* szintén a vezetők és a befektetők közötti információs aszimmetriára épít, azonban más megközelítéssel él. A vállalkozás vezetői sokkal több információval rendelkeznek a vállalkozás működéséről (kockázat, életképesség, nyereség), mint a befektetők. Emiatt a befektetők nem feltétlenül tudnak optimális döntéseket hozni. A jelzésemélet alapján a vállalkozások olyan információkat közölnek az érdekhordozókkal, melyek jelzik, hogy ők jobbak társaiknál, így vonzóbbá válhatnak a jobb hírnév által (Campbell, Shrivés & Bohmbach-Saager, 2001; Shehata, 2014). Az egyik leghatékonyabb eszköz erre az, ha a kedvező számviteli információkat közzéteszik az érdekeltek számára (An et al., 2011; Watson, Shrivés & Marston, 2002).

A *legitimitásemélet* szerint egy szervezet csak a társadalom által alkotott keretek között tud működni (Pereira Eugénio, Costa Lourenço & Morais, 2013), mivel nincs joga létezni anélkül, hogy összeegyeztetné értékeit a társadalommal, amelybe beépülve működik (Magness, 2006). Egy vállalkozás legitímnek minősül, ha a közössége által diktált normákat betartja és megfelel a társadalom elvárásainak (Deegan, 2002; An et al., 2011). Ez a szervezeti legitimitás nem állandó, hiszen a társadalmi változásoknak köszönhetően módosul, így állandó alkalmazkodást igényel (An et al., 2011; Magness, 2006).

A továbbiakban a fenntarthatósági közzététel folyamatát és a kapcsolódó szabályozást ismertetjük.

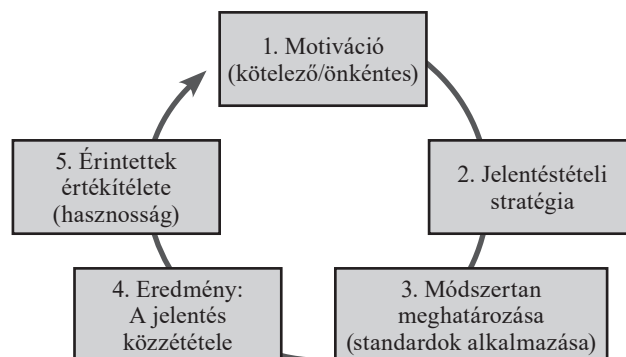
A fenntarthatósági közzététel folyamata

Az alábbiakban bemutatjuk azokat a folyamatokat, illetve döntési pontokat, melyek összessége kialakítja az egyes cégek fenntarthatósági közzétételi gyakorlatát. A fenntarthatósági közzététel folyamatában öt lépés azonosítható (1. ábra). A vállalat motivációs tényezőket észlel és azonosít (1. lépés), melyek hatására dönt a fenntarthatósági közzétételének szükségességéről. Ezt követően kialakítja a jelentéstételi stratégiáját (2. lépés), mely során meghatározza, hogy melyek azok a témakörök, kockázatok, ügyek, tényezők stb. melyekről be szeretne számolni. A

jelentés tartalmi meghatározását követően döntést hoz a jelentés formai kialakításáról (3. lépés), illetve arról, hogy valamilyen fenntarthatósági közzétételi szabvány (standard) előírásai szerint készíti-e el a jelentését. Ezek után megtörténik a jelentés elkészítése és közzététele (4. lépés). A publikált jelentést az érintettek megismerik, majd közvetlenül vagy közvetetten értékeli (5. lépés), ami visszacsatolást jelent a jelentéstevőnek, ami további motivációt jelent a közzététel folytatására, illetve a közzétételi stratégia finomhangolására.

1. ábra

A nem-pénzügyi közzététel folyamatábrája



Forrás: Kovács & Lippai-Makra (2022) alapján saját szerkesztés

Az alábbiakban a fenntarthatósági közzététel azon jelenségeit részletezzük, melyek kapcsolódnak az elvégzett empirikus kutatáshoz.

E jelenségek egyik csoportja a fenntarthatósággal kapcsolatos információk közzétételére ható motivációs hatások, más néven ösztönzők csoportja. Az ösztönzőket két alcsoportra bonthatjuk, az önkéntes ösztönzőkre, valamint a kötelező ösztönzőkre, azaz a jogszabályokra. Önkéntes ösztönzőnek nevezünk minden olyan, nem jogszabályon alapuló tényezőt, melyeket a vállalkozások figyelembe vesznek akkor, amikor meghatározzák azon információk körét, melyeket közölnek a fenntarthatósági jelentésükben (Lippai-Makra, 2022). Ilyen önkéntes ösztönzőknek tekinthetők azok a jelenségek, melyekről a fejezet elején bemutatott elméleteknél már említést tettünk, mint például az érdekeltek információigénye, vagy az információs aszimmetria csökkentésére ható intézkedések. Önkéntes ösztönzőnek tekinthetők továbbá a nemzetek közötti szervezetekhez, illetve egyezményekhez való, önkéntes csatlakozás (Lippai-Makra, 2022). Ilyenek az ENSZ által közzétett 17 Fenntartható Fejlődési Cél¹ keretrendszer, amely lefedi a fenntartható fejlődés társadalmi, gazdasági és környezeti aspektusait is. A keretrendszer a célkitűzések elérését nem csupán az államok intézkedéseitől várja, hanem valamennyi releváns szereplő (például az üzleti vállalkozások, civil szervezetek stb.) együttműködésével kívánja elérni (Szennay & Szigeti, 2019).

A nem-pénzügyi információk közzététele korábban önkéntes alapon történt, napjainkra azonban a cégek egyre nagyobb halmazát kötelezik jogszabályok a pénzügyi beszámolón túlmutató közzétételre. Többek között a

fenntarthatóság eszméjére építve adta ki az Európai Unió a 2014/95/EU irányelvet, amely bizonyos közérdeklődésre számot tartó gazdálkodóknak előírja, hogy a beszámolójuk részeként tegyenek közzé nem-pénzügyi jelentést (Európai Parlament és Tanács, 2014). Ez a rendelkezés a magyar jogrendbe a számviteli törvényen keresztül épült be, mely a 2017-es üzleti évtől kezdődően írja elő nem-pénzügyi kimutatás elkészítését és közzétételét a személyi hatálya alá eső vállalatoknak. A szabályozás következő lépéseként az Európai Parlament és a Tanács 2022. december 14-én tette közzé a 2022/2464 sorszámú irányelvet a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolásról: CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive néven (Európai Parlament és Tanács, 2022), mellyel nem csak a kötelezettek körét bővíti az Európai Unió, hanem az összehasonlíthatóság igényére reagálva a közzététel összehasonlíthatósága érdekében a jelentések formai egységesítésére is szabályokat hoz. Az új szabályozás elemeit a későbbiekben ismertetjük.

A jelenségek egy másik csoportja a közzététel formájához köthető. A vállalatoknak meg kell határozniuk, hogy milyen formában közlik az információkat. Napjainkban több nem-pénzügyi közzétételi standard² (újabb megnevezéssel: fenntarthatósági közzétételi szabvány) közül választhatnak, melyek különböző területeket hangsúlyoznak ki. Az alábbiakban röviden bemutatjuk a KPMG világméretű felmérései alapján leggyakrabban használtnak nevezhető nem-pénzügyi közzétételi standardokat (KPMG International, 2017, 2020), melyek azért jöttek létre, hogy a vállalatok beszámolói egységes formában készüljenek, lehetőséget teremtve az egyes vállalkozások nem-pénzügyi információinak összehasonlítására, illetve ugyanazon vállalkozás különböző üzleti éveire vonatkozó információk összevetésére.

- A GRI (Global Reporting Initiative³) a legtöbb vállalkozás által használt jelentési standard (KPMG, 2017), amelyet 1997-ben Hollandiában hoztak létre. A GRI abban segíti a szervezeteket, hogy hogyan tudnak átlátható módon beszámolni a fenntarthatósággal kapcsolatos olyan témákról, mint például a klímaváltozás, az emberi jogok, a vállalati irányítás és a társadalmi jólét.
- Az SASB (Sustainability Accounting Standard Board⁴) Foundation 2011-ben alapították, amelynek küldetése, hogy olyan iparág-specifikus közzétételi standardokat dolgozzanak ki, amelyek megkönnyítik a vállalatok és a befektetők közti kommunikációt azáltal, hogy standardizálják a szervezetek környezeti, társadalmi és irányítási információik közzétételét.

Vannak továbbá olyan standardalkotók, amelyek csupán egy részterülethez kapcsolódó közzététellel foglalkoznak. E szervezetek fókuszában általában a fenntarthatóság témaköre áll.

- A CDP⁵ (Carbon Disclosure Project) Global egy nemzetközi nonprofit szervezet, melyet 2000-ben alapítottak. A szervezet célja, hogy összeállítsa a világ legnagyobb, legátfogóbb adatbázisát a vállalkozások

és a városok környezeti hatásairól. Tevékenységüket a széles körű érintetti (befektetők, fogyasztók, állampolgárok) érdekek figyelembevételével végzik. A CDP együttműködő partnere mind a GRI-nek és az SASB-nek is.

- A TCFD⁶ (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) az FSB (Financial Stability Board) éghajlattal kapcsolatos pénzügyi beszámolási munkacsoportjaként 2015-ben jött létre. Célul tűzték ki az önkéntes, következetes éghajlati vonatkozású pénzügyi kockázatok közzétételének módszertani kidolgozását annak érdekében, hogy a befektetők, a hitelezők, a biztosítók és más érdekelt felek számára azok elérhetőek legyenek.

A fentiekből látható, hogy az egyes standardalkotók különböző szemlélettel közelítik meg a közzétételt, illetve különböző érdekelti csoportok információigényét helyezik előtérbe. Talán ez utóbbi a CDP és a TCFD esetében a legszembetűnőbb, ugyanis utóbbi fókuszában egyértelműen a befektetők állnak, és a klímakockázatra elsősorban mint lehetséges pénzügyi kockázatra tekintenek, ezzel szemben az előbbi nem csak vállalatok, hanem városok és országok, illetve régiók hatásait is vizsgálja a klímaváltozásra, a teljes érintetti kör tekintetében (Lippai-Makra, 2022).

A jelenségek harmadik csoportja a jelentések hasznosulásával, az érintettek értékítéletével, a visszacsatolással kapcsolatos (1. ábra: 5. lépés). A jelentést az érdeklődők elolvassák, értékelik, és közvetve vagy közvetlenül visszajeleznek a vállalkozásnak. A vállalatok vagy a nem-pénzügyi jelentésükben, vagy a honlapjukon külön erre a célra fenntartott elérhetőségeket tesznek közzé, amelyek használatával az érintettek visszajelzést küldhetnek, vagy kérdéseket tehetnek fel a közzétett információkkal kapcsolatban. A közvetett visszajelzés a fenntarthatósági értékelő ügynökségek értékeléseiben valósul meg, illetve akkor, amikor ezen értékeléseket az érdekeltek felhasználják a döntéseik során (Lippai-Makra, 2022). A nem-pénzügyi információk sokfélesége, valamint a hozzájuk kapcsolódó jelentések hossza és összetettsége, továbbá ennek a folyamatosan bővülő adathalmaznak az értékelése és feldolgozása egyre nagyobb kihívást jelent az érintetteknek (Kiss & Kuba, 2009). Az érdekeltek közül a befektetők visszacsatolása a legfontosabb a vállalatok számára (Lippai-Makra & Kovács, 2021). Ennek a jelenségnek az egyik oka az, hogy a befektetők érdeklődése a fenntarthatósági befektetések iránt rendkívüli ütemben nőtt az elmúlt években (Naffa, Dudás & Juhász, 2021). A felmerülő igényeikre válaszul jöttek létre a pénzügyi piacon már jól ismert hitelminősítő intézetek mintájára, a fenntarthatósági értékelő ügynökségek⁷, valamint a fenntarthatósági témaspecifikus indexek⁸ és a tematikus befektetési alapok⁹. A nem-pénzügyi információk iránt érdeklődő befektetők két nagy csoportra oszthatók. A kockázatvezérelt befektetők a vállalat teljes kockázati profiljának felmérése céljából vizsgálják a nem-pénzügyi információkat. Az értékvezérelt befektetők nem csupán a pénzügyi megtérülést veszik figyelembe a döntéshozatal során, hanem a számukra fontos

értékek megjelenését is (McLachlan & Gardner, 2004). Az utóbbiakat nevezik felelős befektetőknek¹⁰ is.

A korábban említett motivációs tényezők az információ hitelesítésének kérdésére is hatással vannak. A hitelesség alátámasztható többek között a jelentések könyvvizsgálataival, melyet a nem-pénzügyi jelentések esetében jelenleg az ISAE 3000-es standard¹¹ alapján végeznek. Szintén növelheti a bizalmat a csatlakozás egy olyan klímavédelmi szervezethez¹², mely hitelesíti a vállalatok fenntarthatósággal kapcsolatos célkitűzéseit, és azok elérését. Ugyanis napjainkban, az üvegházhatású gázok kibocsátásának mérését és nyilvánosságra hozatalát követően mindinkább általánossá válik, hogy a nagyvállalatok önként számszerű kibocsátási célokat tűznek ki (Nemes & Széchy, 2023).

Ahhoz, hogy a közzététellel kapcsolatos elméletek elemeit össze tudjuk kapcsolni a fenntarthatósággal kapcsolatos közzététellel, az új európai uniós irányelv, a korábban már említett CSRD egyes elemeinek ismertetése szükséges.

Ahogy azt már a bevezetőben említettük, az új irányelv a vállalatokat több lépésben vonja be a kötelezett körébe. Első hullámban a 2024-es üzleti évről kell kiadni az első fenntarthatósági beszámolóját azoknak a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő nagyvállalkozásoknak, amelyeknél az üzleti évet megelőző üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta a következő határértéket: a mérlegfőösszeg a 20.000.000 EUR-t, az éves nettó árbevétel a 40.000.000 EUR-t, valamint az üzleti évben az átlagosan foglalkoztatottak száma az 500 főt. Ebbe az első hullámba tartozó vállalatok már az NFRD-nek is alanyai voltak, ezért már legalább 11 éves tapasztalattal rendelkeznek a nem-pénzügyi közzétételben. Várhatóan ezeknek a vállalatoknak a beszámolási gyakorlatára lesz legkevésbé hatással az új irányelv.

Második hullámban a 2025-ös üzleti évről kell kiadni az első fenntarthatósági beszámolójukat azoknak a nagyvállalatoknak, amelyeknél az üzleti évet megelőző üzleti évben a mérleg fordulónapján a következő három mutatóérték közül bármelyik kettő meghaladta a következő határértéket: a mérlegfőösszeg a 20.000.000 EUR-t, az éves nettó árbevétel a 40.000.000 EUR-t, az üzleti évben az átlagosan foglalkoztatottak száma a 250 főt.

Harmadik hullámban a 2026-os üzleti évről kell kiadni az első fenntarthatósági beszámolójukat a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodónak minősülő kis- és középvállalkozásoknak.

Az új szabályozás a jelentések tartalmát és formáját is szabályozza, ezzel biztosítva a jelentések összehasonlíthatóságát. A jelentéseket a 2023. július 1-én elfogadott Fenntarthatósági beszámolási standardok¹³ (ESRS: European Sustainability Reporting Standards) határozzák meg. A kötelező standardhasználat mindenképpen előnyös a jelentések célcsoportja, az érintettek szemszögéből. Azonban kihívás elé állítja azokat a vállalkozásokat is, amelyek már évek óta, rutinosan állítják elő jelentéseiket, akár egyszerre több fenntarthatósági közzétételi standardnak megfelelően. A nemzetközi standardalkotó

szervezetek jelenleg is dolgoznak azon, hogy megvalósuljon a legtöbb vállalat által használt standardok közti minél magasabb átjárhatóság. A jelentések formai előírásain túl, meg kell említeni, hogy kötelező lesz azokat gépi olvashatóságot biztosító formátumban közzétenni.

A szabályozás továbbá előírja a jelentések kötelező tanúsítási auditját, mely során a könyvvizsgálóknak a fenntarthatósági jelentésekre vonatkozó bizonyossági véleményt kell nyújtaniuk, melyben a jelentés fenntarthatósági szakmai szempontoknak való megfelelést igazolják. Ennek pontos szabályait rendeletben fogják meghatározni. Európai uniós szinten a fenntarthatósági jelentések auditálásához az ISSA (International Standard on Sustainability Assurance) 5000 standardot¹⁴ írják elő, melynek első javasolt verzióját 2023. december 1-ig véleményezhetik az érintettek, és várhatóan 2024-ben teszik közzé a hatályos változatot.

A közzététellel kapcsolatos elméletek összevetése és kapcsolatuk a fent részletezett jelenségekkel

Az alábbiakban bemutatjuk a korábban felvázolt négy elmélet közötti összefüggéseket, és kapcsolatukat az ösztönzőkkel. A négy elmélet közti összefüggések An et al. (2011) munkája alapján a következőképpen foglalhatók össze. A megbízó-ügynök elmélet írja le a vezetők és a tulajdonosok közti információs aszimmetriát, melyet az érdekhordozói elmélet tulajdonképpen kibővíti azért, hogy az összes érdekelt félre vonatkozóan állapítja meg az információközlés szükségességét. Az érdekhordozói elmélet és a legitimitásemélet közös pontja az, hogy a társadalmi, közösségi kapcsolatokra összpontosítanak és kulscérdésük az elszámoltathatóság az érdekeltek és a társadalom felé (Li, 2008). A jelzéselmélet a pozitív információk közzétételével csökkenti az információs aszimmetriát, ami központi fogalom a megbízó-ügynök elméletben is. A legitimitásemélet szerint a vállalkozásoknak jelzéssel kell élniük a társadalom felé, hogy bizonyítsák a társadalmi normák és elvárásoknak való megfelelést, amelyhez a jelzéselmélet által kínált eszközöket alkalmazzák. Ezek alapján a közzététel motivációja tulajdonképpen a társaságok vezetése és a különböző érdekhordozók közötti információs aszimmetria csökkentése, az érdekeltekkel szembeni elszámoltathatóság biztosítása és a szervezeti legitimitás és kiválóság jelzése a társadalom felé (An et al., 2011).

Az előző fejezetben leírt jelenségek összekapcsolhatók a négy bemutatott elmélettel (1. táblázat). A megbízó-ügynök elméletben leírt információs aszimmetria csökkentésére irányuló igény, valamint az érdekhordozói elméletben leírt érintettek információ igénye önkéntes ösztönzőként azonosítható. A legitimitásemélet alátámasztja a kötelező ösztönzők, azaz a szabályozás fontosságát. Ugyanakkor fontos megjegyezni, hogy nemcsak a szabályozás hozható kapcsolatba a legitimitásemélettel, hanem akár a jelentések könyvvizsgálata vagy egyéb, már említett klímavédelmi szervezetek értékítélete a vállalkozás fenntarthatósághoz való hozzájárulásáról. Tekintettel arra, hogy

a vállalkozások legitimitásukat jelzésméleti eszközök révén is tudják bizonyítani az érdekelteknek, ezért e két elmélet összekapcsolása a fenntarthatósági közzétételi jelenségekkel nehezen szétválasztható. Továbbá elemzési nehézséget okoz az is, hogy a jelzésméletnek kötelező és önkéntes ösztönzők is megfeleltethetők. Önkéntes ösztönzőként és jelzési eszközként azonosítható az a vállalati közzétételi gyakorlat, hogy a fenntarthatósági jelentésükben rögzítik, hogy mely ENSZ SDG-hez járulnak hozzá teljesítményükkel. Továbbá jelzésként azonosítható a fenntarthatósági célok klímavédelmi szervezetek általi hitelesítése. A különböző közzétételi standardok használata és a jelentések könyvvizsgálata a jelenben még önkéntes ösztönzőnek és a legitimitás bizonyításával összefüggésbe hozható jelenségnek tekinthető, azonban a CSRD hatálybalépését követően azon jelentések esetében, ahol már kötelező jelleggel az ESRS-nek megfelelően alakítják ki a jelentés tartalmát és formáját, valamint kötelező könyvvizsgálattal látják el azt, már kötelező ösztönzőnek tekintendők.

Adatok és módszertan

A következőkben bemutatjuk a tartalomelemzés, mint választott kutatási módszer lényegét, lépéseit. Kitérünk a témához kapcsolódó elvégzett beszámolóelemzés legfontosabb aspektusaira – mintaválasztás, kódolási folyamat –, valamint ismertetjük az elemzés eredményeit és a levont következtetéseket. A tartalomelemzés többek között Krippendorff (1989) nevéhez fűződik. A szerző a következőképpen definiálja a tartalomelemzést (Krippendorff, 1989, p. 403): „*olyan kutatási technika, amely reprodukálható, és megalapozott következtetések megalkotására alkalmas az adott kontextusban fellelt adatok alapján*”. E módszer az egyik legfontosabbnak minősül a társadalomtudományi kutatások területén: kézenfekvő lehet ilyen technikát alkalmazni abban az esetben, amikor a vállalati kommunikációval kapcsolatos kutatási kérdés merül fel.

Az első lépés a kutatási koncepció megalkotása, amely során megragadjuk azt a jelenséget, amelynek közvetlen megfigyelésére nincs mód, ám közvetett módon a vállala-

1. táblázat

A fenntarthatósági közzététellel kapcsolatos jelenségek és az elméletek kapcsolata

Jelenség	Ösztönző	Elmélet	Mérés?
Információs aszimmetria	Önkéntes	Megbízó-ügynök	Interjú – szubjektív
Információigény	Önkéntes	Érdekhordozói	Interjú – érdekhordozói visszajelzések
Önkéntes standardok	Önkéntes	Legitimitás/jelzés	Tartalomelemzés
Kötelező standard	Kötelező	Legitimitás/Jelzés	Tartalomelemzés
ENSZ SDG, önkéntes könyvvizsgálat, klímavédelmi szervezet hitelesítése	Önkéntes	Legitimitás/Jelzés	Tartalomelemzés
Új szabályozás megjelenése	Kötelező	Legitimitás	Tartalomelemzés (Szabályozás előtti/utáni évek)

Forrás: saját szerkesztés

A fenti jelenségek, illetve elméletek empirikus vizsgálati lehetőségei különbözőek (1. táblázat). Az információs aszimmetria csökkenését és az érdekeltek információigényét, illetve az abban bekövetkezett változásokat, véleményünk szerint leginkább interjúk kutatással, esetleg kérdőíves kutatással lehet felmérni. Az ilyen kvalitatív vizsgálatoknál azonban gyakran jelent problémát az erőforrás-igényesség mellett az alanyok elérése is. A fenti jelenségek, leginkább a jelzések, azonban jól vizsgálhatók tartalomelemzéssel. Tekintettel arra, hogy e jelzések célcsoportjai az érdekeltek, ezért a vizsgálni kívánt adatok publikus információk, így a kutatók számára is könnyen elérhetők. A tartalomelemzés további előnye, hogy segítségével a kvalitatív adatok számszerűsíthetők, így lehetőséget adnak statisztikai módszerek alkalmazására. Tekintettel arra, hogy kutatásunk célja annak felmérése, hogy a magyar nagyvállalatok jelenlegi közzétételi gyakorlata mennyire felel meg a CSRD előírásainak, azaz mennyire felkészülten várják a rájuk vonatkozó szabályváltozást, a jelentések tartalmát és formáját vizsgáltuk. Az elvégzett empirikus kutatást a következőkben ismer-

lati jelentések tartalmának vizsgálatával megközelíthető. Emellett szükséges felvázolni az elemzési konstrukciót, amely keretet ad a vizsgálatnak (Krippendorff, 1989). Esetünkben a vizsgált jelenség a vállalatok fenntarthatósággal kapcsolatos információkat felőlelő kommunikációja. Számos esetben tagolják három nagy témakörre az ilyen célú közzétételt, így beszélhetünk környezeti, társadalmi és vállalatiirányítási (Environmental, Social and Governance – ESG) témákról.

A tartalomelemzés széles körben elterjedt kutatási módszer a vállalati jelentések tartalmának vizsgálatára a nem-pénzügyi közzététel vonatkozásában (Dumitru, Dyduch, Gușe & Krasodomska, 2017; Matuszak & Róžańska, 2021; Mion & Loza Adauí, 2019; Venturelli, Fasan & Pizzi, 2022). Az elemzés alapját egy közzétételi index adja, amely azokat az információkat, illetve adatpontokat sorolja fel, amelyekről a vállalatnak valamely szabályozás alapján közzétételi kötelezettsége van vagy lesz a közeljövőben. Természetesen használható a tartalomelemzés önkéntes közzététel vizsgálatára is, ebben az esetben egy olyan paletta lesz a közzétételi index, amely minél szélesebb körben definiál tételeket az adott kutatási

témára vonatkozóan (Ragini, 2012). Az index alapja a jelen tanulmányban bemutatott kutatás esetén jogszabály, vagyis az Európai Unió vonatkozó irányelvei (NFRD, CSRD).

Krippendorff (1989) szerint a koncepció megalkotása után az elemzési egységek definiálása és azonosítása következik, vagyis a minta elemeinek kiválasztása. Kutatásunk során a mintaválasztást egyrészt az az elv vezérelte, hogy olyan vállalkozások közzétételi kultúráját vizsgáljuk meg, amelyek a jövőben várhatóan a CSRD alanyai lesznek és kötelező fenntarthatósági jelentést közzétehetnek alá esnek. Másrészt pedig azon vállalati csoportot céloztuk meg, akiknek a közzétételi gyakorlatára leghamarabb lesz hatással a CSRD, és ezek, véleményünk szerint a második hullámba eső nagyvállalatok lesznek. Az első hullámba kerülő közérdeklődés számot tartó gazdálkodók közzétételi gyakorlatát már több hazai kutatás is vizsgálta (Lippai-Makra, Kovács & Kiss, 2022; Tamásné Vőneki & Lamanda, 2020; Tirnitz, 2010). Így a rendelkezésre álló Crefoport adatbázisból azon cégek listáját hívtuk le, amelyek árbevétele a 2021. üzleti évre vonatkozóan meghaladta a 15200 mFt összeget, mérlegfőösszege a 7600 mFt összeget és a 250 fő foglalkoztatottat. Ezek a határértékek megfelelnek a CSRD-ben közzétett EUR-ban megadott összegek 380 Ft/EUR árfolyammal történő átváltásának. A leválogatás 505 db vállalkozást adott eredményül, melyek közül a 100 legnagyobb árbevétellel rendelkező vállalatot emeltük a mintába. Mivel a CSRD a jövőben lép hatályba, így lehetőségünk volt megvizsgálni, hogy milyen mintázatot mutat e száz, a legnagyobb gazdálkodók közé tartozó cég beszámolási gyakorlata: tesznek-e közzé fenntarthatósági jelentést, és ha igen, milyen formában teszik ezt, illetve milyen hatókörben (egyedi vagy anyavállalati jelentés). Első lépésként tehát megvizsgáltuk, hogy van-e a vállalatoknak egyedi fenntarthatósági jelentésük. Amennyiben ilyet nem találtunk, akkor az anyavállalat azonosítása után kerestünk csoportszintű jelentést. A fellelt dokumentumokat elmentettük, és egy a kutatási kérdéseket tartalmazó táblázatban rögzítettük a válaszokat. Szintén kigyűjtöttük azokat a legfontosabb standardokat, amelyeket az alanyok felhasználtak a jelentések összeállításánál (GRI, SASB, CDP, TCFD). Vizsgáltuk továbbá, hogy belefoglalják-e a jelentésbe azokat a kulcsfontosságú témákat (környezeti, társadalmi, vállalatirányítási, korrupcióellenes intézkedések), amelyeket a jogszabályi környezet számukra elő fog írni. A közzétett információ minőségét olyan szempontból értékeltük, hogy konkrét, a vállalkozóra vonatkozó specifikus adatokat, folyamatokat, intézkedéseket, politikákat írnak le, vagy általában véve szólnak a fent említett témákról.

A kutatás kivitelezése szempontjából a beszámolókat kutatók általi olvasását és a kézi adatfelvitelt választottuk. A tartalomelemzést használó vizsgálatok esetében dilemmát jelent, hogy bevonjunk-e számítógépes, illetve szoftveres megoldásokat, amelyek jelentősen csökkenthetnék a kutatás erőforrásigényét. Krippendorff (1989) szerint az itt meghatározó értékelő kritériumok, mint a megbízhatóság (mint a kódolást végzők közötti egyezés)

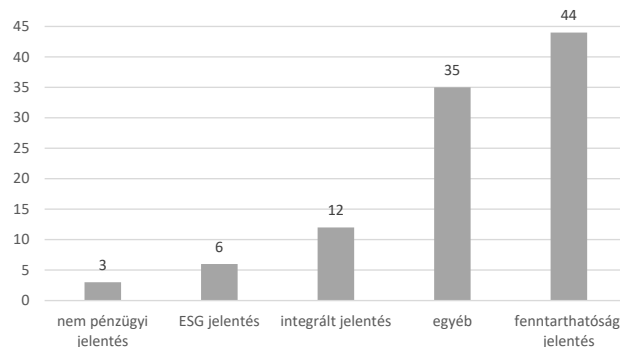
és a relevancia (vagyis a jelenségek pontos megragadása) sokszor egymással ellentétesen mozognak. A számítógépek növelik a megbízhatóságot, amennyiben képesek az anyanyelvi szintű szöveginterpretációra. Az emberi értelmezés eredményezhet alacsonyabb megbízhatóságot, viszont ebben az esetben nem jelentenek problémát a szemantikailag komplex szövegek, vagy a többes jelentéssel bíró kifejezések. E kérdéskört számos kutató körüljárta, és több esetben maradtak az „emberi olvasás és interpretáció” választásánál (Bellora & Guenther, 2013), mivel rendkívül nehéz lenne olyan módon programozni egy kereső algoritmust, amely képes lenne az eltérő megfogalmazások, vagy kontextusban rejlő mögöttes tartalom feldolgozására.

A megbízhatóság úgy ragadható meg (Krippendorff, 2011, p. 1), mint annak a bizonyossága, hogy különböző módszerekkel vagy különböző kutatókkal dolgozva ugyanazokat a tényeket interpretáljuk; azonban ez a validálásnak csak egy lépése és nem egyenértékű azzal – mivel két, ugyanarra a következtetésre jutó kutatás egyaránt tévedhet. Kutatásunkban a megbízhatóságot azzal igyekeztünk növelni, hogy többszörös kutatói megbeszélést tartottunk a három, a beszámolók pontozásában részt vevő szerzők érdekében, hogy a vizsgált kérdésekre adott válaszaink ugyanazt a logikai menetet kövessék. Néhány beszámoló áttekintése megtörtént több résztvevő jelenlétével, majd az önálló munka elvégzésével visszatértünk a problémás pontokra és esetekre, közös döntést hozva ezekről. Mindezek ellenére a tartalomelemzés, mint kutatási módszer hátrányai között az erőforrás-igényesség mellett mindig meg kell említeni valamilyen mértékű szubjektív megítélést.

Eredmények

A vizsgálatba bevont 100 vállalat közül egyiket sem kellett kizárni, ugyanis mindegyiknek volt valamilyen formában elérhető, éves beszámolója. A százalékos minta nem tekinthető reprezentatívnak, valamint a minta méretéből és homogenitásából adódóan nem végeztünk kapcsolatvizsgálatot. A mintában szereplő vállalatok a vizsgált témákról leggyakrabban – 44 alkalommal – fenntarthatósági jelentést (sustainability report) tettek közzé (2. ábra).

2. ábra
A vizsgált jelentések típusának eloszlása (db)

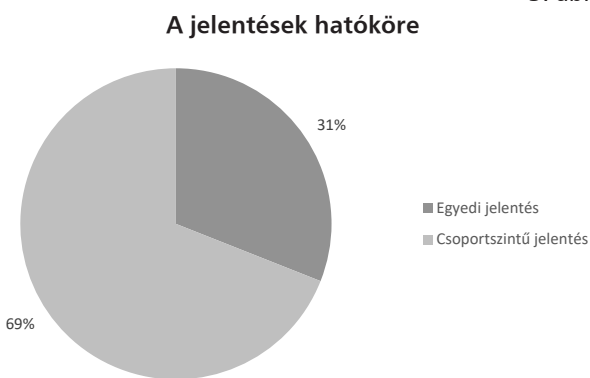


Forrás: saját szerkesztés

Az esetek 35 százalékában egyéb dokumentumot vizsgáltunk meg: 12 esetben éves jelentést, vagy éves jelentéshez kapcsolódó üzleti jelentést, a többi esetben a vállalatok egyedi, mások által nem használt címmel közzétett dokumentumban foglalták össze a fenntarthatósággal kapcsolatos tényezőket. 12 esetben volt szó integrált jelentésről, melyben az adott vállalat egy dokumentumon belül közli a pénzügyi és nem-pénzügyi információit, 3 alkalommal pedig nem-pénzügyi jelentésről, mely az NFRD által javasolt megnevezés.

A vizsgált cégek kétharmada csak csoportszintű jelentésben számolt be a fenntarthatósági kérdésekről (3. ábra). A szabályozási ismeretében azonban ez nem meglepő eredmény, hiszen a konszolidált fenntarthatósági jelentések esetében, a pénzügyi jelentésekkel ellentétben nem kell a lányvállalatoknak egyedi jelentést közzétenniük.

3. ábra

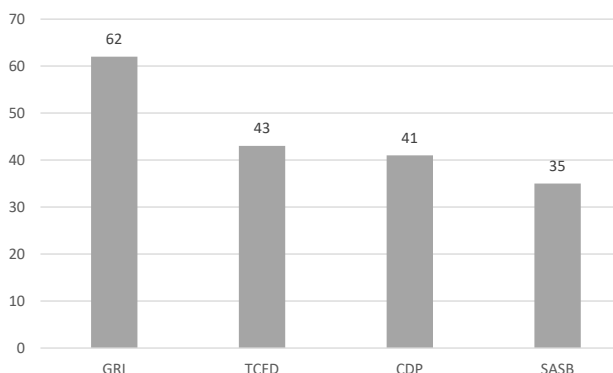


Forrás: saját szerkesztés

Az elemzés során négy standardra való hivatkozást kerestünk a közzétett jelentésekben: GRI, TCFD, SASB és CDP. Ezek közül a leggyakrabban előforduló standard a GRI volt, melyet a vállalatok közül 62-en is megemlítettek (4. ábra). Ezt követte a TCFD, melyet a cégek 43 százaléka foglalt bele a jelentésébe, majd a CDP, melyet 41 százalék, a SASB-t pedig a gazdálkodók 35 százaléka hivatkozta.

4. ábra

A vizsgált standardok előfordulási gyakorisága



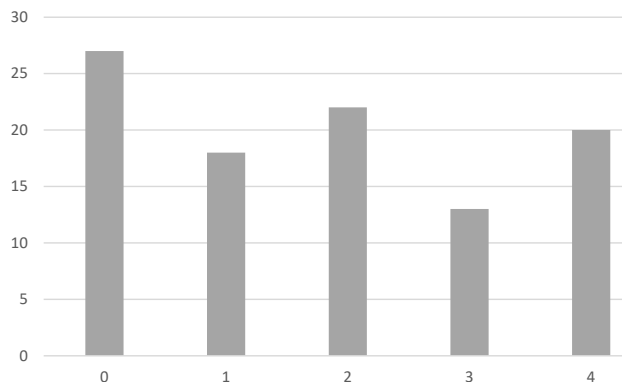
Forrás: saját szerkesztés

Megvizsgáltuk továbbá, hogy az előbb említett standardok közül hányat foglaltak bele a vállalatok a jelentésükbe (5.

ábra). A leggyakoribb az az eset volt, amelyben nem szerepelt standardra való hivatkozás a jelentésben. Ez természetesen nem zárja ki, hogy használták az általunk vizsgált standardokat. Pusztán az állapítható meg, hogy ha így is jártak el, akkor arról nem tettek említést a jelentésben. 18 vállalat csupán egyetlen standardot nevezett meg a jelentésében, mely többségben (11 alkalommal) a GRI-standard volt. 22 alkalommal két standardot említettek, melyből leggyakrabban, 19-szer említik a GRI-t, és 13-szor a CDP-t. Három különböző standardot használt 13 cég, ahol még mindig a leggyakoribb említés a GRI-index (12 alkalommal), azonban már tizenegyszer megemlítették a TCFD, valamint tízszer a SASB-ot is. Mind a négy standardot 20 cég említi a jelentésében. Ennél a vizsgálati résznél bizonyult helyesnek az a döntésünk, hogy manuálisan végeztük a tartalomelemzést. Ugyanis voltak olyan esetek, amikor egy-egy vállalati jelentésben a CDP-rövidítést nem az általunk keresett Carbon Disclosure Project rövidítésére használták. Ezt egy szoftveres tartalomelemzési módszer nagy valószínűséggel nem különböztette volna meg. Továbbá volt egy vállalat, mely arról nyilatkozott, hogy az adott standard használatát a jövőben kívánja bevezetni, így azt az említést nem vettük figyelembe. A kapott eredmények összhangban vannak a szakirodalomban olvasottakkal, azaz azzal, hogy a GRI a leggyakrabban használt fenntarthatósági közzétételi standard.

5. ábra

A használt standardok száma



Forrás: saját szerkesztés

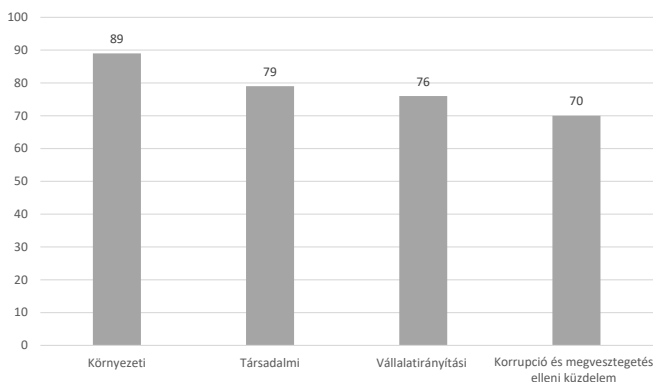
Az elemzés során feltárt gyakorlat, mely szerint a vizsgált vállalatok 39 százaléka legalább két beszámolási standardot használ, alátámasztja a jelzéselméletet, hiszen a többféle megfelelés erősíti a hitelességet. Továbbá a többféle standard egyidejű használata utal arra is, hogy az adott vállalat több érdekelti csoport információigényének is meg kíván felelni.

A vizsgált témák előfordulásával kapcsolatban elmondható, hogy a legtöbb vállalat által közölt elemek a környezeti tényezőkkel voltak kapcsolatban. Ez az eredmény összhangban van Dumitru et al. (2017) és Lippai-Makra (2022) eredményeivel, melyek szerint a közzétételi gyakorlatot a hazai jogszabályi környezet korábbi gyakorlata befolyásolja. Ugyanis a vállalatok azon témák közzétételével birkóznak meg legkönnyebben, amelyekhez már

korábban is publikáltak információkat. A magyar számviteli törvény pedig hosszú ideje előírja egyes környezetvédelemhez kapcsolódó adatok bemutatását a kiegészítő mellékletben és az üzleti jelentésekben. Szintén sok esetben, 79 cégnél a társadalmi szempontokat is bemutatták, vállalatirányítási tényezőket 76 cég közölt. A legritkábban közölt tényező a korrupcióellenes tevékenységekkel kapcsolatos információ, melyről 70 vállalat számolt be.

6. ábra

A CSRD által előírt témakörök



Forrás: saját szerkesztés

Az eredmények azt mutatják, hogy azoknak a vállalatoknak közelít leginkább a közzétételi gyakorlata a jövőbeni szabályozáshoz, melyek egy vállalatcsoport tagjaként működnek. Azokra a magyar cégekre, melyek nem tartoznak egy vállalatcsoporthoz, az volt a jellemző, hogy csak a magyar számviteli törvény által előírt információkat közzétették, önkéntesen nem tettek közzé adatot. Az eredmények alapján megállapítható, hogy a vizsgált vállalatok nagy arányban már a szabályozás hatálybalépése előtt is beszámoltak a CSRD által megkövetelt témákról. *A kapott eredmények alátámasztják, hogy a szabályozás leköveti a már korábban kialakult jó gyakorlatot. Az érintettek információs igényéből kiindulva, valamint a megbízó-ügynök elmélet információs aszimmetriájának csökkentése céljából a vállalatok legitimációs és jelzési szándékai kialakítanak egy jó gyakorlatot a korai alkalmazók körében, melyre építve megszületik a szabályozás, mely rákényszeríti a többi szereplőt is a fenntarthatósági közzétételre.* A bevezetésben feltett kutatási kérdésre, mely így hangzott – *Mennyire felel meg a magyar nagyvállalatok közzétételi gyakorlata a 2025-től esedékes kötelező fenntarthatósági közzétételnek?* – az elvégzett vizsgálat alapján az a válasz adható, hogy nagyrészt azon magyar nagyvállalatok beszámolási gyakorlata áll közel a CSRD által elvártakhoz, melyek cégcsoport tagjai. A külföldi anyavállalattal nem rendelkező vállalatok beszámolási gyakorlata a fenntarthatósági kérdésekben azonban nagy elmaradást mutat.

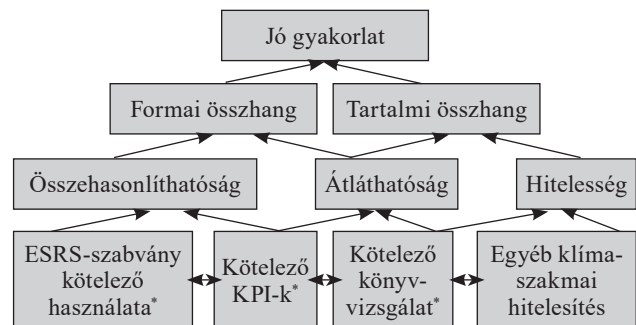
A közzétételi jó gyakorlat leírása és összegzés

A CSRD szigorúbb szabályai következtében módosul a közzétételi jó gyakorlat modellje (7. ábra). *A négy alsó építőelemből hármat kötelezővé tesz a CSRD, így járul*

hozza a szabályozás ahhoz, hogy ne csupán az alkalmazók számát növelje, hanem a kötelező standard, kulcsindikátorok és könyvvizsgálat mentén hozzájáruljon a fenntarthatósági jelentések összehasonlíthatóságához, átláthatóságához és hitelességéhez. E tényezők javulása és a jó gyakorlat elterjedése várhatóan közvetve egységesedést okoz majd az ESG-minősítések piacán is.

7. ábra

A közzététel jó gyakorlata



Megjegyzés: A * jelölt alapelemek válnak kötelezővé a CSRD hatálybalépésével

Forrás: Lippai-Makra (2021) alapján saját szerkesztés

A fenti elemek közül kiemelhető a standardok használata, mivel minden érintett szereplő feladatait megkönnyíti. A jelentéseket készítő szereplők számára támpontot ad a témák súlyozásához, a jelentések felhasználói számára kezelhetővé és összehasonlíthatóvá teszi a különböző forrásokból származó adatokat. Könnyebbé teszi a hitelesítés szempontjából is, mivel az e feladatot végző szakemberek munkáját is orientálja. A szabványok összességében növelik a megbízhatóságot és segítenek kiaknázni azokat az előnyöket, amelyek a közzététel kötelezővé tétele mellett szólnak. A közeljövőben nem várható, hogy egyetlen globális szabvány terjed el, ehhez még hosszú út vezet. Azonban jelenleg a legfontosabb, hogy a szabályalkotók koordinálják tevékenységüket, egyeztessék a szabályalkotás elméleti kereteit és minél szélesebb körben egyeztessenek az érintett szakemberekkel. Ez az összefogás már megvalósult a pénzügyi számvitel terén, így bízunk benne, hogy a fenntarthatósági jelentések világában is hasonló törekvések látnak majd napvilágot. Mindaddig a vállalati gyakorlatban jelen lesz a több standard egyidejű, párhuzamos alkalmazásának jelensége, ami esetenként abban is segít, hogy az eltérő érdekhordozói csoportok érdekeit figyelembe vegyék. Ez utóbbi jelenség a vizsgált mintában is igazolódott, ami megfelelt előzetes várakozásainknak.

Jelen kutatás arra irányult, hogy képet kapjunk a legnagyobb magyar vállalkozások közzétételi gyakorlatáról, illetve az általuk alkalmazott szabványok sokszínűségéről. A 2021-es évre vonatkozóan legnagyobb száz vállalkozás közzétételi gyakorlatát vizsgáltuk meg a fenntarthatósági jelentéstétel vonatkozásában. A vizsgált cégek kétharmada csak csoportszintű jelentésben számolt be a fenntarthatósági kérdésekről. Az

eredmények azt mutatják, hogy azoknak a vállalatoknak közelít leginkább a közzétételi gyakorlata a jövőbeni szabályozáshoz, melyek egy vállalatcsoport tagjaként működnek. Feltártuk a gyakran előforduló jelentéstípusokat, a használt szabványokat, illetve az egyes témák (környezeti, társadalmi, vállalatiirányítási, korrupcióellenes tevékenység) tényleges közzétételét. A kapott eredmények – a környezeti téma jelentkezik a legteljesebben az összes közül – összhangban vannak a szakirodalommal (Dumitru et al., 2017; Lippai-Makra, 2022) abban a tekintetben, hogy a hazai számviteli szabályozásokat sejthetjük a háttérben. A legkevésbé a korrupcióellenes intézkedésekről szólnak a vállalatok, így ezen a téren várható fejlődés az új irányelv életbe lépésével. A leggyakrabban előforduló standard a GRI volt, majd ezt követte a TCFD.

A vállalatcsoportokhoz nem tartozó hazai cégek jellemzően csak a magyar számviteli törvény által előírt információkat közzétették, önkéntesen nem tettek közzé adatot. Ugyanakkor megállapítható, hogy a vizsgált vállalatok nagy része már a szabályozás hatálybalépése előtt is beszámolt a CSRD által kötelező közzétételi körbe emelt témákról. A kapott eredmények alátámasztják, hogy a szabályozás leköveti a már korábban kialakult jó gyakorlatot.

A kutatásunk számos korláttal rendelkezik. Nem vizsgáltuk a közzététel intenzitását, vagyis nem mértük azt, hogy a gazdálkodók milyen mértékben közölnek információkat az egyes témákról. E szakaszban nem különítettük el azt sem, hogy a publikált adatok tartalmazzanak-e számszerűsített tényeket, esetleg teljesítménymutatókat (KPI), vagy általánosan megfogalmazott elveket mutatnak be. A fellelt adatok igazolták azt a várható eredményt, hogy a legnagyobb feladat azokra a gazdálkodókra vár, amelyek egyedi fenntarthatósági jelentést fognak készíteni, mivel nem tartoznak külföldi anyavállalat által vezetett csoportba. E cégeknek a 2024-es év során ki kell alakítaniuk a fenntarthatósági jelentések adataira szabott nyilvántartási rendszereiket, hogy a 2025-ös üzleti évről már megbízhatóan tudjanak adatokat gyűjteni, majd ezt jelentés formájában publikálni. Egy megfelelően működő információs rendszer ugyanis nemcsak a hiteles közzétételhez járul hozzá, hanem támogatja a kontrollfolyamatok és az ellenőrzés működését, valamint fokozza az átláthatóságot és az összehasonlíthatóságot (Tóth, 2020).

A további kutatási szakaszok során szükséges lehet kvalitatív módszerek alkalmazására (interjú vagy kérdőív), amellyel több ismeretre tudnánk szert tenni az egyes cégek esetében a beszámolási kultúra kialakításáról és az új irányelvnek való megfelelés esetleges akadályairól. A jelentéseket készítő egységek mellett a többi szakmai szereplő megkérdezése szintén fontos megállapításokat hozhat: a jövőbeli kutatások feladata meghatározni, hogy milyen sikerrel zajlott le a CSRD implementálása. Emellett fontos kutatási kérdés, hogy hogyan írható le a hazai alkalmazók felkészültsége, valamint a felhasználók milyen hasznosságot társítanak az új fajta jelentésekhez.

Jegyzetek

- 1 Sustainable Development Goals (SDG): <https://ensz.kormany.hu/agenda-2030> Letöltve: 2021.10.02.
- 2 NPKS angolul Non-financial Reporting Standards – NFRS.
- 3 <https://www.globalreporting.org/> Letöltve: 2019.09.30.
- 4 <https://www.sasb.org/governance/> Letöltve: 2019.09.30.
- 5 <https://www.cdp.net/en> Letöltve: 2019.09.30.
- 6 <https://www.fsb-tcfd.org/> Letöltve 2019.10.01.
- 7 sustainability rating agencies ill. ESG rating agencies Pl. MSCI, Sustainalytics, CDP
- 8 Pl. DJSI, CEERIUS
- 9 Pl. OTP Klímaváltozás 130/30, AEGON MEGATREND
- 10 RI – responsible investors, SRI – socially responsible investors
- 11 International Standard on Assurance Engagements
- 12 Mint például az SBTi Science Based target initiative <https://sciencebasedtargets.org/> Letöltve: 2019. 03. 22.
- 13 https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13765-European-sustainability-reporting-standards-first-set_en
- 14 <https://www.iaasb.org/focus-areas/understanding-international-standard-sustainability-assurance-5000>

Felhasznált irodalom

- An, Y., Davey, H., & Eggleton, I.R.C. (2011). Towards a comprehensive theoretical framework for voluntary IC disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 12(4), 571–585.
<https://doi.org/10.1108/14691931111181733>
- Baricz, R. (1994). *Mérlegtan*. Aula Kiadó.
- Bellora, L., & Guenther, T.W. (2013). Drivers of innovation capital disclosure in intellectual capital statements: Evidence from Europe. *The British Accounting Review*, 45(4), 255–270.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2013.06.002>
- Campbell, D., Shrivs, P., & Bohmbach-Saager, H. (2001). Voluntary disclosure of mission statements in corporate annual reports: signaling what and to whom? *Business and Society Review*, 106(1), 65–87.
<https://doi.org/10.1111/0045-3609.00102>
- Dumitru, M., Dyduch, J., Gușe, R.G., & Krasodomska, J. (2017). Corporate reporting practices in Poland and Romania – An ex-ante study to the new non-financial reporting European directive. *Accounting in Europe*, 14(3), 279–304.
<https://doi.org/10.1080/17449480.2017.1378427>
- Európai Bizottság (2017). *A Bizottság közleménye – Iránymutatás a nem pénzügyi beszámolókhöz (a nem-pénzügyi információkkal kapcsolatos beszámolás módszertana)*. Pub. L. No. 2017/C 215/01 (2017). <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=OJ:C:2017:215:TOC>
- Európai Parlament és Tanács. (2014). *Az Európai Parlament és a Tanács 2014/95/EU irányelve (2014. Október 22.) A 2013/34/EU irányelvnek a nem pénzügyi és a sokszínűséggel kapcsolatos információknak bizonyos nagyvállalkozások és vállalatcsoportok általi közzététele tekintetében történő módosításáról*. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/hun>
- Európai Parlament és Tanács. (2022). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2022/2464 irányelve (2022. December 14.) a 537/2014/EU rendeletnek, a 2004/109/EK irányelvnek, a 2006/43/EK irányelvnek és 2013/34/EU irányelvnek a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás tekintetében történő módosításáról*.

- https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=uriserv%3AOJ.L_2022.322.01.0015.01.ENG&toc=OJ%3AL%3A2022%3A322%3ATOC
- Flammer, C. (2012). Corporate social responsibility and shareholder reaction: the environmental awareness of investors. *Academy of Management Journal*, 56(3), 758–781.
<https://doi.org/10.5465/amj.2011.0744>
- Hajdu, T., Lukács J., & Ducsa A.R. (2023). A kör négy-szögesítése, avagy az ESG-jelentések számszerű minősítése. *Pénzügyi Szemle*, 69(2), Art. 2.
https://doi.org/10.35551/PFQ_2023_2_6
- Herczeg, B., Pintér, É., & Bagó, P. (2023). How green and digital transformation shapes industries: Twin transition to a green and digital future. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 54(5), 51-63.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.05.05>
- Ho, H., Chau, K., & Cheung, P. (2012). Intellectual capital disclosure and initial public offerings: evidence from Hong Kong. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 2(2), 56–68.
- Horváth, D. (2022). FinTech és blockklánc alapú megoldások alkalmazási lehetőségei a zöld pénzügyekben. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 53(4), 41-54.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2022.04.04>
- Jensen, M.C., & Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.
[https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Junior, D.M.B. (2019). Relatório de sustentabilidade e desempenho das firmas brasileiras de capital aberto. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, 18, 2779.
<https://doi.org/10.16930/2237-766220192779>
- Kaliczka, N., & Naffa, H. (2010). Természetes jelzések a megbízó-ügynök koalíció jövedelmének hitelesítésében. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 41(4), 45–54.
<https://doi.org/10.14267/veztud.2011.ksz.11>
- Kiss, G.D., & Kuba, P. (2009). Diverzifikáció a komplex tőkepiacokon—Az emberi tényező hatása a tőkepiacok működésére. *Hitelintézet Szemle*, 8(1), 25–48. <http://publicatio.bibl.u-szeged.hu/21886/>
- Kovács, Z.I., & Lippai-Makra, E. (2022). COVID-related disclosure practices of Hungarian entities. In *Proceedings of the European Union's Contention in the Reshaping Global Economy* (pp. 236–247). Szegedi Tudományegyetem Gazdaságtudományi Kar. <http://acta.bibl.u-szeged.hu/75078/>
- Köves, A., & Király, G. (2022). A fenntarthatósági átmenet kihasználatlan erőforrásai: Egy marketingiparági backcasting folyamat tanulságai. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 53(2), 2-14.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2022.02.01>
- KPMG International. (2017). *The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/10/kpmg-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2017.pdf>
- KPMG International. (2020). *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020* (o. 63). <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf>
- Krippendorff, K. (1989). Content Analysis. In E. Barnouw, G. Gerbner, W. Schramm, T.L. Worth, & L. Gross (Eds.), *International encyclopedia of communication: vol. 1*. (pp. 403–407). Oxford University Press. http://repository.upenn.edu/asc_papers/226
- Krippendorff, K. (2011). Agreement and Information in the Reliability of Coding. *Communication Methods and Measures*, 5, 1–20.
<https://doi.org/10.1080/19312458.2011.568376>
- Lakatos, L.P. (2013). A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 44(5), 47-59.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2013.05.05>
- Lakatos, L.P. (2009). *A számvitel szabályozása, és a pénzügyi kimutatások hasznosságának megítélése* [Doktori értekezés]. Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdálkodástani Doktori Iskola. <https://phd.lib.uni-corvinus.hu/503/>
- Li, J.G. (2008). *A longitudinal study of corporate social disclosure in Chinese listed companies' annual reports: 2002 to 2006* [Thesis, Auckland University of Technology]. <https://openrepository.aut.ac.nz/handle/10292/493>
- Li, J., Pike, R., & Haniffa, R. (2008). Intellectual capital disclosure and corporate governance structure in UK firms. *Accounting and Business Research*, 38(2), 137–159.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2008.9663326>
- Lippai-Makra, E. (2021). A nem pénzügyi közzététel jó gyakorlata a változó szabályozás tükrében. *SZÁMVITEL ADÓ KÖNYVVIZSGÁLAT: SZAKMA*, 63(9), 51
- Lippai-Makra, E. (2022). *A magyar közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók nem pénzügyi beszámolási gyakorlatának vizsgálata* [Doktori értekezés]. Szegedi Tudományegyetem. <https://doktori.bibl.u-szeged.hu/id/eprint/11248/>
- Lippai-Makra, E., & Kovács, Z.I. (2021). Motivációk a nem pénzügyi információk közzététele mögött – interjú kutatás a közérdeklődésre számot tartó szervezetek kommunikációjáról. *Marketing & Menedzsment*, 55(1), 55–65.
<https://doi.org/10.15170/MM.2021.55.01.05>
- Lippai-Makra, E., Kovács, Z.I., & Kiss, G.D. (2022). The non-financial reporting practices of Hungarian listed public interest entities considering the 2014/95/EU Directive. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 301–318.
<https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0086>
- Magness, V. (2006). Strategic posture, financial performance and environmental disclosure: An empirical test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(4), 540–563.
<https://doi.org/10.1108/09513570610679128>
- Manes-Rossi, F., Tiron-Tudor, A., Nicolò, G., & Zanella, G. (2018). Ensuring More Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure—De Facto and De Jure Evidence. *Sustainability*, 10(4), 1162.
<https://doi.org/10.3390/su10041162>

- Matuszak, L., & Rózańska, E. (2021). Towards 2014/95/EU directive compliance: The case of Poland. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(5), 1052–1076.
<https://doi.org/10.1108/SAMPJ-02-2020-0042>
- McLachlan, J., & Gardner, J. (2004). A Comparison of Socially Responsible and Conventional Investors. *Journal of Business Ethics*, 52(1), 11–25.
<https://doi.org/10.1023/B:BUSI.0000033104.28219.92>
- Mion, G., & Loza Adauí, C.R. (2019). Mandatory Non-financial Disclosure and Its Consequences on the Sustainability Reporting Quality of Italian and German Companies. *Sustainability*, 11(17), 4612.
<https://doi.org/10.3390/su11174612>
- Mohl, G. (2013). A kockázat szerepe a könyvvizsgálatban. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 44(10), 50–62.
<https://doi.org/10.14267/veztud.2013.10.05>
- Naffa, H., Dudás, F., & Juhász, K. (2021). ESG-szemponatok a klímakockázat előrejelzésében. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 52(8–9), 18–33.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2021.09.02>
- Nemes, Z., & Széchy, A. (2023). A szén-dioxid-kibocsátások árazása: Az elméleti alapoktól a vállalati gyakorlatig. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 54(2), 40–52.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.02.04>
- Ortas, E., Gallego-Alvarez, I., & Etxeberria, I.Á. (2015). Financial Factors Influencing the Quality of Corporate Social Responsibility and Environmental Management Disclosure: A Quantile Regression Approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 22(6), 362–380.
<https://doi.org/10.1002/csr.1351>
- Pereira Eugénio, T., Costa Lourenço, I., & Morais, A.I. (2013). Sustainability strategies of the company TimorL: Extending the applicability of legitimacy theory. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 24(5), 570–582.
<https://doi.org/10.1108/MEQ-03-2011-0017>
- Ragini. (2012). *Corporate Disclosure of Intangibles: A Comparative Study of Practices among Indian, US, and Japanese Companies*. *Vikalpa*, 37(3), 51–72.
<https://doi.org/10.1177/0256090920120305>
- Roberts, R.W. (1992). Determinants of corporate social responsibility disclosure: An application of stakeholder theory. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 595–612.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90015-K](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90015-K)
- Shehata, N.F. (2014). Theories and Determinants of Voluntary Disclosure. *Accounting and Finance Research*, 3(1).
<https://doi.org/10.5430/afr.v3n1p18>
- Singh, I., & Zahn, J.L.W.M.V. der. (2008). Determinants of intellectual capital disclosure in prospectuses of initial public offerings. *Accounting and Business Research*, 38(5), 409–431.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2008.9665774>
- Stolowy, H., & Paugam, L. (2018). The expansion of non-financial reporting: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 48(5), 525–548.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2018.1470141>
- Szennay, Á., & Szigeti, C. (2019). A fenntartható fejlődési célok és a GRI szerinti jelentéstétel kapcsolatának elemzése. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 50(4), 33–43.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2019.04.04>
- Tamásné Vőneki, Z., & Lamanda, G. (2020). Az ESG-kockázatokkal kapcsolatos banki közzétételek tartalomlemzése: Pillanatkép a hazai nagybancok közzétételi gyakorlatáról. *Gazdaság és Pénzügy*, 7(4), 420–433.
<https://doi.org/10.33926/GP.2020.4.3>
- Tirnitz, T.J. (2010). A BÉT-en jegyzett társaságok önkéntes stratégiai adatszolgáltatása. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 41(1), 38–47.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2010.01.03>
- Tóth, B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében: Pilotprojekt a problémák feltárására. *Pénzügyi Szemle*, 65(2), 244–260.
https://doi.org/10.35551/PFQ_2020_2_6
- Venturelli, A., Fasan, M., & Pizzi, S. (2022). Guest editorial Rethinking non-financial reporting in Europe: Challenges and opportunities in revising Directive 2014/95/EU. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1), 1–7.
<https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2022-265>
- Watson, A., Shrivés, P., & Marston, C. (2002). Voluntary disclosure of accounting ratios in the UK *The British Accounting Review*, 34(4), 289–313.
<https://doi.org/10.1006/bare.2002.0213>

A FENNTARTHATÓSÁGI JELENTÉSTÉTELEKRE VONATKOZÓ ÚJ, NEMZETKÖZI SZABVÁNYOK ÉS A JELENTÉSEK BIZONYOSSÁGI KÖVETELMÉNYEINEK MINŐSÉG ALAPÚ MEGKÖZELÍTÉSE

NEW INTERNATIONAL STANDARDS FOR SUSTAINABILITY REPORTING AND A QUALITY-BASED APPROACH TO ASSURANCE REQUIREMENTS FOR REPORTING

A tanulmány központi témája a fenntarthatósági jelentések könyvvizsgálata. A 2024 januárjától érvényben lévő európai fenntarthatósági beszámolósról szóló irányelv (EU 2022/2464) és annak formálódó standardjai szerteágazó előírásokat tartalmaznak. Teljesen új megvilágításba helyezik nemcsak a fenntarthatósági beszámolókat, hanem az azokat hitelesítő, bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat is. A szerzők célja a jelenlegi, pénzügyi kimutatásokra vonatkozó könyvvizsgálói feladatok és azok kockázata mentén egy előzetes összefoglalót nyújtani arról, hogy az ezen a területen tevékenykedő szolgáltatók milyen kihívásokkal néznek szembe. Tanulmányuk alapja a nemzetközi szabályozás, de természetesen feldolgozták a hazai 2023. évi CVIII. törvény előírásait is. Kérdőíves felmérést végeztek és interjúkat készítettek gyakorló könyvvizsgálókkal és tanácsadókkal, melyek alapján azt mérték fel, hogy a bizonyosságot nyújtó szolgáltatók és a gazdálkodó szervezetek mennyire készültek fel az új szabályozás alkalmazására a fenntarthatósági standardokat megismerve. Megállapították, hogy a szabályozás több területe még ismeretlen a felhasználók előtt, a szabályozásra nincsenek gyakorlati útmutatók, bár az új ismeretek megszerzéséhez nyitottan állnak hozzá a felmérés résztvevői.

Kulcsszavak: ESG (environmental, social, governance), bizonyosság, könyvvizsgálat, kettős lényegesség

This study focuses on the audit of sustainability reports. The European Sustainability Reporting Directive, which is already in force from January 2024, and its evolving standards contain a wide range of requirements. They shed a whole new perspective not only on sustainability reporting but also on the assurance services that certify it. The authors' aim is to present a preliminary overview of the challenges encountered by service providers in their operations. They conducted a questionnaire survey and interviews with practicing auditors and consultants to assess the extent to which assurance providers and entities are prepared to apply the new regulation by understanding the sustainability standards. They concluded that many areas of the regulation are still unfamiliar to users and that there are no practical guides, although survey respondents were open to learning new skills.

Keywords: ESG (environmental, social, governance), assurance, audit, double materiality

Finanszírozás/Funding:

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

Szerzők/Authors:

Reizingerné Dr. Ducsa Anita^a (anita.ducsa@uni-corvinus.hu) egyetemi docens; Dr. Hajdu Tibor Zoltán^a (tiborzoltan.hajdu@uni-corvinus.hu) mesteroktató

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

A cikk beérkezett: 2024. 01. 19-én, javítva: 2024. 05. 23-án, elfogadva: 2024. 06. 20-án.

The article was received: 19. 01. 2024, revised: 23. 05. 2024, accepted: 20. 06. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of Vezetéstudomány / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Az ESG mára már ismert betűszóként egy olyan szemléletformáló eszköz, amely a vállalatok és más piaci szereplők számára a fenntarthatóság mérésére és a fenntarthatósághoz kapcsolódó attitűdök és célok kifejezésére szolgál.

A befektetők és a pénzügyi elemzők beépítik a környezeti (E), társadalmi (S) és irányítási (G) tényezőket az értékelési modelljeikbe, ezzel is kifejezve elköteleződésüket a világot érintő globális környezeti és társadalmi kihívások kezelése érdekében.

A környezeti szempont azt értékeli, hogy a vállalat tevékenységei mennyire fenntarthatóak a környezetvédelmi célok figyelembevételével. A fenntartható vállalati tevékenység megőrzi, javítja a környezet állapotát, pozitívan befolyásolja a biológiai sokféleséget, támogatja az egyszerű hulladékgazdálkodást, a körkörös gazdaságra épít. Előtérbe helyezi az éghajlatváltozás mérséklését, korlátozza a vízkészletek felhasználását és az üvegházhatású gázok kibocsátását a termék teljes életciklusa során, elkötelezett a hatékony energiafelhasználás mellett.

A társadalmi szempont a vállalat társadalmi fenntarthatóságát méri. Három kiemelt területet lehet itt megemlíteni. Elsődleges cél a munkavállalók jóléte, azaz az egészséges és biztonságos munkakörülmények megteremtése, az emberi jogok tiszteletben tartása, a sokszínűség és az esélyegyenlőség biztosítása. A gyártott termék vagy végzett szolgáltatás pozitív társadalmi hatása szintén a mérés tárgya, kiemelve például a fogyasztóvédelmi szempontokat. E területhez kapcsolható a teljes értéklánc figyelemmel kísérése és értékelése. A társadalmi szempont harmadik területe a vállalat társadalmi felelősségvállalása, az itt elért célok és feladatok kiemelt értékkel bírnak a minősítések során.

Az irányítási szempont azt vizsgálja, hogy a vállalat megfelel-e társadalmi normáknak. Méri és ellenőrzi a szervezeti döntési folyamatokat, az átláthatóságot, az etikus és korrupcióellenes működést, a munkavállalók bevonását a döntési folyamatokba, az igazgatótanács és a vezetőség összetételét.

A fenntarthatósági beszámoló egy olyan nyilvános dokumentum, amely információt nyújt a vállalat fenntartható és társadalmi teljesítményéről, beleértve a fenti szempontokat.

Tanulmányunk első részében áttekintjük ezen jelentések európai uniós jogszabályi háttérét, kiemelve a legfontosabb mérföldköveteket. Az előírások között kiemelt szerepet szánunk a formálódó európai fenntarthatósági standardoknak.

A tanulmányunk második részében bemutatjuk a jelentések minőségi kritériumait, valamint a beszámolók közzétételéhez szükséges bizonyossági előírásokat, illetve a bizonyossági szolgáltatások formálódó új előírásait.

A tanulmányunk harmadik része foglalkozik a bizonyosságot nyújtó szolgáltatások kockázatával, levezetve azokat a jelenlegi, pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó könyvvizsgálati kockázatokból.

Legvégül a szakirodalmi áttekintésből és az elvégzett kérdőíves és interjú felmérésből levonható következtetéseinket részletezzük. Tekintettel arra, hogy a

fenntarthatósági jelentés könyvvizsgálatára, a könyvvizsgálat kockázatkezelésre vonatkozó szabályok szakmai kidolgozása és értelmezése folyamatban van, ezért a szakirodalmi áttekintést nagy részben mi is a fenntarthatósági beszámolók európai (ESRS) és nemzetközi szabványaira (IFRS) korlátozzuk, ebből vezetjük le a várható könyvvizsgálati, bizonyossági követelményeket.

A fenntarthatósági közzétételek szabályozása

A jelentések készítésére vonatkozó irányelvet az Európai Unió 2022 decemberében fogadta el (2022/2464 Irányelv). A *vállalatok fenntarthatósági jelentéstételéről szóló irányelv* (Corporate Sustainability Reporting Directive – továbbiakban CSRD) számos egyéb jelentéstételre, könyvvizsgálatra vonatkozó irányelvet és rendeletet módosított. Tanulmányunk szempontjából legfontosabb a korábbi *NFRD* (2014/95/EU), azaz a nem-pénzügyi jelentésekre vonatkozó irányelv és a *közérdeklődésre számot tartó gazdálkodó egységek jogszabályban előírt könyvvizsgálatára vonatkozó rendelet* (537/2014/EU), valamint a *meghatározott típusú vállalkozások éves pénzügyi kimutatásairól, összevont (konszolidált) éves pénzügyi kimutatásairól és a kapcsolódó beszámolókról szóló irányelv* (2013/34/EU). Tanulmányunkban több helyen hivatkozunk ezekre.

A jelentéstétel követelményei jelentősen szigorodtak a CSRD hatályba lépésével, illetve olyan irányt vettek, amelyeket már nem lehet néhány jól strukturált adat és ábra segítségével kipipálni.

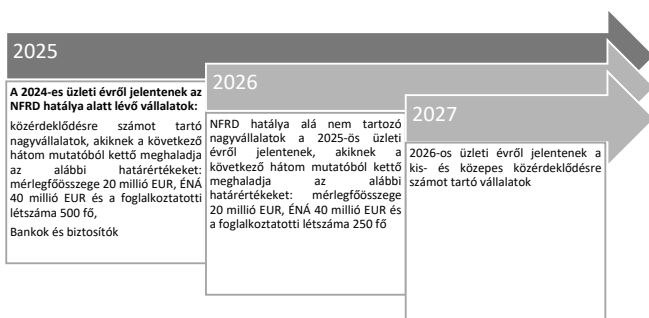
A fenntarthatósági jelentéstételre vonatkozó irányelv

A CSRD célja a nagyvállalatok és pénzügyi intézmények által közzétett nem-pénzügyi információk minőségének javítása, valamint az átláthatóság és a felelősségteljes vállalati magatartás előmozdítása (2022/2464 EU). A vállalatoknak a 2024-es pénzügyi évben kell először alkalmazniuk az új szabályokat, a 2025-ben közzétett jelentéseik esetében. Az irányelv előírja, hogy az NFRD hatálya alatt lévő *nagyvállalatoknak* kötelezően közzé kell tenniük a környezeti, társadalmi és irányítási információkat, valamint a diverzitásra vonatkozó adatokat. Az új irányelv további előírásai között szerepel a fenntarthatóság célkitűzéseinek meghatározása, valamint az üzleti tevékenység fenntarthatósági hatásainak értékelése is. Az irányelv 2025. január 1-jétől kiterjed, már érinti az NFRD hatálya alá jelenleg nem tartozó nagyvállalatokat (azaz a 250 főnél több munkavállalót foglalkoztató és/vagy 40 millió EUR árbevételel rendelkező és/vagy 20 millió EUR eszközállománnyal rendelkező vállalatokat), számukra az első kötelező jelentéstétel 2026-ban esedékes. A CSRD-t és kapcsolódó előírásait a magyar jogrendbe is átültették. A 2023. évi CVIII. törvény a *fenntartható finanszírozás és az egységes vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezettudatos, társadalmi és szociális szempontokat is figyelembe vevő, vállalati társadalmi felelősségvállalás szabályairól és az azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról* szóló

törvény célja, hogy a hazai szabályozás összhangban legyen az Európai Unióban hatályban lévő fenntarthatósági keretrendszerekkel, szabványokkal és szabályozásokkal, figyelemmel a nemzetközi számviteli elvekre is. Az 1. ábra bemutatja a CSRD hatálybalépésének ütemtervét.

1 ábra

Kik és mikor kerülnek a CSRD hatálya alá?



Forrás: saját szerkesztés

A 2. ábra a beszámolókra vonatkozó bizonyosságot nyújtó közzétételek várható időpontjait szemlélteti. A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokkal részletesebben a későbbiekben foglalkozunk, itt csak annyit jegyzünk meg, hogy a könyvvizsgálati bizonyosság két szintjét alkalmazzák a hitelesítés során. A *kellő bizonyosságot* nyújtó szolgáltatásokra szóló megbízás célja a megbízás kockázatának egy, a megbízás körülményei között elfogadhatóan alacsony szintre történő csökkentése. A *korlátozott bizonyosság* esetén a megbízás kockázatának szintje elfogadható, de még magasabb, mint egy *kellő bizonyosság* esetén.

A jelentésekre vonatkozóan először a korlátozott bizonyosság intézményét vezette be a CSRD, a megalapozott, *kellő bizonyosságra* való áttérés határidejét későbbre helyezte, annak első időpontja terv szerint a fenntarthatóságra vonatkozó információk közzététele tekintetében 6 évvel a hatálybalépés után várható (a 2006/43/EC „könyvvizsgálatról szóló irányelv” 26a. cikke).

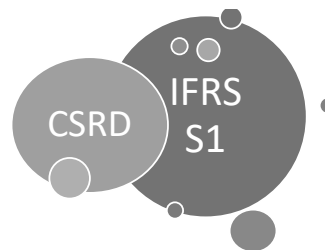
A fenntarthatósági közzétételek bizonyossági előírásait később részletesen is elemezzük.

A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok (IFRS) is kiegészültek fenntarthatósági közzétételekkel. Ezek minden gazdálkodó szervezetre vonatkoznak, azokra is, akik nem tartoznak, és később sem kerülnek a CSRD

hatálya alá, de pénzügyi kimutatásaikat az IFRS-ek alapján készítik. A 3. ábrán bemutatjuk a két szabályrendszer összekapcsolódását.

3. ábra

Összefüggés a nemzetközi számviteli standardokat és a CSRD előírásait alkalmazó vállalatok halmaza között



Forrás: saját szerkesztés

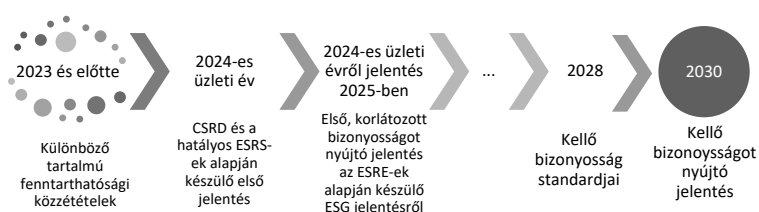
Az *IFRS S1* (Sustainability Disclosure Standard) a fenntarthatósággal kapcsolatos pénzügyi információk közzétételére vonatkozó általános követelményeket fogalmazza meg. Vonatkozik a világ bármely országában minden olyan vállalatra, akik az IFRS-ek szerint állítják össze pénzügyi kimutatásaikat, és ennek megfelelően alkalmazniuk kell az IFRS S1 előírásait. A CSRD az európai közérdeklődésre számot tartó vállalkozásokra vonatkozik, illetve azon harmadik országbeli vállalatokra is, akiknek értékpapírjait uniós szabályozott piacon jegyzik. Ezen túlmenően az uniós területen jelentős tevékenységet folytató harmadik országbeli vállalatoknak szintén előírja, hogy fenntarthatósági információt szolgáltatassanak. A metszet azokat a nagyvállalatokat tartalmazza, akikre a CSRD vonatkozik és egyébként beszámolójukat az IFRS-ek szerint állítják össze. Könnyen beláthatjuk, hogy a CSRD az erősebb – hiszen tartalmazza a fenntarthatósági általános és ágazati kritériumokat és a hozzájuk tartozó pénzügyi közzétételeket is –, és ha már elkészült egy minden igényt kielégítő fenntarthatósági jelentés, akkor ebből könnyen elkészülhet az IFRS S1 szerinti fenntarthatósági pénzügyi információkról szóló riport.

Az IFRS S1 előírja, hogy a gazdálkodóknak közzé kell tenniük az összes fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatot és lehetőséget, amelyek várhatóak a tevékenységük pénzáramaiban, befolyásolhatja hozzáférésüket a finanszírozáshoz vagy megjelenhet a tőkeelköltségükben, akár rövid, közép- vagy hosszú távon.

Az S1 alapvető tartalma négy pilléren nyugszik, összhangban a TFCF (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) ajánlásaival, valamint az IAS 1 és IAS 8 standardokkal.

Ez a négy kiemelt terület a vezetés, a stratégia, a kockázatkezelés és a jövőbeni célok. A négy pilléres megközelítés tükrözi a gazdálkodó egység működését, és célja, hogy releváns információkat nyújtson az érdekelt feleknek. Nézzük a négy területet külön-külön!

A jelentések készítésének ütemterve alapján közzétett bizonyossági közzétételek



Forrás: saját szerkesztés

- Irányítás: Azok az irányítási folyamatok, kontrollok és eljárások tartoznak ide, amelyeket a beszámolót készítő gazdálkodó egység a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatok és lehetőségek nyomon követésére használ.
- Stratégia: Ebben a részben azt kell bemutatni, hogy a gazdálkodó egység stratégiája hogyan kezeli a fenntarthatósággal kapcsolatos jelentős kockázatokat és lehetőségeket.
- Kockázatkezelés: Minden olyan folyamatot és eljárást be kell mutatni, amelynek segítségével azonosítják, értékelik, kezelik és csökkentik a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatokat.
- Jövőbeli célok: A gazdálkodó egység fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatokkal és lehetőségekkel kapcsolatos teljesítményének kezelésére és figyelemmel kísérésére használt információkkal kell zárni a jelentést (ifrs.org, 2023).

Az S1-ben feltüntetett ajánlások és elvek megkövetelik a gazdálkodó egységtől, hogy részletesen írja le a különböző információk (például a fenntarthatósággal kapcsolatos kockázatok és lehetőségek) és a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásaiban szereplő információk közötti kapcsolatokat.

A fenntarthatósággal kapcsolatos pénzügyi információknak ugyanarra a beszámolót készítő gazdálkodó egységre kell vonatkozniuk, mint a pénzügyi kimutatásoknak, és azokat a pénzügyi kimutatásokkal egy időben kell közzétenni. Az IFRS Fenntarthatósági Közvetélteli Standardoknak (SDS) való megfelelés igazolása érdekében

a gazdálkodó egységnek a javasolt módon meg kell felelnie az összes követelménynek.

Nem feltétel az IFRS szerinti könyvvizetés ahhoz, hogy a fenntarthatósági jelentéseket az IFRS S1-nek megfelelően készítse el egy vállalat, ez lehet egy önálló döntés, még akkor is, ha a nemzeti előírások szerint készül a pénzügyi beszámoló, a vállalat nem tartozik a CSRD hatálya alá, de készít fenntarthatósági jelentést.

A fenntarthatósági közvételek európai standardjai (European Sustainability Reporting Standards), az ESRS-ek

A fenntarthatósági jelentések minőségének javítása és a vállalatok fenntarthatósági erőfeszítéseinek összehasonlíthatósága érdekében különböző szabványok születtek az évek során. A GRI és más önkéntes szabványok nemzetközileg elfogadott standardokat határoznak meg. A CSRD és az arra vonatkozó ESRS lett az irányadó a fenntarthatósági jelentéskészítési szabványok tekintetében Európában.

Az európai fenntarthatósági jelentéstételi szabványok (European Sustainability Reporting Standards – továbbiakban ESRS) első csomagját az EU 2023/2772 felhatalmazáson alapuló rendelet formájában hirdette ki. Az ESRS konkrétan meghatározza azokat az információkat, amelyeket egy vállalkozásnak közzé kell tennie a környezeti, társadalmi és irányítási fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos lényeges hatásairól, kockázatairól és lehetőségeiről. Az ESRS-standardokat három kategóriában tervezik elfogadni és kihirdetni, mégpedig a horizontális standardok, a tematikus standardok (környezeti, társadalmi és

4. ábra

Az ESRS-ek logikai felépítése

3 Téma-terület	4 Jelentéstételi szint				4 Jelentéstételi terület
	Átfogó	ESRS 1 Általános követelmények	ESRS 2 Általános közvételek		
Környezet	TÉMASPECIFIKUS	KÖRNYEZET (E)	TÁRSADALOM (S)	VÁLLALAT-IRÁNYÍTÁS (G)	Vállalat-irányítás (GOV)
		ESRS E1 Éghajlatváltozás	ESRS S1 Saját munkaerő	ESRS G1 Üzleti magatartás	
ESRS E2 Szennyezés		ESRS S2 Az értékláncban dolgozók		Stratégia és üzleti modell (SBM)	
ESRS E3 Vízi- és tengeri erőforrások		ESRS S3 Érintett, befolyásolt közösségek			
ESRS E4 Biológiai sokféleség és ökoszisztémák		ESRS S4 Fogyasztók és végfelhasználók			
ESRS E5 Erőforrásfelhasználás és körforgásos gazdaság					
Társadalom	IPARÁG-SPECIFIKUS				Hatás-, kockázat és lehetőségek kezelése (IRO)
	ESRS SEC1	ESRS P1			
	Iparági osztályozás – 41 standard kidolgozás alatt	Fenntarthatósági nyilatkozatok			
Vállalat-irányítás	SZERVEZET – SPECIFIKUS				Teljesítmény-mutatók és célkitűzések (MT)
	Az aktuális szabványok által nem szabályozott lényeges hatások, kockázatok és lehetőségek közvételelteli követelménye				

Forrás: saját szerkesztés

irányítási standardok), illetve az ágazatspecifikus standardok. A horizontális és tematikus standardok ágazatfüggetlenek, ami azt jelenti, hogy minden vállalkozásra vonatkoznak, függetlenül attól, hogy azok mely ágazatban tevékenykednek (EU 2023/2772).

A kihirdetett első ESRS-csomag tartalmazza az ESRS 1 – Általános elvárások, és az ESRS 2 – Általános közzétételek átfogó szabványokat. Ezen túlmenően elkészült az ESRS E – környezeti tényezőket felölelő standardokból öt, az ESRS S – társadalmi tényezőket felölelő standardokból négy, valamint az ESRS G – vállalatirányítási standardokból egy szabvány. A 4. ábrán az ESRS-ek logikai felépítését mutatjuk be.

Az ESRS 1 szól a standardok kategóriáiról, a beszámolási területekről és a minimális tartalomra vonatkozó közzétételi követelményekről. Részletesen bemutatja a kettős lényegességet, mint a fenntarthatósági közzétételek alapját. Ezen kívül az ESRS 1 szól az értékláncról, az ehhez kapcsolódó közzétételekről, valamint az időhorizontról és a becslések alkalmazásának módjáról (Chalmers & Klingler-Vidra, 2023).

Az ESRS 2 meghatározza azokat a közzétételi követelményeket, amelyek minden vállalkozásra vonatkoznak azok tevékenységi ágazatától függetlenül – ezek az ágazatsemleges követelmények. Itt jelenik meg például az ügyvezetés vagy a vezetők képessége és készsége, szakértelme a fenntarthatósági témákban, illetve itt kell bemutatni azokat az ösztönző mechanizmusokat, amelyek a fenntarthatósággal kapcsolatos eredményekhez köthetőek.

Ezen túlmenően az ESRS 2 meghatározza a horizontális közzétételi követelményeket, amelyeket a fenntarthatósági témákban általánosan alkalmazni kell. Például az energiafogyasztás adatai és annak szerkezete, veszélyes hulladékok kezelése, kényszermunka előfordulásának kockázata, és így tovább. Ezen adatpontokról részletes leírás található az ESRS 2. B. függelékében. Természetesen ezen témák megtalálhatók az ESRS E, ESRS S vagy ESRS G témaspecifikus előírásaiban is, de ezekre kiemelt hangsúlyt helyez a közzétételi követelmény.

Az ESRS E, ESRS S és ESRS G témaspecifikus előírásairól e tanulmány keretében nem ejtünk több szót, azok címei – a már elkészült standardokat bemutató – 4. ábránkból kiolvashatók.

A jelentések időhorizontja

A gazdálkodó szervezetek korábban többféle módon is eleget tehettek a fenntarthatósági közzétételi követelményeknek. Míg a kombinált jelentések külön fenntarthatósági szakaszt tartalmaztak, az integrált jelentések egy lépéssel továbbmenve minden fejezetben szerepeltették a fenntarthatóságot (Lopez, 2023). A kombinált jelentés olvasója jellemzően csak a pénzügyi adatokra fókuszál, a fenntarthatósági információk a háttérbe szorulhatnak. Az integrált jelentés esetén nem lehet megkerülni a fenntarthatósági adatokat, hiszen azok mindenhol egyenértékűként megjelennek.

A kétféle bemutatás lehetősége nehezítette a megértést és a következetes bemutatást, ezért az ESRS 1 megköveteli, hogy a fenntarthatósági információkat olyan módon

kell bemutatni, amely

- lehetővé teszik az ESRS szerinti közzétételekhez szükséges információk és a vezetők beszámolójában szereplő egyéb információk elkülönítését, és
- olyan szerkezetben, amely megkönnyíti a fenntarthatósági nyilatkozathoz való hozzáférést és annak megértését, mégpedig olyan formátumban, amely ember által és géppel egyaránt olvasható (XHTML formátumban).

A gazdálkodó egységek fenntarthatósági nyilatkozatai ugyanazt a beszámolási időszakot fedik le, mint a pénzügyi kimutatásaik. De a fenntarthatósági jelentés megfelelően össze kell kapcsolja a visszamenőleges és az előretekintő információkat annak érdekében, hogy elősegítse a vállalat tevékenységei következtében keletkező hatások megértését (EU 2023/2772). Az előretekintés során irányadó az 5 éven belüli – középtávú időhorizont – és az 5 éven túli – hosszú távú időhorizont – várható hatásainak bemutatása annak érdekében, hogy a felhasználók releváns információkhoz jussanak.

Kettős lényegesség, mint a fenntarthatósági jelentések készítésének alapkritériuma

A lényegességi elemzés lehetővé teszi a vállalatok számára, hogy azonosítsák a működésük és annak értéklánca szempontjából releváns potenciális fenntarthatósági kérdéseket. Egy téma a fenntarthatósági hatás szempontjából, pénzügyi szempontból vagy az érdekeltek szempontjából lehet lényeges. Összességében, ezek az inputok határozzák meg a szervezet „lényeges kérdéseit”, amelyek aztán a fenntarthatósági jelentéstétel és a vezetőség fenntarthatósági stratégia építésének kulcsfontosságú elemeivé válnak. A lényegességi vizsgálat az ESRS szerinti fenntarthatósági beszámolás kiindulópontja (EU 2023/2772).

Egy fenntarthatósági kérdés akkor „lényeges”, ha megfelel a hatás lényegességére vagy a pénzügyi lényegességre, vagy mindkettőre vonatkozóan meghatározott kritériumnak (Papazian, 2023).

A *fenntarthatósági hatás lényegességére és a pénzügyi lényegességre* vonatkozó vizsgálatok összefüggenek egymással, és figyelembe kell venni az e két dimenzió közötti kölcsönös függőségeket. A kiindulópont általában a fenntarthatósági hatások értékelése, bár lehetnek olyan lényeges kockázatok és lehetőségek is, amelyek nem kapcsolódnak a vállalkozás működéséből származó hatásokhoz. A fenntarthatósági hatás kezdettől fogva lehet pénzügyi szempontból lényeges, illetve azzá válhat, ha észszerűen feltételezhető, hogy rövid, közép- vagy hosszú távon hatással lesz a vállalkozás pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére, cash flow-ira, finanszírozáshoz való hozzáféréseire vagy tőkekiadásaira. A fenntarthatósággal összefüggő hatások a hatás lényegességének szempontjából kerülnek bemutatásra, függetlenül attól, hogy azok pénzügyi szempontból lényegesek-e vagy sem (EU 2023/2772).

A lényegesség további elemzésétől eltekintve meg kell jegyezzük, hogy az ESRS-ek nagyon alapos és részletes

leírást tartalmaznak a hatások értékelési folyamataira, és azok figyelembevételére vonatkozóan.

Jelentés az érdekelt felek számára

Az érdekelt felek azok, amelyek hatást gyakorolnak a vállalkozásra, vagy amelyekre a vállalkozás hatást gyakorolhat. Az érdekelt feleknek két fő csoportja van, az egyik az érintett érdekelt felek csoportja, a másik a fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói. Az *érintett érdekelt felek* olyan egyének vagy csoportok, amelyek érdekeit – pozitívan vagy negatívan – érintik, vagy érínthetik a vállalkozás tevékenységei, valamint ide tartoznak az értéklánca mentén fennálló közvetlen vagy közvetett üzleti kapcsolatai. A *fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói* azonosak az általános pénzügyi beszámoló elsődleges felhasználóival, valamint ide tartoznak a vállalkozás üzleti partnerei, a szakszervezetek és szociális partnerek, a civil társadalmi és nem kormányzati szervezetek, az elemzők és tudományos dolgozók (EU 2023/2772).

Az érdekeltelkekkel folytatott párbeszéd vagy felmérés azt jelenti, hogy a belső és külső érdekeltek bevonásával kikérjük véleményüket a vállalkozás szempontjából releváns különböző fenntarthatósági témákról. A kulcsfontosságú érdekelt felekkel folytatott párbeszéd nagyon hasznos lehet egy vállalat számára, mivel fontos véleményalkotókat nyerhet (Poll, 2023). Ezen túlmenően az érdekeltekkel folytatott párbeszéd eredményei fontos kiegészítést jelentenek a vállalkozás fenntarthatósági témáinak elemzésekor.

Mutatószámok a jelentéskészítés szolgálatában

A megfelelő jelentéstételi rendszer és a fenntarthatósági irányítás kialakításához kvantitatív mutatók átfogó készletére van szükség. Ezzel válik kézzelfoghatóvá és mérhetővé a fenntarthatóság. A mutatók segítenek a szervezet szilárd célkitűzésében és nyomon követik a célok felé vezető teljesítményt. A jelentés készítői számára a lényegesség meghatározása után a következő feladat a mutatószámok kiválasztása. A standardok nagyon sok mutatószámot felsorolnak, értelmeznek, javaslatot fogalmaznak meg ezek számítására. De a vállalat feladata a lényegességi területek kiválasztása után, az azt leginkább jól leíró, kifejező, a kockázatok és lehetőségek szempontjából releváns mutatók kiválasztása. Természetesen e mechanizmusok ellenőrzése és véleményezése a bizonyosságot nyújtó szolgáltató feladata.

A jelentések ellenőrzése

A jelentéstétel fő vezérelve a szabályozás szerint a bizalom. Ha jelentést készítenek a gazdálkodó egységek, azt szeretnék, hogy olvasói biztosak legyenek abban, hogy megbízhatnak a tartalmában és az üzeneteiben. Ezért kell ellenőrizni a jelentéseket vagy az integrált jelentésekben szereplő releváns fenntarthatósági információkat is. Ellenőrizni kell a különböző üzeneteket és meg kell vizsgálni, hogy a tartalom és a mutatók relevánsak-e, a számok helyesek-e. Az elfogadott CSRD megengedőbb lett a tervezethez képest. A tervezet szerint első alkalommal

került volna sor általános, uniós szintű könyvvizsgálói bizonyossági követelmény bevezetésére a fenntarthatósági információkra vonatkozóan. Ezzel a pénzügyi és fenntarthatósági jelentések fontossági szintjét összehangolta volna az Európai Unió.

A bizonyosságot nyújtó szolgáltatásokat végzők (jelenleg a könyvvizsgálók – de erre még visszatérünk) különbséget tesznek a korlátozott bizonyosságot nyújtó és a kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatások között. A *korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás* eredményét rendszerint negatív állítás formájában fejezik ki, kijelentve, hogy a szakértő nem talált semmi olyat, amely alapján arra a következtetésre juthatna, hogy a vizsgálat tárgya lényeges valótlanságot tartalmaz. Korlátozott bizonyosságot nyújtó szolgáltatás során a könyvvizsgáló kevesebb ellenőrzést végez, mint kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás esetén (EU 2022/2464).

A *kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás* eredményét rendszerint pozitív állítás formájában fejezik ki, és az az ellenőrzési feladat tárgyának korábban meghatározott kritériumok alapján történő értékeléséről szóló véleményt eredményez (Sulaiman, 2023).

A CSRD hatályba lépése előtt a 2013/34/EU irányelv előírta a tagállamok számára annak biztosítását, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgáló vagy könyvvizsgáló cég ellenőrizze, hogy a nem-pénzügyi kimutatás vagy a külön jelentés elkészült-e. Nem írta elő, hogy a független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szolgáltató ellenőrizze az információkat, bár lehetővé tette a tagállamok számára, hogy amennyiben kívánják, megköveteljék az ilyen ellenőrzést.

A fenntarthatósági beszámolásra vonatkozó bizonyossági követelmény hiánya – szemben azzal a követelménnyel, hogy a jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálónak kellő bizonyosságon alapuló, jogszabály szerint engedélyezett könyvvizsgálókat kell végeznie – veszélyeztette a közzétett fenntarthatósági információk hitelességét, így nem felelt meg ezen információk szándékolt felhasználói igényeinek – fogalmaztak a CSRD elfogadása során (EU 2022/2464).

Bár a cél az, hogy a pénzügyi és a fenntarthatósági beszámolók esetében a bizonyosság szintje hasonló legyen, egyelőre a kellő bizonyosság szintjét még nem írta elő a CSRD.

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyosságra vonatkozó, általánosan elfogadott standard hiánya – a jogalkotók szerint – az arra vonatkozó különböző értelmezések és elvárások kialakulásának kockázatával jár. Emiatt arra a megállapodásra jutottak, hogy – mivel nincs elfogadott iránymutatás arra vonatkozóan, hogy miből áll egy kellő bizonyosságot nyújtó szolgáltatás a fenntarthatósággal kapcsolatos információk különböző kategóriái esetében, különös tekintettel az előrettekintő és minőségi információk közzétételére – egyelőre nem vezetik be a kellő bizonyosság intézményét.

Az érvényben lévő szabályozás jelenleg tehát a korlátozott bizonyosság szintjén határozza meg a könyvvizsgálói (bizonyosságot nyújtó szolgáltatás) követelményt, de a fokozatosság igénye mellett 2028. október 1-jéig el

kell készíteni azon könyvvizsgálati standardokat, amelyek alapján a kellő bizonyosság szintjére is el lehet jutni a fenntarthatósági jelentések ellenőrzése során (EU 2022/2464).

Az Európai Unió célja az, hogy 2030-ra már kellő bizonyosságot nyújtó vélemények alapján lehessen értékelni a fenntarthatósági közzétételeket. Ezt már korábban a 2. ábránál is bemutattuk.

A könyvvizsgálók mellett a CSRD megnyitotta a *független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatók* piacát annak érdekében, hogy az ilyen szolgáltatást végzők szélesebb köre álljon a gazdálkodó szervezetek rendelkezésére a fenntarthatósági beszámolók ellenőrzése érdekében. Tehát egyértelmű cél, hogy ne feltétlen egyezzen meg a pénzügyi kimutatást ellenőrző, azt hitelesítő könyvvizsgáló és a fenntarthatósági jelentésről bizonyossági véleményt nyújtó szolgáltató. Ez hosszabb távon jelentkező problémát jelent. Míg a könyvvizsgálati eljárásokra vannak nemzetközi és adott országbeli irányelvek, e nem könyvvizsgáló szereplők ezt nem feltétlen ismerik, így kérdés, hogy milyen szabályrendszer, kritériumrendszer és metrika mentén fogják tevékenységüket végezni.

A jelentések ellenőrzési és hitelesítési folyamatának jogszabályi megfeleltetése komoly feladatot ró a tagállamokra. Nemcsak magukat a bizonyosságot nyújtó szolgáltató személyeket, szervezeteket kell regisztrálni és nyilvántartani, hanem meg kell szervezni az akkreditációs folyamatokat, oktatást kell biztosítani, és gondoskodni kell a folyamatos továbbképzésről is. A tagállamoknak azt is lehetővé kell tenniük, hogy a szolgáltatások szabad mozgásának előmozdítása érdekében a más tagállamban letelepedett, független, bizonyosságot nyújtó szolgáltatók is végezhesenek fenntarthatósági jelentés felülvizsgálatot az adott tagállam területén.

A fenntarthatósági jelentések minőségi kritériumai

Ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások hasznos információkat szolgáltatassanak a felhasználóknak – mind a tulajdonosoknak, a befektetőknek és a hitelezőknek – különböző elvárásoknak kell eleget tenniük. Ezek alapvetően a lényegesség, a megbízhatóság, az összehasonlíthatóság és a következetesség. Az általánosan elfogadott definíció szerint a *lényegesség* azt jelenti, hogy az információ támogatást jelent a döntéshozatal során, segíti a felhasználót, hogy igazolja vagy cáfolja az előzetes feltételezéseit, vagyis visszacsatolásként szolgál. A *megbízhatóság* azt jelenti, hogy az információ ellenőrizhető, tükrözi a valóságot és tévedésektől mentes. Az *összehasonlíthatóság* azt az elvárás fogalmazza meg, hogy a különböző vállalkozások által szolgáltatott információk legyenek összehasonlíthatók. Elvárás a beszámolókkal szemben, hogy azok legyenek *következetesek*, vagyis az egymást követő időszakokban ugyanazokat a számviteli módszereket kell használni, illetve a módszertani változások hatását meg kell magyarázni és alá kell támasztani.

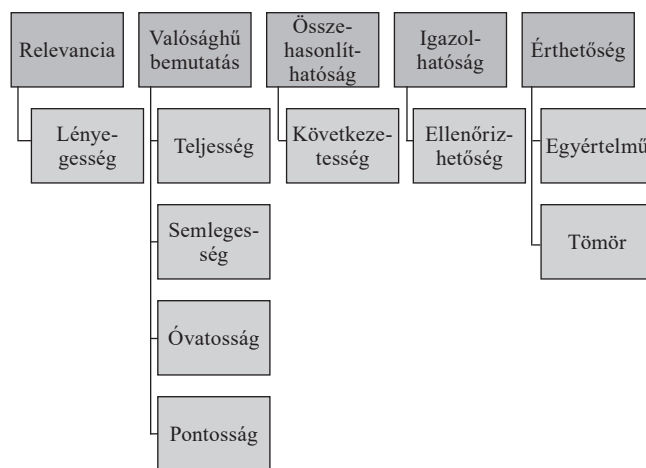
A bemutatott minőségi kritériumok a fenntarthatósági beszámolók esetében is elvárásaként jelennek meg. A lényegességet a CSRD is értelmezi (kettős lényegesség a rendelet 29. pontja szerint (EU 2022/2464)),

de az ESRS-ek is hivatkoznak erre. Ezen túlmenően az ESRS-ek kiemelik az érdekelt felek és azok relevancia vizsgálatát a lényegesség szempontjából ((EU 2023/2772) – 3.1 pont). Kérdésként merül fel, hogy hogyan tudja egy külső bizonyosságot nyújtó szolgáltató megítélni az adott téma – legyen az környezeti, társadalmi vagy vállalatirányítási – lényegességi szintjét, esetlegesen annak közép- vagy hosszú távú hatását? Hogyan és hová kerülnek itt a bizonyosságot nyújtó szolgáltatóval szembeni elvárások?

Az ESRS 1 meghatározza a fenntarthatósági információk minőségi jellemzőit. Az öt fő minőségi kritériumot mutatja az 5. ábra.

5. ábra

A fenntarthatósági információk minőségi jellemzői



Forrás: saját szerkesztés

A fenntarthatósági információk akkor *relevánsak*, ha befolyással lehetnek a felhasználók döntéseire a kettős lényegességi megközelítés alapján. Tovább menve, az információk akkor hasznosak, ha hűen is mutatják be a jelenségek lényegét. A *valóság-hű* bemutatáshoz hozzátartozik, hogy az információk teljesek, semlegesek és pontosak legyenek. A semlegességet alátámasztja az óvatosság gyakorlása is, azaz a lehetőségeket nem becsülik túl, és a kockázatokat nem becsülik alá.

Az *összehasonlíthatóság* akkor igaz a fenntarthatósági információkra, ha össze lehet azokat hasonlítani a vállalkozás korábbi időszakban szolgáltatott információival. A következetesség összefügg ezzel, de nem ugyanazt jelenti. A következetességhez az szükséges, hogy hasonló fenntarthatósági kérdéseket azonos megközelítésekkel, módszerekkel értékel a gazdálkodó.

Az *igazolhatóság* hozzájárul ahhoz, hogy a felhasználók megbízhasanak abban, hogy az információk teljesek, pontosak és semlegesek. Tehát az adatokat, információkat, következtetéseket ellenőrizhető módon kell közzétenni.

Végül, de nem utolsó sorban a fenntarthatósági információk akkor *érthető*, ha egyértelmű és tömör. Kerüli az általánosításokat, és kerüli az információk megkettőzését, ideértve a pénzügyi kimutatásokban megjelenő információkat (EU 2023/2772).

A bizonyosság megszerzése

Nincs még pontos meghatározásunk a fenntarthatósági jelentések bizonyossági ellenőrzésére. Milyen nyilatkozatot kell itt adnia a bizonyossági szolgáltatást nyújtónak?

A pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának célja annak validálása, hogy az üzleti évről készített beszámoló a jogszabályi, illetve hatályos standardok szerint készült-e, és ennek megfelelően megbízható és valós képet ad a vállalkozás vagyoni és pénzügyi helyzetéről. Ennek megfelelően a fenntarthatósági jelentés bizonyossági ellenőrzése azt kellene igazolja, hogy a fenntarthatósági beszámolóban a vállalkozás, illetve gazdálkodó szervezet által közzétett információk megfelelnek a minőségi jellemzőknek – úgy, mint relevancia és valóság-hű bemutatás, és megfelelnek az információk hasznosságát fokozó minőségi jellemzőknek – úgy, mint összehasonlíthatóság, ellenőrizhetőség és érthetőség (EU 2023/2772 – 2/19. pont).

A korlátozott bizonyosság azt jelenti, hogy a könyvvizsgáló arról nyilatkozik, hogy nem jutott olyan információ a tudomására, amely szerint a fenntarthatósági jelentés ne felelne meg a minőségi kritériumoknak. Ezt a jelenlegi gyakorlat alapján a gazdálkodó szervezet vezetőségétől beszerzett nyilatkozatokkal tudja alátámasztani.

A könyvvizsgáló a pénzügyi kimutatás ellenőrzése során a tulajdonos megbízása alapján végez független ellenőrzési feladatot. *Kinek a szempontja alapján* kellene a bizonyosságot nyújtó szolgáltatónak elvégeznie a fenntarthatósági beszámoló ellenőrzését? Ki itt a megbízó?

Az érdekelt felekről már ejtettünk szót, ezek az érintett érdekelt felek, illetve a fenntarthatósági nyilatkozatok felhasználói. Könnyen belátható, hogy adott esetben egy erőmű közelében élő lakost – mint érintett érdekelt felet, akinek mindennapjait alapvetően negatívan érinti az erőmű működése – alapvetően más információkkal, másfajta lényegességi szinten kell tájékoztatni, mint az erőmű működését finanszírozó hitelezőt.

A bizonyosság kérdése még csak elvi szinten került az EU szabályozásban meghatározásra. Annak gyakorlati alkalmazására várhatóan több állásfoglalást és iránymutatást dolgoznak ki az elkövetkező időszakban.

Milyen módon mérhető a bizonyosságot nyújtó szolgáltatás minősége?

A könyvvizsgálat minőségére több definíció is létezik. Legtöbbször azzal összefüggésben fogalmazzák meg, hogy a standardok betartásra kerültek-e, illetve, hogy lényeges hibás állítástól mentes-e a könyvvizsgált beszámoló (Watkins et al., 2004; Bills et al., 2015). Minőségi tényezőként jelenik meg a beszámoló újbóli közzététele (Eshleman & Guo, 2014), illetve a késedelmes közzététel is. Itt arra talált igazolást Cao, hogy a késedelmes közzététel csökkentette az alacsonyabb minőséget (Cao et al., 2016).

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyossági szolgáltatások minőségének várható megítéléséhez érdekes lehet hozzákapcsolni Kowaleski et al. (2018) kutatását. Kowaleski a nem könyvvizsgálati ügyfelek részére nyújtott tanácsadási szolgáltatások könyvvizsgálat minőségére gyakorolt hatását vizsgálta. Azt állapította

meg, hogy a tanácsadási szolgáltatás nyújtása növeli a menedzsmenttel való kooperációs képességet, ami a könyvvizsgálat minőségének növekedéséhez vezet.

A fenntarthatósági beszámolóhoz kapcsolódó bizonyossági szolgáltatást nyújtó, a CSRD megfogalmazott célja szerint nem feltétlen könyvvizsgáló, tehát nem feltétlen egyezik meg a gazdálkodó szervezet könyvvizsgálójával. De akkor mégis ki lehet az? Többféle kérdés merül fel bennünk. Milyen szolgáltatást nyújt ez a szolgáltató a jelentésre vonatkozó – jelenlegi szabályozás szerint – korlátozott bizonyosság mellett?

A könyvvizsgálói szolgáltatás hasznosságának többféle értelmezése létezik, de napjainkban sajnos többen csak a szükséges „kötelező” aláírást várják a könyvvizsgálótól. Milyen többletet tud nyújtani egy másik, független szolgáltató? És itt is felmerül a kérdés, hogy kinek a megbízásából kell, hogy bizonyosságot szerezzen? Az érdekhordozói elmélet biztosan erősödik a fenntarthatósági beszámoló szabályozásának követelményeivel és az arra vonatkozó bizonyossági követelménnyel.

Fenntarthatósági információk közzétételére kötelezettek a közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók. A CSRD hatályba lépése előtt a könyvvizsgáló csak annyit volt köteles ellenőrizni, hogy ezek az információk felülvizsgálatra kerültek-e és nincs-e alapvető ellentmondás a pénzügyi kimutatás és a nem-pénzügyi információk között. Jelenleg a könyvvizsgálók az ISAE 3000 standard szerint nyilvánítanak véleményt. Az ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements 3000) egy olyan nemzetközi standard, amely a tanúsítók, könyvvizsgálók munkáját segíti, szabályozza. A standard részletesen bemutatja az ellenőrzéssel kapcsolatos szolgáltatásokra vonatkozó általános követelményeket, iránymutatásokat és eljárásokat. A szabvány célja, hogy biztosítsa a könyvvizsgálók és más szakemberek által végzett könyvvizsgálatra vagy átvilágításra irányuló szolgáltatások minőségét és összehasonlíthatóságát. A standard szabályozza a tanúsítók munkáját az alábbiak szerint (IAASB kiadványa alapján):

- **Általános követelmények:** Az ISAE 3000 meghatározza az általános követelményeket az etikai elvek betartása, a szakmai előírásoknak való megfelelés, a szakértői ismeretek alkalmazása és más alapvető elvárások tekintetében.
- **Megállapodás és megértés:** A standard előírja, hogy a tanúsítók rendelkezzenek egyértelmű megállapodással a megbízóval az elvégzendő munkáról és a felelőségekről. Fontos, hogy az ellenőrzést végzők tisztában legyenek a megbízó elvárásaival és a feladat jellegével.
- **Kockázatértékelés:** Az ISAE 3000 hangsúlyozza a kockázatértékelés fontosságát. A tanúsítóknak fel kell mérniük a releváns kockázatokat, és ennek megfelelően kell megtervezniük a munkát.
- **Bizonyítékok megszerzése:** A szabvány részletesen kitér a szükséges bizonyítékok megszerzésének módszereire és folyamatára. A tanúsítóknak értékelniük kell a rendelkezésre álló bizonyítékok megbízhatóságát és relevanciáját.

- Riportálás: Az ISAE 3000 meghatározza a jelentési követelményeket, beleértve a vizsgálat eredményeinek és következtetéseinek megfelelő bemutatását.

A szabvány tehát strukturált keretet biztosít a tanúsítók számára, hogy szakmailag és etikailag megfelelő módon végezhessek el a vizsgálatot. Az ellenőrzés mélységének két fokozata van. Az első esetben csupán a legfontosabb alapelvek megvalósulását, köztük a lényegesség elvét vizsgálják, míg a második esetben a közzétett adatok valóságát, valamint az ezekből levont következtetéseket is értékelniük kell. Az ISAE 3000 standard ugyan célját eléri, viszont ahhoz, hogy a fenntarthatósági jelentések vizsgálatát ez alapján végezzék el, nem megfelelő, így felmerült az igény egy újabb standard kidolgozására. Így kezdte el kidolgozni az IAASB az új, ISSA 5000 standardot (International Standard on Sustainability Assurance), melynek kidolgozását 2024 végére ígéri. Az ISSA 5000 tervezete a következőket tartalmazza:

- Használatra javasolt lesz az ellenőrzést végző szakembereknek, ideértve a könyvelőket, és könyvvizsgálókat is.
- Alkalmas a fenntarthatósági jelentések vizsgálatára, függetlenül az azok elkészítésére vonatkozó kritériumoktól, a célfelhasználóktól, valamint az egyes vállalatoknál alkalmazott beszámolási folyamatoktól
- Önálló standard, tehát nem elvárt, hogy a standardot alkalmazó szakember egyszerre alkalmazza az ISAE 3000 és ISSA 5000-et.
- Hatálya a megbízás elfogadásától a jelentéstételig terjed (IAASB, 2023). Az IAASB az új standardban tisztázza majd, hogy a jelentőség szempontjából mi tekinthető korlátozottnak (limited) és mi kellő bizonyosságnak (reasonable), hogy mi számít elegendő bizonyítéknak a vizsgálat során, beleértve a vállalat belső ellenőrzési rendszerének működésére vonatkozóan, és a közzétett szöveges és minőségi információkat is.

A standard tervezet ír a kettős lényegességről, melyet tanulmányunkban korábban már elemeztünk. Várhatóan megköveteli majd a könyvvizsgálótól, hogy a munka tervezése és az ellenőrzés kivitelezése során a kettős lényegesség szempontrendszerét alkalmazza.

Neelam (2023) cikkében arról ír, hogy az IAASB is kihívásnak tekinti a fenntarthatósági információk pénzügyi kimutatásokba történő integrálását a gyakorlatban, azonban ez majd a későbbi standard alkotási folyamatokat fogja érinteni, az ISSA 5000 keretein belül nem cél ennek a problémának a kezelése.

Kockázat a fenntarthatósági beszámolók bizonyosságot nyújtó szolgáltatásában – mit gondol a szakma?

A fenntarthatósági beszámolókról adott bizonyossági kijelentések kockázatának értelmezésekor a könyvvizsgálati kockázat fogalmát érdemes alapul venni. Mohl (2013) értekezésében vizsgálja, hogy a könyvvizsgálati kockázat

esélyeket (bizonytalanság) vagy tényleges kockázatot (valószínűség) jelent-e. Ha a könyvvizsgálati standardokat (ISA 200) vizsgáljuk, akkor a valószínűséget kell értsük alatta. Mi számít kockázatnak egy fenntarthatósági jelentés vizsgálata során? Kis valószínűséggel bekövetkező, de jelentős hatású esemény, vagy a nagy valószínűséggel bekövetkező, de csekély hatású történés? Ennek eldöntését a könyvvizsgálat szabályozása a könyvvizsgáló szubjektív értékítéletére bízta. A beszámoló vizsgálat során az érdekelt felek eltérő érdekeit, a hatások lényegességét, de a pénzügyi lényegességet is értékelni szükséges.

Kutatásmódszertan

A kutatásunk célja annak felmérése volt, hogy mit gondol a szakma a fenntarthatósági közzétételek, az ESG-beszámolók szigorodó előírásairól, illetve annak ellenőrzéséről. Milyen várakozásai vannak a tanácsadóknak, a könyvvizsgálóknak és a jelentést készítő gazdálkodó szervezeteknek. A kockázatok valós felmérésére nem tudunk vállalkozni, hisz jelenleg még nem ismertek azok a paraméterek és elvárások melyek mentén véleményt kell nyilvánítani a fenntarthatósági beszámolókról. Ellenben várakozások már vannak, és ezek folytatásaként a validált jelentések ismeretében tovább fogjuk folytatni kutatásunkat.

Kutatásunkat meglehetősen korlátozta az, hogy az érintettek még nem rendelkeznek megfelelő információval a szabályozás pontos előírásairól, illetve sokan nem is tervezik, hogy ismereteiket és aztán szolgáltatásaikat ezen a formálódó új piacon bővítsék. A fenntarthatósági jelentések bizonyossági vizsgálataira vonatkozó szabályozás most került európai és nemzetközi szinten elfogadásra. Statisztikai adatbázisok nem állnak rendelkezésre és nincsen többéves gyakorlati tapasztalat sem az alkalmazott bizonyosságot vizsgáló módszertanokról. *Az empirikus kutatás elsősorban a potenciális érdekelteknek és érintettek egy kialakuló új szabályozásra vonatkozó jövőbeli várakozásait és elvárásait vizsgálta.*

Kérdőíves felmérésünk nem lehetett reprezentatív. A tervezett 30 fős minta csökkent, miután 6 fő nem vett részt a felmérésben, róluk kiderült, hogy hallottak már ugyan a CSRD előírásairól, de annak részleteit egyáltalán nem ismerik. A későbbi személyes interjúk során felkeresett szakértők, könyvvizsgálók válaszadási preferenciái már annak megfelelően változtak, hogy milyen témában kértük a véleményüket.

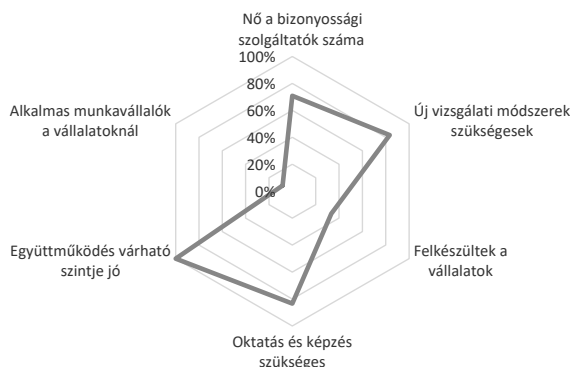
Az empirikus kutatás eredményei

A kutatás elsődleges célja volt annak megismerése, hogy a könyvvizsgálók és ESG-tanácsadók milyen várakozásokkal vannak az új irányelv bevezetésével, illetve magyar jogszabályba történő átültetésével kapcsolatban. A kutatási kérdések a könyvvizsgálók, illetve bizonyosságot nyújtó szolgáltatók számának növekedésére, a szükséges új vizsgálati módszerekre, módszertanokra, a vállalatok, jelentéstevők felkészültségére, a várakozások szerinti új készségek megszerzéséhez kapcsolódó oktatás, képzés szükségességére vonatkoztak. A 6. ábrán bemutatjuk e kérdéseket a válaszadók egyetértésének függvényében.

6. ábra

A CSRD-irányelv kihívásai

Az ESG-beszámolók, fenntarthatósági jelentések készítésének kihívásai



Forrás: saját szerkesztés

Az interjúalanyok egy része könyvvizsgáló volt, másrészt pedig fenntarthatósági kérdésekkel kapcsolatos területen dolgozik. A megkérdezettek kevesebb, mint negyede nem foglalkozott eddigi munkája során ESG-jelentésekkel. Többségük munkája során valamely oldalról kapcsolódott már ESG-jelentésekhez, vagy az összeállítása vagy az ellenőrzése, vagy a felhasználása révén volt érintett. Azok közül, akik már dolgoztak az említett jelentésekkel, 50%-uknak része a mindennapi munkájának a jelentések kezelése valamilyen formában. A válaszadók kétharmada, vagyis 16 fő nyilatkozott úgy, hogy már találkozott munkája során fenntarthatósági jelentésekkel. Közülük többek feladata volt a jelentések elkészítése, míg mások azt vizsgálták, hogy a vállalatok milyen formában nyújtották be a jelentést, kötelezettek voltak-e a jelentéstételre és hitelességi, valamint relevancia jellegű szempontokat vizsgáltak azokban.

Volt, aki a könyvvizsgálói folyamathoz hasonlította munkáját, ugyanis a jelentések során folyamatfelmérést végzett, interjút készített a vállalat illetékes szakembereivel, majd az ESG-jelentésben szereplő adatokat elemezte, melyekből a végén következtetéseket kellett levonnia. Mások felelősek voltak a vállalat által szolgáltatott fenntarthatósági információk ellenőrzéséért és értékeléséért. Ez magában foglalta azoknak az adatoknak az elemzését, amelyek a környezeti hatás, társadalmi felelősségvállalás és vállalati irányítás területéhez kapcsolódtak, annak érdekében, hogy megfeleljenek a meghatározott fenntarthatósági normáknak.

Vizsgáltuk, hogy milyen specifikus tudás, készségek szükségesek az ESG-jelentések ellenőrzéséhez. A fenntarthatósági információk értékelése során a könyvvizsgálóknak és jelentést ellenőrzőknek számos specifikus készségre van szükségük. Az ESG területén való szakmai tudás elengedhetetlen, de nem csak erre korlátozódik: fontos a fenntarthatósági kihívások megértése, azok fontossági sorrendjének felismerése, a valós teljesítmény megkülönböztetése a csupán jelentéstételi kötelezettséggént teljesített feladatoktól.

A válaszadók kiemelték az *ESG-specifikus ismeretek meglétét*, beleértve a fenntarthatósági indikátorokat, standard definíciókat és szabályozási ismereteket. Az analitikus gondolkodást is kulcsfontosságúnak tartják, különös hangsúlyt fektetve a nem pusztán pénzügyi adatok elemzésére. A mélyreható tudás és érdeklődés a fenntarthatóság iránt alapvető, de emellett kiemelkedően fontos az ESG-ismeretek birtoklása, valamint az iparági trendek és jogszabályi előírások ismerete. Az elemzéshez elengedhetetlen az analitikus beállítottság és kritikus gondolkodás is. A fenntarthatóság fogalmának, tartalmának és jelentéstételi standardoknak való alapos ismerete, az adatelemzés és fenntarthatósági háttértudás, valamint a jogi és szakmai képzések is meghatározóak a hatékony és alapos fenntarthatósági jelentéskészítés és értékelés során.

Arra is kerestük a választ, hogy a vállalatok vajon mennyire lesznek felkészültek és együttműködőek a fenntarthatósági jelentések szabályozott közzétételével kapcsolatban.

Az együttműködésre 100%-ban az a visszajelzés érkezett, hogy a vállalatoknál ez nem fog problémát okozni, többek között azért sem, mert jogszabályi előírás teszi ezt kötelezővé. A felkészültségről azonban ezzel ellenkezőleg többnyire negatív véleménnyel voltak a megkérdezettek.

A vélemények szerint a vállalatok nagyrésze még nincs felkészülve az új szabályozás által előírt követelmények teljesítésére. Az interjúalanyok véleménye szerint a nagyobb vállalatok már elkezdték a felkészülést a fenntarthatósági beszámolók közzétételére, melynek során az erre specializálódott tanácsadók segítségére is támaszkodnak. Azonban a kezdeti lépések rengeteg kihívással járnak, különösen az olyan területeken, mint az újabb vállalatirányítási rendszerek megismerése és bevezetése, melyek alkalmasak az ESG-adatok nyomon követésére. A vállalatok jelentősen el vannak maradva ezen a területen, ugyanis korábban nem kapott megfelelő hangsúlyt a szervezetekben a fenntarthatóság kérdése. Ahol foglalkoztak vele, ott sok esetben a pozitív PR-tevékenység érdekében, nem feltétlenül az objektív kép bemutatására törekedtek (lásd greenwashing). Az elmúlt hónapokban megfordult a trend, foglalkoznak a vállalatok a kérdéssel, de a belső folyamatok sok esetben vagy nem léteznek, vagy jelenlegi formában nem biztosítják a nem-pénzügyi adatok pontosságát és helyességét, és nem minden esetben látják át és mérik fel pontosan a rájuk váró feladat mértékét. Összességében tehát fontos a rendszerek és folyamatok fejlesztése annak érdekében, hogy a vállalatok átlássák és megértsék a rájuk váró feladatok valós mértékét. Ez magában foglalhatja az adatgyűjtési módszerek felülvizsgálatát és az adatok pontosságának növelését, valamint a felelős személyzet kijelölését a fenntarthatósági beszámolók koordinálására és fejlesztésére.

Kutatásunk szempontjából kiemelt téma a jelentések bizonyossági vizsgálata, erre is irányultak kérdések. A fenntarthatósági adatok hitelességének és megbízhatóságának értékelésére a könyvvizsgálók és ESG-szakemberek számos eszközt és módszert említettek. Ezek összefoglalását a 7. ábra mutatja.

7. ábra

A megbízhatóság, hitelesség mérésének módszerei



Forrás: saját szerkesztés

Az időszakos auditok segítik az adatok megbízhatóságának fenntartását, a hibák azonosítását. A vélemények egybehangzóak voltak arról, hogy szükséges a fenntarthatósági információkhoz tartozó belső riportálási folyamatokat olyan szintre emelni a vállalatoknál, mint amilyen szinten a folyamatok a pénzügyi adatok gyűjtését és riportálását támogatják. A vélemények szerint az audit „hagyományos” módszereit lesz majd szükséges bővíteni a fenntarthatósági adatok speciális kezeléséhez, értékeléséhez. A második legtöbbet említett módszer a jelentések hitelesítésére az ISSA 5000 és az ISAE 3000 szabványok ismerete és az ezekre való támaszkodás, hiszen ezek a standardok írják elő a formai és tartalmi követelményeket, ez tud segítséget nyújtani mind a jelentést készítőknél, mind a jelentést ellenőrzőknél. Mivel az ISSA 5000 nagyrészt könyvvizsgálati módszerekre épül, így e szempont és a könyvvizsgálati gyakorlat között átfedés van, tehát érthetjük úgy, hogy a könyvvizsgálati módszerek ismerete fogja adni a fenntarthatósági beszámolók alapját, amelyeket az ISSA 5000 standard szabályaival bővítve kell majd alkalmazniuk a jelentéseket ellenőrzőknél.

A szabványok és a könyvvizsgálat mellett felmerült a vállalatok belső minőségbiztosítása, valamint ehhez kiegészítésként szakmai ajánlások kérése, figyelembevétele. A válaszadók említették az adatvalidációt és forrásellenőrzést, amelyek során ellenőrzik az adatokat, az időszakos auditok pedig segítenek a megbízhatóság fenntartásában és hibák azonosításában. Az érdekelt felekkel való konzultáció és az összehasonlítás iparági normákkal szintén fontos a hitelesség értékelése szempontjából. Kiemelték, hogy az ellenőrzés során benchmarkokat, interjúkat és adatelemzést lenne érdemes alkalmazni a fenntarthatósági adatok értékeléséhez és azok hitelességének biztosításához.

Következtetések és összegzés

Tanulmányunkban a fenntarthatósági közzétételek – ESG-beszámolók, fenntarthatósági jelentések – szabályozásához kapcsolódó követelményeket, a szabályozás jelenlegi és még nyitott kérdéseit vettük sorba. Bemutattuk a fenntarthatósági közzétételek új standardjait és elemeztük az

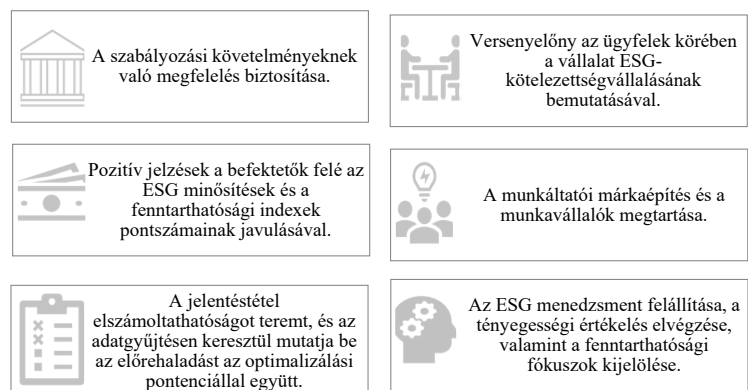
ahhoz kapcsolódó kihívásokat elsősorban a bizonyosságot nyújtó szolgáltatók szempontjából.

Nem kérdéses, hogy a szigorodó fenntarthatósági jelentéstétel előnyei sokrétűek. A jelentéstétel nemcsak a jelenlegi helyzetet mutatja be, hanem figyelembe veszi, sőt kiemelten fókuszál a fenntarthatósági tevékenység jövőbeli irányára is. Be kell mutatni a gazdálkodó szervezet működéséhez kapcsolódó fenntarthatósági hatásokat, de ezen hatások pénzügyi vonatkozásait is. Kiemelten kell foglalkozni az érdekelt felekkel mind a hatások, mind azok lényegessége szempontjából. A 8. ábra összefoglalja a fenntarthatósági jelentés előnyeit.

A jelentéstétel szabályozásának folyamata még nem fejeződött be. Folyamatosan dolgoznak a jogalkotók az új jelentéstételi standardokon és a bizonyossági követelmények előírásain. A tanulmány célja volt annak felmérése, hogy a szabályozás alkalmazói mennyire felkészültek és milyen kihívásokkal szembesülnek a vállalati jelentéstétel újszerű, de semmiképpen sem váratlan szabályozásával kapcsolatban.

8 ábra

A fenntarthatósági jelentés előnyei



Forrás: saját szerkesztés

A kérdőíves és interjú felmérésünk bebizonyította, hogy a tanácsadók felkészülten támogatják a vállalati jelentések készítőit, a könyvvizsgálók azonban még bizonytalanok. Bizonytalanság érezhető a formálódó új piaci résztvevők – fenntarthatósági bizonyosságot nyújtó szolgáltatók – esetleges megjelenése miatt, de amiatt is, ha a pénzügyi kimutatás könyvvizsgálójaként kell a fenntarthatósági adatokkal szembesülve, azokról véleményt alkotni.

Kutatásunk számos korláttal rendelkezik. Felmérésünk nem volt reprezentatív, és mivel a szabályozás tényleges alkalmazása jelen üzleti évtől várható, nem tudtuk sem az új standardok alapján készült fenntarthatósági jelentések minőségi követelményeit, sem az ahhoz kapcsolódó bizonyossági jelentéseket értékelni. Kutatásunk eredményei – ennek ellenére – mind a szabályozás elvi és gyakorlati lehetőségének levezetése, mind a szakma várakozásának felmérése szempontjából újszerű. Egy olyan új szabályozási szegmens feltárását végeztük el, amely mind a vállalatok jelentéstételi feladatait, és minden bizonnyal bolygónk jövőjét is befolyásolni fogja.

További kutatási feladatként fogalmaztuk meg a szabályozás alkalmazásának vizsgálatát, a jelentésétél hatékonyságának ellenőrzését, valamint a bizonyosság-megszerzés korlátainak és kockázatainak felmérését.

Felhasznált irodalom

- Bills, K.L., Cunningham, L.M., & Myers, L.A. (2015). Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review*, 91(3), 767-792. <https://doi.org/10.2308/ciia-51278>
- Cao, J., Chen, F., & Higgs, J.L. (2016). Late for a very important date: financial reporting and audit implications of late 10-K filings. *Review of Accounting Studies*, 21(2), 633-671. <https://doi.org/10.1007/s11142-016-9351-5>
- Chalmers, A., & Klingler-Vidra, R. (2023). *European Sustainability Reporting Standards (ESRS): Interoperability as innovation?* Global Policy. <https://www.globalpolicyjournal.com/blog/01/08/2023/european-sustainability-reporting-standards-esrs-interoperability-innovation>
- Eshleman, J.D., & Guo, P. (2014). Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 197-219. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50792>
- Kowaleski, Z.T., Mayhew, B.W., & Tegeler, A.C. (2018). The Impact of Consulting Services on Audit Quality: An Experimental Approach. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 673-711. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12197>
- Lopez, M. (2023). *ECOS response to European Commission's consultation: European sustainability reporting standards (ESRS)*. Environmental Coalition on Standards. Belgium. <https://policycommons.net/artifacts/10977072/ecos-response-to-european-commissions-consultation/11855739/>
- Mohl, G. (2013). A kockázatbecslés elmélete és hazai gyakorlata a könyvvizsgálatban [Doktori értekezés]. Budapesti Corvinus Egyetem, Gazdálkodástani Doktori Iskola. <https://doi.org/10.14267/phd.2013028>
- Neelam, D. (2023). *Recommend: A Beginner's Guide: International Standard*. <https://www.accountancysa.org.za/recommend-a-beginners-guide-international-standard/>
- Papazian, A.V. (2023). Sustainability in Finance: Frameworks, Standards, and Scores. In *Hardwiring Sustainability into Financial Mathematics* (pp. 29-67). Palgrave Macmillan. https://doi.org/10.1007/978-3-031-45689-3_3
- Poll, J. (2023). *Auditing, supervising and enforcing corporate sustainability due diligence, disclosure and reporting*. ERA Forum. <https://doi.org/10.1007/s12027-023-00776-3>
- Sulaiman, N.A. (2023). External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(5), 1417-1440. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2020-4443>
- Watkins, A., Hillison, W., & Morecroft, S. (2004). Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, (23), 153-193.)

Jogszabályok, rendeletek

- Európai Unió (2014). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2014/95/EU irányelve a 2013/34/EU irányelvnek a nem pénzügyi és a sokszínűséggel kapcsolatos információknak bizonyos nagyvállalkozások és vállalatcsoportok általi közzététele tekintetében történő módosításáról (Non-Financial Reporting Directive)*. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>
- Európai Unió (2019a). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2019/2088 rendelete a pénzügyi szolgáltatási ágazatban a fenntarthatósággal kapcsolatos közzétételekről (EGT-vonatkozású szöveg)*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32019R2088>
- Európai Bizottság (2019b) Fenntartható Európa 2030-ra https://commission.europa.eu/publications/sustainable-europe-2030_hu
- Európai Unió (2020). *Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2020/852 rendelete a fenntartható befektetések előmozdítását célzó keret létrehozásáról, valamint az (EU) 2019/2088 rendelet módosításáról*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32020R0852>
- Európai Bizottság (2021). *Unió taxonómia, a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás, a fenntarthatósági preferenciák és a vagyonekezelői kötelezettségek: a finanszírozási forrásoknak az európai zöld megállapodás felé történő irányítása*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0188&from=ES>
- Európai Unió (2022). *Az Európai Parlament és a Tanács irányelve a 2013/34/EU irányelvnek, a 2004/109/EK irányelvnek, a 2006/43/EK irányelvnek és az 537/2014/EU rendeletnek a fenntarthatósággal kapcsolatos vállalati beszámolás tekintetében történő módosításáról*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A32022L2464>
- Európai Bizottság (2023). *A Bizottság (EU) 2023/2772 felhatalmazáson alapuló rendelete (2023. július 31.) a 2013/34/EU európai parlamenti és tanácsi irányelvnek a fenntarthatósági beszámolási standardok tekintetében történő kiegészítéséről (EGT-vonatkozású szöveg)*. <https://op.europa.eu/hu/publication-detail/-/publication/7aab73ce-d5a9-11ee-b9d9-01aa75ed71a1>
- European Commission (2023) Corporate sustainability reporting. https://finance.ec.europa.eu/capital-markets-union-and-financial-markets/company-reporting-and-auditing/company-reporting/corporate-sustainability-reporting_en
- EUR-Lex Access to European Union law <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>
- Gazdaságfejlesztési Minisztérium (2023). ESG törvények

módosításáról szóló törvény-tervezet. <https://kormany.hu/dokumentumtar/esg-torvenyek-modositasarol-szolo-torveny-tervezet>

IFRS hivatalos honlapja (IFRS). <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrssustainability-standards-navigator>
IFRS (2023). *IFRS S1: General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information*.

<https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/ifrs-s1-general-requirements/>
International Auditing and Assurance Standards Boards IAASB (2013). *International Standard on Assurance Engagements – ISAE 3000*. https://www.ifac.org/_flsystem/azureprivate/publications/files/ISAE%203000%20Revised%20-%20for%20IAASB.pdf

A MÁRKAÉRTÉK BEMUTATÁSÁNAK KIHÍVÁSAI – TECHNOLÓGIAI ÉS LUXUSMÁRKÁK EMPIRIKUS VIZSGÁLATA

CHALLENGES OF PRESENTATION OF BRAND VALUE – EMPIRICAL STUDY ON TECHNOLOGY AND LUXURY BRANDS

Az elmúlt évtizedek gazdasági és társadalmi változásainak következtében az immateriális eszközök – köztük a márka is – egyre meghatározóbb szerepet töltenek be a gazdaságban, a vállalatok stratégiai és üzleti döntéseiben. Mindezek ellenére a márkaérték számviteli kezelése még megoldatlan, pedig a márkaértékelésnek elméletben és gyakorlatban is számos módszere alakult ki. Jelen tanulmány célja, hogy gyakorlati példákon keresztül megvizsgálja a márka fontosságának, ezzel összefüggésben a bemutatásának, valamint a márkaérték nagyságának és jelentőségének kérdéseit, kitérve a mérés szubjektivitásának problémájára is. A kutatás a kvalitatív terepkutatás paradigmái közé tartozó összehasonlító esettanulmány-elemzés módszerét használta. Ennek segítségével technológiai és luxusmárkák esetein keresztül igazolást nyert, hogy a márkák a vállalatok üzletmenetében, árazási politikájában és akvizíciós tevékenységében kiemelt szerepet töltenek be. A kutatás megállapította továbbá, hogy a márkák piaci értékének aránya a vállalatok mérlegében szereplő vagyonához képest jelentős, és a saját előállítású márkák esetében a bemutatás módja, míg a vásárolt márkák kapcsán azok értékelése jelent kihívást.

Kulcsszavak: márkaérték, számvitel, pénzügyi kimutatások, technológiai márkák, luxusmárkák

The brands, as other intangible assets, play an increasingly decisive role in the economy, but their treatment in accounting shows difficulties. The aim of the current study is to examine the importance of brand, its presentation, and the size and significance of brand value through practical examples and address the problem of subjectivity in measurement. The study employed the comparative case study research method, which is a component of the qualitative field research paradigm. With the help of the cases of technology and luxury brands, it was verified that the brands play an outstanding role in the operation, pricing policy, and acquiring activities of companies. The research also concluded that the market value of brands compared to the assets presented in the companies' balance sheets is significant; furthermore that, in the case of internally generated brands, the way of presentation, while in the case of purchased brands, their evaluation represents a challenge.

Keywords: brand value, accounting, financial statement, technology brands, luxury brands

Finanszírozás/Funding:

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

Szerzők/Authors:

Dr. Martin Kíra^a (kira.martin@uni-corvinus.hu) egyetemi adjunktus; Szilágyi Nándor^a (nandor.szilagyi@stud.uni-corvinus.hu) végzett egyetemi hallgató

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

A cikk beérkezett: 2024. 02. 03-án, javítva: 2024. 09. 04-én, elfogadva: 2024. 09. 29-én.

The article was received: 03. 02. 2024, revised: 04. 09. 2024, accepted: 29. 09. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*. This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Az elmúlt évtizedekben a technológiai fejlődéssel a tudás és az innováció szerepe felértékelődött a vállalatok életében. A gazdaságot a tudásalapú és a szolgáltató vállalatok térnyerése jellemzi, melyek esetében

az immateriális eszközökbe történő befektetések aránya megnőtt, mivel azok lettek a fejlődés motorjai, a versenyelőny forrásai és az értékteremtés meghatározó pillérei (Kwansa et al., 2008; OECD, 2011). Ezzel párhuzamosan a

globalizáció is jelentős hatást gyakorol a gazdasági folyamatokra, a piacokon elérhető termékek és szolgáltatások köre folyamatosan bővül, és a verseny egyre erősödik. Ugyanakkor az egyedi iránti igény új társadalmi trendként jelenik meg, ami magával hozza a megkülönböztetés fontosságát a cégek üzletpolitikájában. Ez utóbbiban kiemelt szerep jut a már említett immateriális eszközöknek, köztük pedig kifejezetten a jelen kutatás tárgyát képező márkának (Dobre, 2013). A márkák saját identitással és a közvetített érzésvilágukkal olyan többletértéket adnak hozzá egy-egy termékhez, hogy a vásárlás során az ár és a minőség mellett döntést befolyásoló tényezők lettek. Ennek következtében a cégek életében felértékelődött a marketingtevékenység szerepe, ami nemcsak ráfordításaik szerkezetére van hatással, hanem gyakran a felvásárlások célpontja is egy-egy márkát tulajdonjogának megszerzése (Sinclair & Keller, 2009).

Bár a vállalat életében és sikerében a márkáknak egyre fontosabb a szerepük, számviteli kezelésük azonban még komoly hiányosságokat tartalmaz, amely egy kutató számára ígéretes kihívásokat jelent. A legnagyobb problémát az jelenti, hogy a vállalat által akár évtizedek kitaró munkájával felépített márkák nem jeleníthetők meg a mérlegben. Ezzel párhuzamosan a márkaérték mérésére az elmúlt évtizedekben számos módszer alakult ki, és erre szakosodott cégek évente tesznek közzé rangsorokat a világ legértékesebb márkáiról.

Jelen tanulmány célja, hogy gyakorlati példákon keresztül megvizsgálja a márka fontosságának, ezzel összefüggésben a bemutatásának, valamint a márkaérték nagyságának és jelentőségének kérdéseit, kitérve a mérés szubjektivitásának problémájára is. Az elméleti keretek rövid ismertetését követően a kvalitatív terepkutatás egyik módszerével – az összehasonlító esettanulmány-elemzés segítségével – technológiai és luxusmárkák példáin keresztül ad választ a feltett kérdésekre. A tanulmány következtetések levonásával és a további kutatás irányainak kijelölésével zárul.

Elméleti keretek

A márka fogalmára a szakirodalomban számos, eltérő definíciót találhatunk, de az azonosítás és a megkülönböztetés funkcióját illetően mindegyik meghatározás megegyezik. Az American Marketing Association (2021) megfogalmazása szerint: „A márka egy név, kifejezés, dizájn, szimbólum vagy bármely más jellemző, amely megkülönbözteti az egyik eladó áruját vagy szolgáltatásait a többi eladótól.” A fogalmak operacionalizálása keretében meg kell különböztetni a szakirodalomban gyakran keveredő két fogalmat: a brand value-t és a brand equity-t. Jelen kutatás Aakerhez hasonlóan a brand value alatt a márka értékét pénzügyi szempontból érti, azaz hogy mennyit fizetnének érte a piacon (Aaker, 2022). A brand equity ezzel szemben a márka fogyasztó számára kialakult jelentőségét mutatja, azaz különféle asszociációk, a márkaismertség és a márkahűség formájában testesül meg. Ezek értelmében jelen kutatás fókuszában a brand value áll.

A pénzügyi kimutatások célja, hogy felhasználóit döntéseik meghozatalához hasznos információkkal lássa el az adott vállalkozásról. A hasznos információ kritériumait az IFRS rendszerén belül a Keretelvekben (Conceptual Framework for Financial Reporting) rögzített minőségi előírások határozzák meg. A legalapvetőbb követelmény a beszámolóban megjelenített információkkal kapcsolatban a relevancia és a valóság-hű megjelenítés. Ezeket kiegészítik a lényegesség, a teljesség, a semlegesség és a hibától való mentesség elvárásai. További fontos kritérium az összehasonlíthatóság, az ellenőrizhetőség, az időszerűség és a világosság, illetve mindezeket támogatja még a költség-haszon elv.

Annak érdekében, hogy ezek a követelmények teljesüljenek a Keretelvek és a standardok szabályai behatárolják a pénzügyi kimutatásokban megjeleníthető vagyonelemek körét, illetve szabályozzák azok értékelését. A márkának a mérlegben történő bemutatathatósága érdekében a fenti minőségi kritériumok teljesítése mellett meg kell felelnie az eszközök, illetve az immateriális javak definíciójának is. Így egyrészt a múltból eredő, a vállalkozás által kontrollált, jövőbeni hasznok generálására alkalmas gazdasági erőforrásnak kell lennie. Másrészt azonosítható, nem monetáris és fizikai megjelenéssel nem rendelkező eszközként kell a vállalat életében jelen lennie. Mindezeket túl csak akkor lesz mérlegképes, ha az eszközből származó jövőbeni hasznok valószínűsíthetően befolyhatnak a vállalathoz, és az eszköz költsége megbízhatóan mérhető (IAS 38). Az előbbieken ismertetett követelményeket összegezve megállapítható, hogy a vásárolt vagy üzleti kombináció keretében a vállalathoz kerülő márkák minden feltételt teljesítve bemutatathatók a társaság mérlegében (IFRS 3). Ezzel szemben a vállalat által fejlesztett saját előállítású márkák esetében a standardalkotók szerint sérül az utolsó, a megbízható mérésre vonatkozó kritérium, ami miatt nem megengedett ezek szerepeltetése a mérlegben (Martin, 2011). A fentiekkel egyező szabályokat fogalmaz meg a US GAAP (FAS 805; FAS 350) is.

A márkáknak a vállalatok sikerességében és tranzakcióiban betöltött szerepe azt indukálta, hogy az elmúlt évtizedekben számos márkaértékelési modellt dolgoztak ki (Seetharaman et al., 2001; Salinas & Ambler, 2009). A márka pénzügyi értékének meghatározásával kapcsolatban iránymutatásokat ad és követelményt fogalmaz meg az ISO 10668 nemzetközi standard annak érdekében, hogy azok megbízhatóak és következetesek legyenek (Australian Marketing Institute & Brand Finance, 2011). Seetharaman et al. (2001), Salinas & Ambler (2009) és Takács (2019) is részletesen tárgyalja a modellek széles körét és azok alkalmazásának módját. A kialakult módszerek három nagyobb csoportra bonthatók: költségalapú, piacialapú és jövedelemalapú eljárásokra. A költségalapú eljárások a márkával kapcsolatosan a múltban felmerült költségekből vagy annak pótlási költségéből vezetik le a márka értékét (Takács, 2019). A piacialapú módszerek a márka piaci értékét próbálják meghatározni például a cégértékből levezetve, vagy piaci összehasonlításon alapulva, jövőbeli értékek diszkontálásával határozzák meg a márkaértéket (Seetharaman et al., 2001; Takács, 2019).

A jövedelemalapú modellek családja a legösszetettebb és a legelfogadottabb, és számos módszer foglal magában. Ezek mindegyike a jövőbeli bevétel és eredmény becsléséből kiindulva, annak diszkontálásával jut el a márkaértékhez (Seetharaman et al., 2001; Salinas & Ambler, 2009). Jelen kutatás szempontjából a vizsgált márkaértékelő cégek által alkalmazott módszerek a legfontosabbak. Mindegyikük a jövedelemalapú értékelési modellek családjába tartozó modellel dolgozik, de míg a Brand Finance a licenstdíj megtakarítás módszerét használja, addig a másik három cég bevétel- és jövedelem-előrejelzésen alapuló saját komplex modellt készített.

A márkaértékelő cégek rendszeresen közzétesznek adatokat az általuk a top 100-ba sorolt márkák értékeiről (és azok tulajdonosairól), de az ebbe a körbe nem tartozó márkák esetében ilyen külső információforrás nem áll rendelkezésre, így csak a cégek által közzétett jelentésekre lehet támaszkodni, ami viszont a saját előállítású márkák értékét nem tartalmazza. Ezért lenne fontos azok bemutatására valamilyen lehetséges megoldást találni.

Kutatásmódszertan

Jelen empirikus kutatás Babbie (2004) besorolása alapján a kvalitatív terepkutatást, annak paradigmái közül pedig az összehasonlító esettanulmány-elemzés módszerét használta a márka fontosságának, ezzel összefüggésben a bemutatásának, valamint a márkaérték nagyságának és jelentőségének vizsgálatára. Az esettanulmány-módszer használatának célja kétféle lehet: segítheti a kutatókat a vizsgált jelenség ideografikus megértésében, vagy alapját képezheti általánosabb, nomotetikus elméletek kidolgozásának (Babbie, 2004). Jelen kutatás elsősorban az első cél elérését célozza meg, de az eredmények a második célon alapuló további kutatáshoz szintén segítséget jelentenek. A módszer legnagyobb korlátjának, az egyetlen esettől történő általánosítás nehézségének kiküszöbölése érdekében a kutatásba két, egymástól nagyban különböző iparágat, továbbá azokon belül két-két márkát vontunk be. Ennek köszönhetően pontosabb képet kaphattunk a vizsgált kérdésekről.

Az összehasonlító elemzés vállalati beszámoló vizsgálatán keresztül, valamint a korábban említett márkaértékelő cégek rangsoraiban megjelenő adatok felhasználásával készült. Ebben az összefüggésben a vállalati beszámoló alatt olyan jelentéseket ért a tanulmány, amelyek tartalmazzák egyrészt a vállalatok konszolidált pénzügyi kimutatásait, valamint egyéb, nem számviteli szabályok alapján összeállított fejezeteket is.

A kutatásba bevont márkák és a vizsgált időszak kiválasztásánál több szempont érvényesült. A választás egyik indoka volt, hogy ezek a márkák a világ legértékesebb márkái közé tartoznak a márkaértékelő cégek éves rangsorai alapján, így a problémás számviteli kezelés a márkaérték nagysága okán ezeket kifejezetten érinti. A másik szempont az volt, hogy legyen közöttük saját előállítású és vásárolt márka is, hogy azok eltérő számviteli kezelését nyomon lehessen követni. A vizsgálatba bevont márkák közül kettő a tulajdonos cég saját előállítású

vagyoneleme, amelyeket emiatt nem jeleníthet meg a mérlegben. Ráadásul – mivel piacvezető cégekről beszélünk – nem valószínű, hogy a közeljövőben felvásárlás miatt lesz erre bármilyen másik vállalatnak lehetősége. A további két vizsgált márka pedig vásárolt márka ugyan, de olyan régen vásárolták meg őket, hogy a mérlegben szereplő értékük vélhetően már nem a piaci helyzetet tükrözi, így esetük a bemutatás egy további problémájára is rávilágít.

A szélesebb körű általánosíthatóság érdekében a vizsgálatba különböző, egymástól nagyon eltérő iparágak márkáit vontuk be. Továbbá a jobb összehasonlíthatóság miatt szintén szempont volt a kiválasztásnál, hogy azonos iparágból kettő márka is szerepeljen a mintában. Fontos volt ezeken túl az is, hogy a vizsgált vállalatok között legyen olyan, amelyik az IFRS, és legyen olyan is, amelyik a US GAAP standardjai szerint készíti konszolidált beszámolóját, hogy a számviteli rendszer esetleges hatását is érzékeltessük. Összeségében így esett a döntés a technológiai szektorban az Apple és az SAP márkára, míg a luxusmárkák közül a Louis Vuittonra és a Guccira.

Ami pedig a kutatás által felölelt időtávot illeti, azért irányult a kutatás a 2011-től 2021-ig terjedő évekre, mert álláspontunk szerint e tíz évet meghaladó időtávon már trendek is kirajzolódhatnak arra vonatkozóan, hogy a márkák értéke milyen jelentőséget képvisel és merre tart napjainkban, illetve a bemutatásukkal kapcsolatos vállalati gyakorlatban is tapasztalhatók esetleg változások.

Jelen tanulmány mindkét esettanulmányban az adott iparág vizsgált márkáinak rövid bemutatását követően az elemzést a cégek árazási politikájának, illetve a márkák árképzésben betöltött szerepének megismerésével kezdi. Ezt követően a vállalatok konszolidált beszámolója került a középpontba, ahol a kutatás arra fókuszált, hogy a mérleg, az eredménykimutatás és az akvizíciós tevékenység alapján a márkák milyen súlyt tölthettek be a vállalkozás működésében, illetve a megjegyzésekben milyen további információt tettek közzé róluk a cégek. Ennek során nem kizárólag a számviteli adatokat tartalmazó, hanem bizonyos esetekben az egyéb fejezetekben megjelenő releváns információkat is felhasználtuk. Így összességében vizsgálat tárgyát képezhette, hogy egyrészt a vállalati beszámoló egésze milyen képet adott a márkázás fontosságáról, illetve ezeken belül konkrétan a pénzügyi kimutatások mennyire hűen tükrözték ezt vissza.

Az esettanulmányok végén pedig négy márkaértékelő cég rangsorait használtuk fel. Az elemzés középpontjában itt az adott márka egyes szakértő cégek által közzétett értékének nagysága és időbeli alakulása, a különböző értékelők által mért márkaértékek közötti szórás, valamint a márkaértéknek a vállalkozás mérlegében megjelenő vagyonának értékét jelző mérlegfőösszeghez képest mutatott aránya állt. Ehhez az alábbi rangsorok szolgáltatták az adatokat, amelyek esetében az összehasonlíthatóság érdekében egy év csúszással kellett dolgozni, mivel ezek mindig a megelőző üzleti év adatai alapján készülnek:

- Brand Finance: Global 500 (2012-2022) és Europe 500 (2021-2022),
- European Brand Institute: Global Top 100 Brand Corporations (2012-2022),

- Interbrand: Best Global Brands (2012-2022),
- Kantar BrandZ: Top 100 Most Valuable Global Brands (2012-2022).

A technológiai márkák esettanulmánya

A technológiai szektort jelen kutatásban az amerikai Apple Inc. és a németországi SAP SE, valamint saját fejlesztésű márkáik az Apple és az SAP képviselte.

A márka fontossága az árképzésben

Az Apple Inc.-t 1977-ben alapították az USA-ban, Kaliforniában. A cég jelenleg okostelefonok, számítógépek, tabletek és különböző kiegészítők gyártásával és értékesítésével foglalkozik. Legismertebb termékei az iPhone telefonok, a Mac számítógépek és az iPad tabletek, valamint az Apple Watch okosórák. Termékeihez kapcsolódóan a vállalat különböző szervíz- és felhőalapú szolgáltatást is nyújt, valamint saját fizetési rendszere is van már. A cég egy folyamatosan növekvő piacon működik, amelyet ugyanakkor nagyon erős verseny jellemez. A technológiai fejlődés rendkívül gyors, ennek köszönhetően pedig a termékek életciklusa rövid. A piacot erősen árérzékeny fogyasztók jellemzik, ebből adódóan az árverseny is nagy, így a megcélzott árrést nem könnyű tartani. Az Apple Inc. számára emiatt a kutatási, fejlesztési tevékenység, a szellemi-tulajdon-jogok és a vállalatfelvásárlások meghatározóak a hosszú távú sikerességben. Rengeteg szabadalom, szerzői jog és védjegy áll a cég birtokában, amelyek a termékek és szolgáltatások védelmére szolgálnak. Bár a vállalat az üzletmenet szempontjából legfontosabb tényezőként elsősorban az innovációs készségét, a technológiai tudást és a marketingtevékenységet nevezi meg, a felsorolt szellemi-tulajdon-jogok szintén fontosak számára egy olyan piacon, ahol a versenytársak főként az alacsony költségekre és árakra építenek. Ennek ellenére az Apple Inc. célja mindig is az volt, hogy termékei jó minőségűek legyenek, melyeket magas áron ad el. Kiskereskedelmi stratégiájának is a „minimum advertised price”, azaz minimális meghirdetett ár nevet adták, melynek keretében megtiltják a kereskedőknek, hogy a termékeiket egy bizonyos ár alatt

kínálják. A prémium árazásban nagy szerep jut a megkülönböztetésnek, az innovatív hirdetési tevékenységnek, valamint a fogyasztók márkahűségének is (Nielson, 2020).

Az SAP SE 1972-ben alakult a németországi Weinheimben. Székhelye jelenleg Walldorfban található, és a világ negyedik legnagyobb szoftvercége. A vállalat részvényeit jelenleg a frankfurti és a New York-i tőzsdén is jegyzik. A B2B piacon működő cég szolgáltatásai több mint 180 országban érhetők el, ügyfeleik 80%-a kis- és középvállalkozás. Ennek ellenére a nagyvállalatok is megtalálhatóak a partnerei között. Nem véletlen tehát, hogy a világban folyó üzleti tranzakciók 77%-a valamilyen SAP-rendszeren is keresztülfut (SAP SE honlapja). Termékei között integrált vállalatirányítási rendszerek (ERP), ügyfélkapcsolat-kezelés (CRM) szoftverek és az informatikai szolgáltatások széles választéka megtalálható, amelyek az üzleti folyamatok és adatok dokumentálásához, valamint a döntések meghozatalához nyújtanak segítséget. A termékportfólió összetettségéből adódóan az árazás attól függ, hogy milyen szolgáltatáscsomagot rendel meg az ügyfél. Minél nagyobb ez a csomag, annál nagyobb kedvezményeket ad hozzá a cég (MBA Skool, n.d.b). Az árazás az SAP esetében egy meglehetősen összetett folyamat, de a márka ebben betöltött komoly szerepét csak feltételezni tudjuk a cég piacvezető voltából kiindulva.

A márka megjelenése a beszámolóban

Bármennyire is fontosak lehetnek a márka és a különböző szellemi-tulajdon-jogok a vállalat működésében, a pénzügyi kimutatásaik – amelyek az Apple Inc. esetében a US GAAP, míg az SAP SE esetében az IFRS-ek szabályai szerint készülnek – ebből sajnos elég keveset mutatnak meg. Az Apple Inc. esetében New York-i tőzsdén jegyzett cégeként ezeket a 10-K jelentés tartalmazza. A konszolidált mérlegében külön márka vagy védjegy nevű sorok nem léteznek, csak vásárolt immateriális eszközök és goodwill található. Ezek értéke mindvégig alacsony volt, mindössze a vagyonszerzés 2-4%-át tette ki a 2011-2017. közötti évek mérlegében, majd ezek a mérleg sorok meg is szűntek, teljesen összevonta a cég az egyéb befektetett eszközökkel, ahogyan az az 1. táblázatban is látható.

1. táblázat

Az Apple Inc. immateriális eszközökhöz köthető mérleg sorainak nagysága és aránya az eszközoldalon belül 2011-2021 között (adatok millió USD-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Goodwill	896	1 135	1 577	4 616	5 116	5 414	5 717				
Vásárolt immateriális eszközök	3 536	4 224	4 179	4 142	3 893	3 206	2 298				
Egyéb eszközök	3 556	5 478	5 146	3 764	5 556						
Egyéb befektetett eszközök						8 757	10 162	22 283	32 978	42 522	48 849
Eszközök összesen	116 371	176 064	207 000	231 839	290 479	321 686	375 319	365 725	338 516	323 888	351 002
(Goodwill + Vásárolt immateriális eszközök) / Eszközök összesen	4%	3%	3%	4%	3%	3%	2%	0%	0%	0%	0%

Forrás: saját szerkesztés

A fentiek ellenére az akvizíciós tevékenységében meghatározó célpontok ezek a mérlegelemek, mivel több olyan ügyletet is végrehajtottak az elmúlt években, ahol a vásárlási ár nagy részét a goodwillre és a vásárolt immateriális eszközökre allokálták. Az egyik legfontosabb ilyen ügylet volt például a Beats Music, LLC nevű zenei streaming-szolgáltató megvásárlása 2014-ben, ahol a 2,6 milliárd dolláros vételárból 2,2 milliárdot a goodwillre, 636 milliót a vásárolt immateriális eszközökre allokáltak, 258 millió pedig a nettó átvállalt kötelezettségekre jutott.

A mérleghez hasonlóan hiányérzet merülhet fel az eredménykimutatás kapcsán is. A korábban említett költségalapú márkáértékelési módszerek kiindulópontja a márkával kapcsolatban felmerülő költségek összegyűjtése. Bár a márkáépítéssel szorosan összeköthető hirdetési tevékenység a cég pénzügyi kimutatása szerint fontos a vállalat működését tekintve, az eredménykimutatásban még sincs külön sora ezeknek a költségeknek, hanem az értékesítési, általános és adminisztratív ráfordítások közé vannak besorolva. Ahogyan a 2. táblázatból is látszik, ezek a tételek az árbevétel 6-7%-át tették ki a vizsgált időszakban, de hogy ebből mennyi kapcsolódott konkrétan a hirdetésekhez, azt a 2016. évtől kezdve már a megjegyzésekben sem részletezi a társaság.

Ezekben az immateriális eszközökben szoftverek és adatbázislicenckek, vásárolt technológiák és folyamatban lévő kutatás-fejlesztések, valamint vevőkapcsolatok és vásárolt védjegylicenckek találhatóak. A márkázás szempontjából utóbbi lehetne érdekes, de értékükre sajnos nincsenek adatok még a megjegyzésekben sem.

A fentiek ellenére a cég versenyképessége szempontjából az immateriális javak kulcsfontosságúak. Igen aktív akvizíciós tevékenysége során az SAP SE számos cégbe fektetett be, ahol értékelése szerint az eszközök döntő hányadát immateriális javak tették ki, méghozzá különböző licenckek, technológiák, vevőkapcsolatok vagy kereskedelmi nevek. Ezeknél a tranzakcióknál a felvásárlási ár legnagyobb részét általában goodwillként aktiválták.

A vállalat integrált beszámolójában szerepel, hogy a saját tőkéjének könyv szerinti értéke a piaci kapitalizációhoz viszonyítva 19-27% között mozgott a vizsgált időszakban, amit a cég azzal magyaráz, hogy bizonyos immateriális javakat (a vevőkapcsolatokat, a munkavállalók képességeit, a márkáit – különösen magát az SAP márkát) egyáltalán nem vagy nem a valós piaci értékükön tudja megjeleníteni a mérlegében. Emiatt közzé

2. táblázat

Az Apple Inc. értékesítési, általános és adminisztratív ráfordításainak nagysága 2011-2021 között (adatok millió USD-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Teljes nettó árbevétel	108 249	156 508	170 910	182 795	233 715	215 639	229 234	265 595	260 174	274 515	365 817
Értékesítési, általános és adminisztratív ráfordítások	7 599	10 040	10 830	11 993	14 329	14 194	15 261	16 705	18 245	19 916	21 973
Értékesítési, általános és adminisztratív ráfordítások / Teljes nettó árbevétel	7%	6%	6%	7%	6%	7%	7%	6%	7%	7%	6%

Forrás: saját szerkesztés

3. táblázat

Az SAP SE csoport immateriális eszközeinek nagysága és aránya az eszközoldalon belül 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Immateriális eszközök	2 024	3 234	2 956	4 608	4 280	3 786	2 967	3 227	4 491	3 784	3 966
Eszközök összesen	23 225	26 835	27 094	38 507	41 390	44 277	42 497	51 491	60 215	58 472	71 169
Immateriális eszközök / Eszközök összesen	9%	12%	11%	12%	10%	9%	7%	6%	7%	6%	6%

Forrás: saját szerkesztés

Az SAP SE vállalatcsoportjának pénzügyi kimutatásait tekintve a márkázási tevékenység fontossága kapcsán vegyes a kép. A vállalatcsoport mérlegében külön márkánév sor nem található. Az immateriális javak eszközoldali aránya 6-12% között mozgott az elmúlt évtizedben, 2014-től kezdve viszont, ahogyan a 3. táblázatban látható, súlyuk folyamatosan csökkent, és az utóbbi években stagnált.

is tette az integrált beszámolóban az Interbrand és a Kantar BrandZ márkáérték becsléseit.

Az eredménykimutatásból az látszik, hogy árbevétel arányosan viszonylag sokat (22-30%-ot) költött a cég értékesítésre és marketingre a vizsgált időszakban, amely arány 2017-ig folyamatosan emelkedett, azóta pedig kicsit visszaesve stagnált, ahogyan azt a 4. táblázat szemlélteti.

Az SAP SE csoport értékesítési és marketingráfordításainak alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Árbevétel	14 233	16 223	16 815	17 560	20 793	22 062	23 461	24 708	27 553	27 338	27 842
Értékesítési és marketing ráfordítások	3 081	3 907	4 131	4 304	5 401	6 265	6 924	6 781	7 693	7 106	7 505
Értékesítési és marketing ráfordítások / Árbevétel	22%	24%	25%	25%	26%	28%	30%	27%	28%	26%	27%

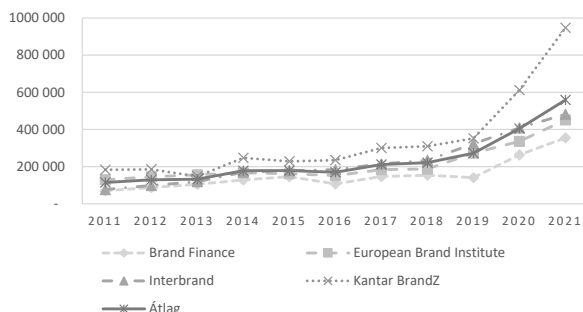
Forrás: saját szerkesztés

A márkaérték alakulása

Az Apple márka a világ egyik, ha nem legismertebb és legértékesebb márkája, amely a márkaértékelő cégek rangsorában a harmadik helynél hátrébb sosem állt. Legnagyobb versenytársai ebből a szempontból az Amazon, a Google és a Microsoft voltak. Az Apple márka értékének nagyságrendjében ennek ellenére kisebb-nagyobb eltérések vannak a szakértők között. Előfordult, hogy a becsült értékeknek csak 14-16% volt a relatív szórása, de bizonyos években elérte a 35-37%-ot is. Ezek alapján tehát nehéz lenne megbízható becslést adni a márkaértékre, ha annak a vállalat mérlegében kellene megjelennie. Ennek ellenére a márkaérték változásának irányában konszenzus volt az értékelő cégek között. Ahogyan az 1. ábrán is látható, az Apple márkaértéke folyamatosan nőtt a vizsgált időszakban, továbbá 2019-től kezdve látványosan megugrott mindegyik szakértő cégnél, bár a változás mértékében jelentős eltérések tapasztalhatók közöttük.

1. ábra

Az Apple márkaértékének alakulása 2011-2021 között (adatok millió USD-ban)



Forrás: saját szerkesztés

A márkaértékeknek a mérleg adataival való összehasonlításakor az egyes értékelők által alkalmazott módszer szubjektivitásának kiküszöbölése érdekében jelen kutatás a négy érték átlagával dolgozott, amit az adott cég pénzügyi kimutatásában szereplő mérlegfőösszegéhez hasonlított.

Az Apple átlagos márkaértéke a cég mérlegében szereplő vagyonának, az összes eszközének értékéhez viszonyítva mindvégig jelentős, 34-61% közötti arányt képviselt.

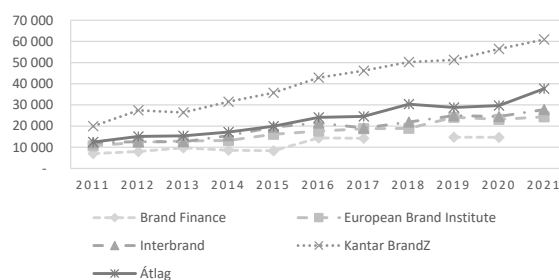
A márkaérték alakulásának hátterében részben a technológiai iparág és az Apple növekedési lehetőségei

állhattak. A márkaértékelő cégek rangsorainak élén nem véletlenül vannak jellemzően IT-cégek. Ami viszont kimondottan az Apple-t érinti, a szakértők jelentései az évtized elején még előszeretettel hangsúlyozták a termékek egyediségét és felhasználóbarát voltát, valamint a márkához kötődő életérzést, mint magas értékének magyarázó okait. Későbbi növekedését ugyanakkor már inkább teljesítményalapú tényezőkkel indokolták. A termékdiverzifikáció például az egyik olyan faktor, ami szerepet játszhatott a növekedésben a márkaértékelők szerint. A vállalatnak ugyanis sikerült kilépnie az iPhone központúságából, és például kiegészítő termékekkel, saját fizetési rendszerrel vagy a különböző szolgáltatásokkal más piacokon is meg tudott jelenni. Ennek köszönhetően ma már az értékesítésnek is kisebb hányadát adják az iPhone termékek, mint korábban.

Az SAP márkaértékében mindegyik márkaértékelő cég becslései alapján egyértelmű dinamikus növekedés rajzolódik ki. A márkaérték a vizsgált időszak alatt két-háromszorosára növekedett. Ahogyan azonban az a 2. ábrán látható, a becslések között jelentős eltérések tapasztalhatók. A Brand Finance, a European Brand Institute és az Interbrand értékei még viszonylag közel állnak egymáshoz, a Kantar BrandZ viszont jóval a többi cég felett mérte az SAP márkaértékét. Az adatok relatív szórása 38-54% között mozgott a vizsgált időszakban, emiatt – ha számviteli célból kellene felhasználni ezeket a szakértői értékeléseket – nagy nehézségbe ütköznénk, hiszen túlságosan nagy mérésbeli eltérésekről van szó. Az átlagos márkaértéket a cég mérlegében szereplő összes eszközértékkel összevetve az tapasztalható, hogy az arány itt is jelentős, 31-37% között változott.

2. ábra

Az SAP márkaértékének alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)



Forrás: saját szerkesztés

A luxusmárkák esettanulmánya

A luxusmárkák közül a Louis Vuitton és a Gucci vizsgálata szerepelt a jelen kutatásban. Előbbi a francia LVMH Moët Hennessy Louis Vuitton nevű cégcsoport tulajdonában van, míg utóbbit a szintén francia Kering birtokolja.

A márka fontossága az árképzésben

Az LVMH-csoport a Louis Vuitton és a Moët Hennessy összeolvadásából jött létre 1987-ben. Jelenleg Bernard Arnault üzletember és családja cégcsoportjának vezetése alatt áll, akik 2020-ban a részvények 47,5%-át, valamint a szavazati jogok 63,4%-át birtokolták. A cég leginkább a luxuscikkek piacán van jelen, működése hat nagyobb területre osztható. Termékei között megtalálhatók borok és szeszes italok, divat- és bőrárúk, parfümök és kozmetikumok, órák és ékszerek, ezenkívül pedig kiskereskedelmi és egyéb tevékenységet is folytat. A társaság vezető márkája a Louis Vuitton, amely név alatt elsősorban divat- és bőraru termékeket állít elő és értékesít.

A Kering egy 1963-ban alapított cégcsoport. Tevékenységét tekintve igen messziről indult, hiszen fa- és építőanyag-kereskedésből fokozatosan alakult át kiskereskedő vállalattá, majd napjainkra a luxusipar egyik vezető szereplőjévé. Legutóbb 2013-ban váltott nevet a cég, amikor is PPR Group-ból a ma is használt Kering lett. A Gucci mellett több ismert márka áll a tulajdonában, például az Yves Saint Laurent vagy a Balenciaga. Elsősorban a divat- és bőrárúk, ékszer- és óragyártás területén működik. Ma már szinte teljesen a luxustermékek állnak a cég működésének fókuszában, melynek üzleti modellje egy többmárkás működés (multi-brand model), melyben minden márkának megvan a saját karaktere és fogyasztói célcsoportja, ezeket a divatházakat pedig cégcsoportszinten menedzseli, és igyekszik fejleszteni, támogatni a társaság. Egyik vezető márkája – az eredetileg olasz Gucci – 1999 óta áll a cégcsoport tulajdonában.

Mindkét cég árazási politikája visszaigazolja, hogy a márkáknak az üzletmenet szempontjából meghatározó szerepük van. Az LVMH esetében – ami konkrétan a Louis Vuitton termékek árazását illeti – a cég prémium árazást alkalmaz. Minőségi terméként ugyan az előállításuk rendkívül költséges folyamat, azonban a fogyasztók számára is jóval drágábbak, mint az átlagtermékek

a piacon. Abban, hogy ezt az árat a fogyasztók megfizessék, nagy szerepe van a márkának, amely a termékek fogyasztó számára érzékelt értékét növeli (Bhasin, 2021b).

A Gucci termékek esetében a Kering ugyanezt az árazási politikát alkalmazza. Mivel a termékek az egyediséget és luxust képviselik, az ár itt is magas. A márka egyfajta státuszszimbólum is ennek köszönhetően. Ritkán a cég emellett promóciós árképzést is alkalmaz, amikor termékeire kedvezményeket ad. Ez utóbbi főleg internetes vásárlásoknál jellemző az értékesítési mennyiség és a fogyasztói hűség növelése céljából (Bhasin, 2021a; MBA Skool, n.d.a).

A márka megjelenése a beszámolóban

A márkázás mindkét luxus cégcsoport esetében nagy jelentőséggel bír, amit az IFRS-ek szabályai szerint készült konszolidált pénzügyi kimutatásaik is visszaigazolnak. Az LVMH-csoport esetében a márkák fontosságát a mérlegadatai is jól tükrözik, hiszen értékük 136%-kal, 8845 millió euróról 20873 millióra emelkedett a vizsgált időszakban, ahogyan az 5. táblázatban látható. A vagyonton belüli arányuk 13-19% között mozgott, ami miatt nem tekinthetőek elhanyagolható tételnek az eszközoldalon belül.

A technológiai márkák esetével ellentétben az LVMH-csoport beszámolója arra a kérdésre is választ ad, hogy mennyit érhet önmagában a vizsgált Louis Vuitton márka, hiszen az a múltban történt vállalati átalakulásoknak köszönhetően került a cégcsoporthoz, így vásárolt márkaként megjeleníthető. A Louis Vuitton márkát a 2021. évi beszámolóban 2059 millió euró értékén tartotta nyilván az LVMH-csoport. A márkák kapcsán a megjegyzésekben kiemeli a cég, hogy könyvszerinti értékük kevesebb lehet, mint a használati vagy piaci értékük.

A márkák mérlegesorához hasonló nagyságrendet képvisel a goodwill értéke is a csoport vagyonán belül, mely érték egy évtized alatt 6957 millió euróról 25904 millióra nőtt, és ami további nem függetlenített márkaértéket is rejthet magában.

Az értékbeni növekedés a vállalat elmúlt évtizedben folytatott aktív befektetési és felvásárlási tevékenységével magyarázható, ugyanis minden évben szerzett érdekeltiséget valamilyen luxusipari cégben. A társaság beszámolójának adatai alapján az érdekeltiségi körébe került vállalatoknál általában a márka értéke tette ki a vagyont

5. táblázat

Az LVMH-csoport márkáinak értéke és súlya az eszközoldalon belül 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Márkák	8 845	8 819	8 748	9 957	10 204	9 773	10 272	13 596	13 736	13 737	20 873
- ebből a Louis Vuitton értéke			2 058	2 058	2 058	2 058	2 058	2 058	2 059	2 059	2 059
Goodwill	6 957	7 806	9 959	8 810	10 122	10 401	16 514	13 727	16 034	16 042	25 904
Eszközök összesen	47 069	49 930	55 674	53 362	57 601	59 622	68 550	74 300	96 507	108 671	125 311
Márkák / Eszközök összesen	19%	18%	16%	19%	18%	16%	15%	18%	14%	13%	17%
(Márkák + Goodwill) / Eszközök összesen	34%	33%	34%	35%	35%	34%	39%	37%	31%	27%	37%

Forrás: saját szerkesztés

döntő részét. 2011-ben például a 2,1 milliárd euró értékű Bulgari, 2013-ban az 1,3 milliárd eurós Loro Piana, 2017-ben a 475 millió euró értékű Rimowa és a 3,5 milliárd euróra becsült Christian Dior Couture, valamint 2019-ben a 140 millió euró értékű Belmond márka került befektetéseik keresztül az LVMH-csoport érdekkörébe. 2021-ben mindemellett a cégcsoport felvásárolta a Tiffany & Co. nevű ékszeréget. A 13,1 milliárd eurós vételárból 5,9 milliárdot a megszerzett márka értéke tett ki a vállalat becslése szerint, amelyet elsősorban a licenccij-megtakarítás módszerrel, másodsorban pedig a többletbevétel módszerrel segítségével számolt ki.

Az LVMH gyakran alkalmaz becsléseket az immateriális javakkal, közöttük a márkákkal kapcsolatban. A márkák közül a számviteli szabályoknak megfelelően csak a vásároltakat jeleníti meg az akvizíció napján érvényes piaci értéken, több tényezőtől függő egyedi döntés alapján határozott vagy határozatlan élettartamúnak besorolva. Értékelésükhöz elsősorban diszkontált cash flow módszert, összehasonlító tranzakciók adatait és tőzsdei adatokat használ fel. Kiegészítésként emellett a jogdíjmegtakarítás módszerét, az ár-prémium modellt, valamint a költségalapú eljárásokon belül az újra-előállítási módszert alkalmazza. Ha új márkát hoz létre, vagy egy már meglévőt fejleszt, akkor annak költségeit ráfordításként számolja el.

A márkázási tevékenység intenzitásáról a vállalat eredménykimutatása, a marketing- és értékesítési ráfordításokon belül a hirdetésekre és promócióra vonatkozó ráfordításai azonban már kissé vegyes képet mutatnak. Az említett ráfordításokba többek között beletartozik a médiafelületek beszerzésének, a katalógusok kiadásának és minden olyan tevékenységnek a költsége, ami termékek és márkáik reklámozásához kell. Ezek a ráfordítások 2011-ről 2019-re több mint a duplájára nőttek, majd

a 2020-ban feltehetően a pandémia miatt jelentkezett visszaesést követően 2021-ben ismét a megszokott ütemben emelkedtek. Nominális értelemben ugyan a vállalat egyre többet költött márkázásra, azonban bevételarányosan nézve a marketingtevékenységében nem sok változás történt, hiszen mindvégig az árbevétel 11-12%-át tették ki ezek a ráfordítások, ahogyan azt a 6. táblázat is mutatja.

A Kering is hasonló részletezettséggel mutatja be márkáit a jelentéseiben. A márkáknak a cégcsoport életében betöltött szerepét bizonyítja, hogy ugyan csökkenő tendenciát mutatva, de az eszközoldal 21-46% közötti arányát tették ki ezek a vagyonelemek a konszolidált mérlegében. A 7. táblázatban látható csökkenés főként annak volt köszönhető, hogy stratégiai döntések és átcsoportosítások miatt 2018-ban a Puma, a Stella McCartney, a Volcom és a Christopher Kane márkát, valamint az összes ezekhez kötődő eszközt átsorolta a cég az eladásra tartottak közé.

A Kering birtokában lévő márkák összesített értéke mellett önmagában a Gucci-márka könyvszerű értékről is rendelkezésre állnak adatok, hiszen 1999-ben vásárlás során került a cégcsoporthoz. A 2020. évi konszolidált pénzügyi kimutatásban 4800 millió eurós értéket szerepelt a luxusmárka.

A márkák mérlegsora mellett további rejtett márkaértéket tartalmazhat a goodwill értéke is, ami 4215 millió eurót tett ki a vizsgált időszak elején, majd 2891 millióra esett vissza 2021-re.

A cég folyamatosan keresi a nagy növekedési potenciállal rendelkező márkákat a piacon, melyek felvásárlása a befektetési tevékenységének fő jellemzője. Kimondottan nagy tranzakciót nem kötött a vizsgált időszakban, de a kisebbek közül megemlíthető például az Ulysse Nardin nevű óramárka megvásárlása 2014-ben, vagy a kínai Qeelin ékszerégetbe történő befektetés 2013-ban.

6. táblázat

Az LVMH-csoport hirdetési költségeinek alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Hirdetési és promóciós költségek	2 711	3 277	3 332	3 484	4 017	4 242	4 831	5 518	6 265	4 869	7 291
Márkák és kereskedelmi nevek által generált bevételek			28 697	30 159	35 134	37 184	42 218	46 427	53 302	44 421	63 920
Hirdetési és promóciós költségek / Márkák és kereskedelmi nevek által generált bevételek	–	–	12%	12%	11%	11%	11%	12%	12%	11%	11%

Forrás: saját szerkesztés

7. táblázat

A Kering-csoport márkáinak értéke és súlya az eszközoldalon belül 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

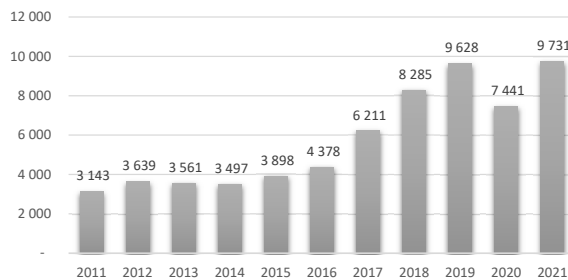
	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Márkák	10 048	10 256	10 470	10 465	10 851	10 807	10 626	6 790	6 730	6 402	6 406
- ebből a Gucci értéke			4 800	4 800	4 800	4 800	4 800	4 800	4 800	4 800	
Goodwill	4 215	3 871	3 770	4 040	3 759	3 534	3 421	2 399	2 526	2 452	2 891
Eszközök összesen	24 954	25 257	22 811	23 254	23 851	24 139	25 577	21 368	27 148	28 005	31 068
Márkák / Eszközök összesen	40%	41%	46%	45%	45%	45%	42%	32%	25%	23%	21%
(Márkák + Goodwill) / Eszközök összesen	57%	56%	62%	62%	61%	59%	55%	43%	34%	32%	30%

Forrás: saját szerkesztés

A számviteli szabályoknak megfelelően csak azokat a vásárolt márkákat jeleníti meg a vállalat a mérlegben a goodwilltól elkülönítetten, amelyek felett a csoport kontrollal rendelkezik, és a többi eszköztől elkülöníthető, vagy pedig szerződéses vagy egyéb törvényes jogból származik. Rendszeresen alkalmaz becslést velük kapcsolatban, határozatlan élettartamú eszközökként ugyanis minimum évente kell rajtuk értékvesztési tesztet végrehajtani. Ezekhez cash flow alapú modellt vagy a jogdíj-megtakarítás módszerét alkalmazza.

A márkázás kimagasló szerepét a Kering esetében az a tény is igazolja, hogy működési szegmenseit is e szempont mentén alakította ki. Szegmensjelentésében öt komponensre osztották fel a céget: Gucci, Yves Saint Laurent, Bottega Veneta, Egyéb luxusházak, valamint a Vállalati és egyéb elnevezésű szegmens. Szemben a többi elemzett céggel, amelyek földrajzi elhelyezkedés (Apple), vagy termékek, termékcsoportok (SAP és LVMH) alapján alakították ki működési szegmenseiket, a Kering esetében így sokkal konkrétabb pénzügyi adatok is rendelkezésre állnak a vizsgált márkával kapcsolatban. Ilyen például a Gucci márkájú termékekhez kapcsolódó árbevétel összege, amelynek alakulása egy folyamatosan erősödő márkáról ad képet, hiszen a vizsgált időszak alatt – a 2020. év pandémia miatt tapasztalt visszaesésétől eltekintve – értéke megháromszorozódott, ahogy az a 3. ábrán látható.

3. ábra
A Gucci márkához köthető árbevétel alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)



Forrás: saját szerkesztés

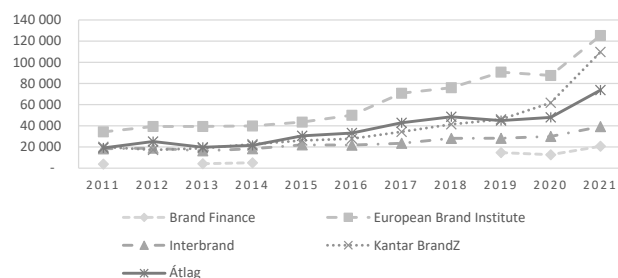
A márkavérték alakulása

A vizsgált cégek beszámolójában megjelenített márkavértékek után a márkavértékelő cégek becslései következnek. A Louis Vuitton márkavértékére vonatkozó becslések kapcsán a következtetések levonását több tényező is nehezíti. Egyrészt a Brand Finance esetében a vizsgált időszakból csak hat év adata állt nyilvánosan rendelkezésre, másrészt pedig a European Brand Institute nem önmagában a Louis Vuitton márkát, hanem az LVMH vállalati márkát értékelte közé éves rangsoraiban. Emiatt ennek az értékelő cégnek az adatai a legmagasabbak a négy közül. Mivel azonban a cégcsoport vezető márkája a Louis Vuitton, ezért a trendek kirajzolódása érdekében ez is szerepel a vizsgálatban.

A négy cég becslései alapján egyértelműen kijelenthető, hogy a Louis Vuitton márkavértéke növekedő pályán van. Az átlagos adatok alapján körülbelül a négyszeresére

nőhetett az évtized alatt. Bár a változás irányában egyetértés van a márkavértékelők között, a pontos értékben ismét jelentősek az eltérések. A becslések relatív szórása 31-64% között alakult a vizsgált időszakban. Ahogyan a 4. ábrán is kirajzolódik, a kapott értékek egyre inkább távolodtak egymástól az évek során.

4. ábra
A Louis Vuitton márkavértékének alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)

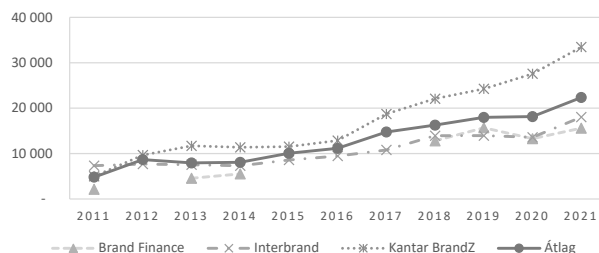


Forrás: saját szerkesztés

A márkavértékelő cégek adatai nemcsak egymástól térnek el jelentős mértékben, hanem a Louis Vuitton márkaváltszerinti értékétől is, ami konstansan 2059 millió eurót tett ki 2013-2021 között. A 2021. évre a legalacsonyabb értéket becslő Brand Finance is ennek tízszeresére mérte a márkát (20683 millió euró), ha pedig a négy cég átlagával számolunk (73759 millió euró), akkor az arány harminchatszoros. Az átlagos márkavértéket a cég mérlegében szereplő összes eszközértékkel összevetve az tapasztalható, hogy az arány itt is jelentős, 27-40% között változott.

A Gucci márkavértéke a szakértő cégek átlagos becslései alapján négy és félszeresére nőtt a vizsgált időszak alatt, ahogyan azt az 5. ábra szemlélteti. Abban egyetértés volt az értékelő cégek között, hogy növekedett a márkavértéke, de a relatív szórás a becslések között, bár alacsonyabb, mint az előző esetben, de még így is jelentősnek mondható, 11-44% közötti értékeket vett fel az időszak során. Hozzá kell azonban most is tenni, hogy a használt minta ebben az esetben sem volt teljes, hiszen a European Brand Institute mindössze két évben közölt adatot, azt is a Kering vállalati márkára vonatkozóan, ami miatt ez a cég kimaradt a Gucci-márka vizsgálatából.

5. ábra
A Gucci márkavértékének alakulása 2011-2021 között (adatok millió EUR-ban)



Forrás: saját szerkesztés

Az egyértelmű növekedés hátterében – a Kering-csoport beszámolója szerint – a kedvező gazdasági és társadalmi trendek álltak. Egyrészt a fejlődő országokban, elsősorban Ázsiában a középosztály és az átlagjövedelme folyamatosan növekedett, valamint világszinten is emelkedően volt a gazdagok száma. Az ázsiai és a csendes-óceániai piacok fontosságát igazolja, hogy a csoportszinten keletkezett bevételek 45%-a, valamint kimondottan csak a Gucci-márka bevételeinek az 51%-a innen származott 2020-ban. A növekedésben tehát ez a térség, de különösen Kína kulcsfontosságú tényező. Bár a nagyobb luxusipari cégek már viszonylag kiterjedt üzlethálózzal rendelkeznek, nem véletlen, hogy Ázsiában a Gucci is igyekszik tovább fejleszteni az értékesítési láncát. Az egyedi termékek iránti igény növekedése szintén kedvező társadalmi trend a márkára nézve.

A Louis Vuittonhoz hasonlóan a márkaértékelő cégek a Gucci-márkát is jóval értékesebbnek tartják, mint ahogyan a könyvekben szerepel. A 2020. évi adatok alapján a három márkaértékelő cég becslésének átlaga (18143 millió euró) a könyvszerinti értéknek (4800 millió euró) majdnem a négyszerese. A Gucci átlagos márkaértéke a többi vizsgált márkához hasonlóan szintén nagy súlyt képviselt a cég mérlegében szereplő eszközök összértékéhez képest, hiszen ez az arány a vizsgált időszakban 16-50% között mozogott.

Következtetések

Jelen tanulmány a bemutatott esettanulmányokon keresztül igazolta, hogy mind a technológiai, mind pedig a luxusipari vállalatok üzletmenetében és árazási politikájában kiemelt szerepet töltenek be a márkáik, valamint akvizíciós tevékenységük mozgatórugóját szintén sok esetben ezek jelentik. A vizsgált cégek beszámolójában ugyanakkor ennek nagyon eltérő jelei tapasztalhatók. A technológiai cégek vizsgált márkái a társaság saját előállítású márkái, így ezek mérlegben történő szerepeltetésére nincs lehetőség, de a felvásárlások alkalmával mindkét cég jelentős összegeket allokált goodwillre, amelyben az egyéb megszerzett márkák értéke is megbújt. A luxuscégek esetében korábbi átalakulásnak vagy felvásárlásnak köszönhetően önálló soron szerepeltek többek között a vizsgált márkák is a társaság mérlegében, de ezek értékei jelentősen elmaradtak a márkaértékelő cégek által meghatározott értékektől. A fenti példák hűen rávilágítottak a márkaérték bemutatásával kapcsolatos másik nehézségre, miszerint a mérlegben szerepeltethető vásárolt márkák esetében a márka értéke a megszerzéskor bekerülhet ugyan a mérlegbe, de a követő években felértékelésükre nincs lehetőség.

Az értékelő cégek által közzétett márkaértékek mindegyik esetben jelentős arányt képviseltek a cégek mérlegben kimutatott vagyonának értékéhez képest. Bár mindegyik márka esetében folyamatos és jelentős növekedés következett be a márkaértékben a vizsgált időszak során, de az egyes értékelők becslései között nagyon magas relatív szórás mutatkozott. Emiatt megállapítható, hogy jogosak a standardalkotók részéről a megbízható méréssel kapcsolatos aggályok.

Az empirikus vizsgálat rávilágított arra, hogy az értékelő cégek által kimutatott márkaértékek nagyságrendje megkívánná, hogy az érdekeltek valamilyen formában tájékoztatást kapjanak a márkaértékről. Az értékelésre alkalmazott különböző modellek szubjektivitása miatt azonban ezt a mérleg részeként megbízhatóan jelenleg nem lehet megtenni. Egyfajta megoldást kínálhat erre az SAP SE azon gyakorlata, hogy az integrált beszámolójának a nem számviteli adatokat tartalmazó részében tért ki erre a kérdésre. Egy további kutatás tárgya lehet annak a vizsgálata, hogy milyen módon juthatnak információkhoz az érdekeltek a márkaértékről, kiküszöbölve ezzel a beszámoló hasznosságát e tekintetben érő kritikákat is. Erre leginkább a márkaértékelő cégek által a top 100-ba nem sorolt márkák (és tulajdonos vállalataik) esetében lenne szükség, hiszen esetükben a márkaértékről külső információforrás nem áll rendelkezésre, így az érintettek csak a cég által közzétett riportokra támaszkodhatnak. Ezzel kiaknázásra kerülhet az esettanulmány-módszer második célja is, miszerint a megismert good practice alapot adhat egy, a bemutatásra általánosan alkalmazható modell kidolgozására.

Felhasznált irodalom

- Aaker, D. (2022). *Brand Equity vs. Brand Value: What's the Difference?* Prophet. <https://www.prophet.com/2022/01/brand-equity-vs-brand-value/>
- American Marketing Association. (2021). *Definitions of Marketing*. <https://www.ama.org/the-definition-of-marketing-what-is-marketing/>
- Apple Inc. *Annual Reports on Form 10-K (2011-2021)*. <https://investor.apple.com/sec-filings/default.aspx>
- Australian Marketing Institute & Brand Finance. (2011). *Overview of ISO 10668: Brand Valuation – Requirements for Monetary Brand Valuation – 10 August 2011*. https://brandfinance.com/wp-content/uploads/1/iso_10668_overview.pdf
- Babbie, E. (2004). *The practice of social research*. Wadsworth Publishing Company.
- Bhasin, H. (2021a). *Marketing mix of Gucci – Gucci Marketing mix*. Marketing91. <https://www.marketing91.com/marketing-mix-of-gucci/>
- Bhasin, H. (2021b). *Marketing mix of Louis vuitton – Louis vuitton marketing mix*. Marketing91. <https://www.marketing91.com/marketing-mix-louis-vuitton/>
- Dobre, A. (2013). Intangible assets as a source of competitiveness in the post-crisis economy. The role of brands. *Theoretical and Applied Economics*, 20(12), 127-138. https://www.researchgate.net/publication/261404316_Intangible_assets_as_a_source_of_competitiveness_in_the_post-crisis_economy_The_role_of_brands
- Financial Accounting Standards 350 Intangibles – Goodwill and Other*. <https://asc.fasb.org/1943274/2147482568>
- Financial Accounting Standards 805 Business Combinations*. <https://asc.fasb.org/1943274/2147480013>
- IFRS (2021a). *IAS 38 Intangible assets*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ias38/>

- IFRS (2021b). *Conceptual Framework for Financial Reporting*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/cf/>
- IFRS (2021c). *IFRS 3 Business Combinations*. <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-3-business-combinations.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/issued/ifrs3/>
- Kantar (2022a). *Kantar BrandZ: Most Valuable Global Brands 2022*. <https://www.kantar.com/campaigns/brandz/global>
- Kantar (2022b). *Kantar BrandZ: Top 100 Most Valuable Global Brands reports (2012-2021)*. <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=6&year=1377>
- Kering (2018). *Kering (PPR) Reference Documents (2011-2018)*. <https://www.kering.com/en/finance/publications/>
- Kering (2021). *Kering Universal Registration Documents (2019-2021)*. <https://www.kering.com/en/finance/publications/>
- Kwansa, F.A., Mayo, C., & Demirciftci, T. (2008). The importance of intangible assets: trends and patterns. In M. Olsen & J. Zhao (Eds.), *Handbook of hospitality strategic management* (pp. 181-202). Butterworth-Heinemann.
- LVMH (2012). *LVMH Moët Hennessy – Louis Vuitton Financial documents (2011-2012)*. <https://www.lvmh.com/investors/investors-and-analysts/publications/?publications=29>
- LVMH (2020). *LVMH Moët Hennessy – Louis Vuitton Annual Report 2020*. <https://www.lvmh.com/investors/investors-and-analysts/publications/?publications=29>
- LVMH (2021). *LVMH Moët Hennessy – Louis Vuitton Consolidated financial statements (2013-2021)*. <https://www.lvmh.com/investors/investors-and-analysts/publications/?publications=29>
- Martin, K. (2011). *A vállalatok piaci értéke és könyv szerinti értéke közötti eltérést befolyásoló tényezők vizsgálata Magyarországon* [Doktori értekezés]. Budapesti Corvinus Egyetem. <https://phd.lib.uni-corvinus.hu/706/>
- MBA Skool (n.d.a). *Gucci Marketing Strategy & Marketing Mix (4Ps)*. <https://www.mbaskool.com/marketing-mix/products/17110-gucci.html>
- MBA Skool (n.d.b). *SAP Marketing Strategy & Marketing Mix (4Ps)*. <https://www.mbaskool.com/marketing-mix/products/16714-sap.html>
- Nielson, S. (2020). *Apple's Premium Pricing Strategy, Product Differentiation*. <https://marketrealist.com/2014/02/apples-premium-pricing-strategy-product-differentiation/>
- OECD (2011). *New sources of growth: intangible assets*. <https://www.oecd.org/sti/inno/46349020.pdf>
- Ranking the Brands (n.d.a). *Brand Finance: Europe 500 report (2021-2022)*. <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=412&nav=category>
- Ranking the Brands (n.d.b). *Brand Finance: Global 500 reports (2012-2022)*. <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=83&year=1397>
- Ranking the Brand (n.d.c). *Interbrand: Best Global Brands reports (2012-2022)*. <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=37&year=1422>
- Ranking the Brands (2022). *European Brand Institute: Global Top 100 Brand Corporations reports (2012-2022)*. <https://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=221&year=1424>
- Salinas, G., & Ambler, T. (2009). A taxonomy of brand valuation practice: Methodologies and purposes. *Journal of Brand Management*, 17(1), 39-61. <https://doi.org/10.1057/bm.2009.14>
- SAP SE. (n.d.a). *All Products*. <https://www.sap.com/products.html>
- SAP SE. (n.d.b). *SAP SE. Annual Reports (2011-2015)*. https://www.sap.com/investors/en/reports.html?sort=latest_desc&tab=reports&tag=language:english&tag=investor-relations:financial-reports/annual-report
- SAP SE. (n.d.c). *From Inventing the Enterprise Software Sector to Helping the World Run Better*. <https://www.sap.com/about/company/history.html?pdf-asset=70eee289-847d-0010-87a3-c30de2ffd8ff&page=1>
- SAP SE. (n.d.d). *SAP SE. Integrated Reports (2016-2021)*. https://www.sap.com/investors/en/reports.html?sort=latest_desc&tab=reports&tag=language:english&tag=investor-relations:financial-reports/integrated-report#reports
- Seetharaman, A., Nadzir, Z. A., & Gunalan, S. (2001). A conceptual study on brand valuation. *Journal of Product & Brand Management*, 10(4), 243-256. <https://doi.org/10.1108/EUM00000000005674>
- Sinclair, R.N. & Keller, K.L. (2009). A case for brands as assets: Acquired and internally developed. *Journal of Brand Management*, 21(4), 286-302. <https://doi.org/10.1057/bm.2014.8>
- Takács, A. (2019). Márkaértékelés pénzügyi szemmel. *Marketing & Menedzsment*, 45(4), 27-36. <https://journals.lib.pte.hu/index.php/mm/article/view/472>

A VÁLLALATCSOPORTON BELÜLI ÜGYLETEK ÁRKÉPZÉSE AZ ADÓBEVALLÁSOK TÜKRÉBEN

PRICING OF TRANSACTIONS WITHIN THE COMPANY GROUP IN THE REFLECTION OF TAX RETURNS

A csoporton belüli kereskedelmi ügyletek árképzése egyrészt menedzsmenteszköz a vállalatcsoportok vezetői eszköztárában, másrészt lehetőséget ad a csoport szintű pénzügyi, adózási optimalizálásra. Mindkét terület kutatása izgalmas téma, ugyanakkor belső információkat igényel a vizsgálat alanyaitól, legyen az akár a gazdálkodói, akár az ellenőrzési oldal. Az egyes joghatóságok érdekeit sértő adóátcsoportosítások elkerülésére az OECD több mint 30 éve folyamatosan iránymutatásokat fogalmaz meg, a tagországok pedig tagságukkal vállalják ezeknek az iránymutatásoknak a követését. A kutatás a NAV adatbázisára építve két évben azokat a vállalkozásokat vizsgálja, melyek a társasági adó bevallásukban a kapcsolt ügyleteikben alkalmazott árak szokásos piaci ártól való eltérése miatt adóalapot módosítottak. Az eltelt tíz év változásai ellenére az adóalapot módosító vállalkozások számában nem figyelhető meg jelentős növekedés és lényegében sem a vállalati méret, sem az eredményesség nem hozható összefüggésbe az adóalap-korrekciókkal. Kisebbségi változások figyelhetők meg a tulajdonosi kör szerinti struktúrában és az adóalap, illetve a társasági adó megállapítás szerkezetében.

Kulcsszavak: transzferárzás, belső ügyletek, árképzés, adóalap módosítás

The pricing of group internal transactions is a management tool, and it also provides an opportunity for financial and tax optimization. Research in both areas is an exciting topic; it requires internal information from the subjects of the investigation, from the business side and the control side. To avoid tax transfers that harm the interests of individual jurisdictions, the OECD has been providing continuous guidelines, which the member countries undertake to follow. Based on the NAV databases y2011 and y2021, the research examines the companies that made a tax base adjustment due to the deviation of the internal used prices. No significant increase can be observed in the number of companies, and essentially neither the size of the company nor the efficiency can be related to the tax base corrections. Minor changes can be observed in the structure of owners and in the structure of corporate tax assessment.

Keywords: transfer pricing, internal transactions, price calculation, tax base correction

Finanszírozás/Funding:

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

Szerző/Author:

Dr. Veres Tünde^a (tunde.veres@uni-corvinus.hu) egyetemi adjunktus

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

A cikk beérkezett: 2024. 01. 31-én, javítva: 2024. 05. 12-én és 2024. 10. 13-án, elfogadva: 2024. 10. 15-én.

The article was received: 31. 01. 2024, revised: 12. 05. 2024 and 13. 10. 2024, accepted: 15. 10. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of *Vezetéstudomány* / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

A transzferárzás kérdésköre örökzöld terület, napjainkban alapvetően adózási vonatkozásban foglal el központi helyet a mindennapi szakmai kommunikációban. Kutatása azonban több évtizedes múltra tekint vissza az adózási vonatkozásai mellett közgazdasági, vállalatvezetési, szervezeti oldalról egyaránt. A vállalkozások árképzésük során a piaci, gazdasági és stratégiai céljaik, valamint az adott körülmények között a legmagasabb nye-

reség elérésére törekszenek. A sajátos feltételrendszerek miatt az árazás kérdéskörében csak általános összefüggések határozhatók meg, ezért került az árazás „nem egzakt tudomány” kategóriaként közismertté. A kutatási eredmények szerint vállalaton/vállalatcsoporton belüli ügyletek árazása kapcsán az említetteken kívül érvényesülnie kell a szervezet egészének működtetési, a stratégia eléréséhez szükséges motivált szervezet kialakítási célnak is. E

tekintetben az 1950-es évektől több olyan kutatási eredmény is született, melyek a belső árak szerepét vizsgálták a vállalaton belüli integrációs folyamatokban a szervezeti felelősségi jellemzők figyelembevételével, nagy hangsúlyt adva a vezetői érdekek, a motivációs rendszer, ezáltal a teljesítménymérés kérdéskörének.

Adózási vonatkozásban több tíz évre visszatekintve is, de az utóbbi tíz évben kimondottan igaz, hogy a globális környezeti hatások miatt a szokásos piaci ár meghatározásának módszertana, a meghatározás körülményei, illetve a szükséges adóalap-kiigazítások szabályozásai a nemzetközi ajánlások révén egyre konkrétábbá válnak és igazodnak a változó világ körülményeihez. Ezzel együtt a téma az adóhivatali ellenőrzési célok fókuszában van. Az OECD által kiadott transzferárirányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhivatalok számára az első megjelenéshez képest (1979) egyre részletesebb értelmezési és alkalmazási ajánlásokat tartalmaz, segítséget nyújtva ezzel az adózói és az ellenőrzési oldal részére egyaránt. A globális környezeti hatások megjelentek a multinacionális vállalatok számának növekedésében, a csoporton belüli ügyletek jelentőségében és specialitásaikban, majd pedig (az elmúlt 10 év globális hatásait tekintve, mint a pénzügyi válság, a COVID-19 járvány, az energiaválság, a háborúk) a környezeti nehézségek kezelésében, a környezeti hatásokra adott válaszreakciókban egyaránt. Mindezek a vállalatcsoportok részéről a belső ügyletekben alkalmazott árak alakítására is hatással voltak, ugyanakkor a szokásos piaci árrelv érvényesülése miatt az OECD-ajánlásokban is tükröződtek. Átalakult a szokásos piaci ár meghatározására alkalmazható módszerek preferenciája, ezzel együtt nagyobb szerepet kapott a publikus adatbázisok alkalmazása, formalizáltabbá vált a dokumentációs elvárás, valamint egyértelműsödött a belső ügyletekben alkalmazott árak kiigazítási lehetősége a szokásos ártartományon belül. Magyarország OECD-hez való csatlakozása óta az 1996. évi LXXXI. Társasági adóról és osztalékról szóló törvénybe beépültek, és valamennyi változtatást folyamatosan követnek a szokásos piaci ártól eltérő belső árak alkalmazása esetén elvárt adóalap-módosítás szabályai. 2022. évtől a magyar szabályozás az OECD adóalap-kiigazításokra vonatkozó ajánlásainál szigorúbb elvárásokat határozott meg, a szokásos piaci ártartományon kívül eső transzferárakat a medián értékére kell kiigazítani a vállalkozásoknak, kivéve, ha bizonyítani tudják a mediántól eltérő szokásos piaci árnak való megfelelést az interkvartilis tartományon belül.

Tanulmányomat a transzferárak szervezeten belüli vezetői eszköz szerepének áttekintésével, e terület kutatási eredményeinek összefoglalásával kezdem. Ezzel kívánok alapot teremteni a belső kereskedelmi ügyletekben alkalmazott árak szerepének, funkciójának. Ezután az OECD-irányelvek történeti áttekintésével, a szokásos piaci árak megállapítására ajánlott módszerek bemutatásával, a globális gazdasági környezeti hatások miatti változások áttekintésével készítem elő azt a vizsgálatot, melyet a NAV társasági adóbevallásainak felhasználásával végeztem. Elemzésemet egy korábbi, 2011. évi

vizsgálatomra építettem, melyhez a 2021. évi adóbevallások eredményeit hasonlítottam. Arra kerestem a választ, hogy a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak miatt adóalap-módosítást végző vállalkozások között fellelhető-e hasonlóság a méretük, a tulajdonosi szerkezet, az eredményesség, a kiigazítást megelőző adóalap vonatkozásában, és a környezeti változásokban bővelkedő tíz év után ez mennyiben változott. A legérdekesebb kérdés talán az, hogy a tíz év alatt történtek hatása érezhető-e az adófizetési hajlandóságban, azaz végül az adóalap-módosító vállalkozások fizetnek-e társasági adót?

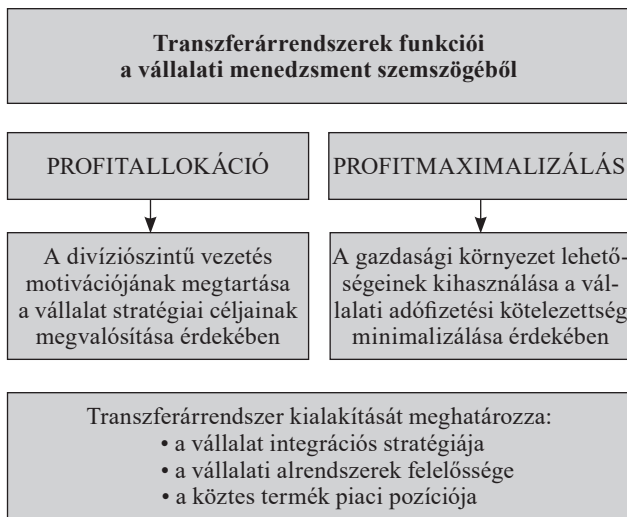
A transzferárrendszer szerepe a menedzsmentkutatások tükrében

A vállalati transzferárrendszerek kialakítása, működtetése a vállalkozások számára biztosítja egyrészt a tevékenység belső integrációjának erősítését, a folyamatok összehangolását, másrészt a különféle globális környezeti előnyök kihasználásával az adózási lehetőségek érvényesítését. Az előbbi vonatkozásban a transzferárrendszer egyfajta vezetőieszköz-funkciót tölt be a menedzsment számára, mely alkalmas ad a megfelelő mérési eszköztár megválasztására az előre tekintő stratégiai és operatív tervezési előnyök mellett. Ugyanakkor a multinacionális vállalkozások számára a leányvállalataik különböző gazdasági környezetben való működése jó lehetőséget teremt a csoportszintű eredmény maximalizálására azáltal, hogy az összvállalati eredményt a belső kereskedelmi ügyletek révén ahhoz a leányvállalathoz csoportosítják át, ahol az adózási környezet a legkedvezőbb (Adams & Drtina, 2010). Ezek a döntések racionálisnak tűnnek a vállalatcsoportok részéről, ugyanakkor jelentősen sértik a magasabb adókulccsal működő országok érdekeit az elmaradó adóbevételek miatt.

Mindkét tekintetben alapvető azonban a vállalatcsoport tevékenysége alapján kialakított eredményallokáció (Anthony & Dearden, 1980). A csoport tagjai közötti ügyletek hatással vannak valamennyi résztvevő eredményére vevőként és beszállítóként egyaránt. Ezért az eredménycélok és a belső ügyletek árazási rendszerének összehangolása a vezetés felelőssége. A csoporton belüli integráció és a belső ügyletekben meghatározott árak alapvetően függenek a tevékenységtől, a termék/ szolgáltatás jellegétől, annak csoporton belüli funkciójától, ezzel együtt pedig a piaci pozíciójától (Borowski, 1990) (1. ábra). A vállalatcsoporton belüli folyamatok alapos ismerete, a termékek, folyamatok és technológiák azonosítása, ezekkel együtt a kockázatok, illetve a kockázatviselés felmérése nélkülözhetetlen a csoporton belüli eredményallokáció kialakításához. Egyrészt a működés, a pénzügyi feltételek biztosítása, másrészt az egyes döntési szintek ösztönzőinek érvényesülése miatt. Egészen más célt szolgál olyan belső ügyletbeli termék árazása, melyet egy leányvállalat egy másik, csoporton belüli tevékenység során előállított termékhez gyárt, azzal szemben, ha a köztes termék (belső értékesítésben szereplő) a vállalatcsoporton belül és kívül is szabadon elérhető (Solomons, 1983).

1. ábra

A transzferárrendszer funkciói



Forrás: saját szerkesztés

A szakirodalmak kutatási eredményei szerint a transzferárak képzésére használt módszereket alapvetően a belső eladó oldaláról a szervezeten belüli felelősségi körének (költségközpont vagy bevétel/nyereségközpont), a termék piacképességének, a rendelkezésre álló kapacitások kihasználtságának, és nem utolsósorban a vállalatvezetés stratégiai céljainak megfelelően választják meg (Solomons, 1983). A csoporton belüli vevőnek akár költség tényezőt (alkatrész- vagy alapanyag-felhasználás esetén), akár disztribúciós tevékenység esetén ráfordítást (eladott áru beszerzési értékét) jelent a belső ügylet hatása, egyértelműen érinti az eredményét, ezért az integráció hatékonysága érdekében a felelősségi körének megválasztása és a megfelelő eredmény elérésének ösztönzése elkerülhetetlen (Benke & Edward, 1980; Ronen & McKinney, 1970). E tekintetben a költség-alapú és a piaci alapú árképzés a felelősségi központok függvényében alkalmazható. A költség-alapú árképzés a szervezeten belüli kiszolgáló, háttér- és erőforrást biztosító funkciók esetén kap jelentőséget. A költség-alap tartalma ugyanakkor különbséget képez a felsorolt funkciók ellátásának és a produktum mérésének függvényében. A közgazdaságtani elméletek szerinti maximális nyereséget biztosító optimális kibocsátás a határköltség és a határbevétel egyensúlyában értelmezhető. A határköltség meghatározásának gyakorlati problémái miatt a kutatások szerint a rövid távú változó költségre kalkulált kapacitásfenntartást biztosító felár, vagy a normaköltség-számításra épített teljes költség a leggyakrabban alkalmazott módszer a belső árak kialakításánál az ösztönző rendszer függvényében (Kaplan & Atkinson, 1998).

A piaci árakra épített transzferármódszerek alkalmazása a belső kereskedelmi kapcsolatokban feltételezi az ügyletben résztvevők ismereteit a piaci árak vonatkozásában. A bevétel- és eredményközpontként működő csoporton belüli egységek számára a teljesítmény szorosan kötődik az eredmény alakulásához. Éppen ezért e helyzetben a piaci árhatások alapvetően befolyásolják a csoporton belüli árak alakulását, ezért a vállalati hosszú távú

stratégiai célok érdekében a transzferárrendszer és a teljesítménymérés rendszerének összehangolása a hosszú távú siker egyik legfontosabb tényezője (Eccles, 1985).

Az OECD-irányelvek előzményei

A globalizációs folyamatok felgyorsulása és kiteljesedése révén a nemzetközi transzferárzás a csoporton belüli integrációs előnyök mellett a gazdasági környezeti hatások tekintetében is számos lehetőséget adott a vállalatok pénzügyi menedzsmentjének, leginkább az adóoptimalizálás, a pénzügyi folyamatok tervezhetősége, a devizás ügyletek összehangolása, ezáltal az árfolyamkockázat minimalizálása terén (Abdallah, 2004). A transzferárzás kérdésköre a szakmai sajtóban leginkább adózási vonatkozásában egyre hangsúlyosabb figyelmet kap. A probléma kezelésére, a nemzetközi szabályozási környezet megteremtésére az OECD először 1979-ben adta ki irányelvcsoomagját, de tényleges nemzetközi szerepe és jelentősége csak az irányelvek 1995-ben megjelent, módosított változatának volt. Az OECD-irányelvek megfogalmazása az amerikai adószabályozásra épített. Az Egyesült Államokban már 1928-tól megjelent az adótörvényben (Internal Revenue Code) a kapcsolt viszonyban működő vállalkozások nyereségmegosztására vonatkozó szabályozás, bár az még a vállalatcsoporton belüli bevételek és költségek csoporton belüli szétosztását a vállalatvezetés megítélésére bízta. Feltételezte, hogy a bevételek és költségek szétosztása nem az adóelkerülést, hanem az üzleti vállalkozások jövedelmének tisztaságát szolgálja (Cook, 1969). Az amerikai adóhivatal IRS (Internal Revenue Service) 1968-ban változtatott a nagyvonalú szabályozáson. Bevezette a szokásos piaci ár fogalmát (arms' length principle, mely azóta is a probléma központi kategóriája, s melynek a társasági és osztalékadóról szóló törvény 31/d. szerinti megfogalmazása: „az az ellenérték, amelyet független felek összehasonlítható körülmények esetén egymás között érvényesítenek vagy érvényesítenének”), kitért a belső ügyletekben alkalmazott árak vizsgálatára és a független felekkel kapcsolatos árképzéssel való összehasonlításra (Benke & Edward, 1980). Ekkor jelent meg a ma is használatos három hagyományos módszer a szokásos piaci ár meghatározásához kötődően: az összehasonlítható piaci árak módszere (comparable uncontrolled price method), a viszonteladási árak módszere (resale price method), és a költség- és jövedelem módszer (cost plus method). Ezzel a csoporton belüli optimalizálás lehetősége csökkent, korlátossá vált a rossz pénzügyi helyzetbe került vállalkozások egyszeri ügyletekkel való (eseti alacsonyabb árakkal, átszámlázásokkal) megmentése, egyúttal nőtt a vállalkozások adminisztrációs kötelezettsége (Rooney & Suit, 1994).

Az OECD Pénzügyi Tanácsa (Comitte of Fiscal Affairs) 1979-ben fogadta el a Transzferárzás és Multinacionális Vállalatok (Transfer Pricing and Multinational Enterprises) című jelentést, mely a nemzeti adóhivatalok és a multinacionális vállalkozások érdekei alapján összefoglalta a transzferár-politikák alapvető elveit (Sakurai, 2002). Ez a

jelentés a csoporton belüli ügyletek vonatkozásában megfogalmazza, hogy azok árképzése nem feltétlenül a piaci erőviszonyok, hanem a csoport szintű érdekek alapján alakul, jellemzően egymástól gazdaságilag független felek között más árazási feltételek mellett jönne létre. Ezzel utal a szokásos piaci ár elvre, melyet már az 1977-ben megjelent OECD Modellegyezmény, a jövedelmek kettős adóztatásának elkerüléséről szóló egyezmény 9. cikkelyében értelmeztek. A jelentés célja az egyes nemzeti adózási célokat képviselő általános gyakorlat kialakítása a transzferárak vonatkozásában.

Az OECD folyamatosan foglalkozott és azóta is foglalkozik a témával. 1995-ben megjelentette az Transzferárirányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára című irányelvcsomagját (mely irányelvek azóta több részletében is változtak) (Borowski, 2001), az OECD a változó világ körülményeinek megfelelően konzultációs tevékenysége révén folyamatosan frissíti (Sakurai, 2002). A szervezet ezáltal törekszik figyelembe venni az ügyleti sajátosságokból adódó egyszerűsítési lehetőségeket a transzferár-nyilvántartások kapcsán az alacsony kockázatú gyártási, szolgáltatási, termékfejlesztési együttműködések vonatkozásában. Kiemelt figyelmet fordít a nem-OECD tagok, a fejlődő és feltörekvő országok bevonására a transzferárazási iránymutatások alakítása, valamint az adóadminisztrációs tapasztalatok megosztása terén.

Az irányelvek rögzítik a legfontosabb kategóriákat a csoporton belüli ügyletekkel kapcsolatban. Az iránymutatás a „szokásos piaci ár” fogalmára épül, ami azt jelenti, hogy a belső ügyletekben realizált eredmény olyan kell, hogy legyen, mintha a tulajdonviszonyokat, szavazati jogokat tekintve egymástól független vállalkozások közötti üzleti kapcsolatban keletkezett volna. Ha a transzferárak alkalmazásával az eredmény eltér a szokásos piaci árakkal keletkező eredménytől, akkor az eredmény kiigazítása szükséges minden, az ügyletben részt vevő félnél. A szokásos piaci ár tekintetében az OECD-ajánlás egyrészt kitér a belső árak kialakításának módszereire, figyelembe véve a működési körülményeket, a vállalati integrációs folyamatokat; másrészt kitér a „szokásosság” igazolására. A vállalkozásoktól olyan elemzést vár el, amely összehasonlítható vállalkozások árazási módszere alapján tükrözi vissza az alkalmazott transzferárak megfelelését a szokásos piaci ár kategóriának. Mindezt a vállalkozások által készíthető transzferár-dokumentáció összegzi, melynek szabályozása folyamatosan beépült a tagállamok jogszabályi környezetébe (OECD, 1995).

Az irányelvek alkalmazása átformálta az adóhatóságok joggyakorlatát a részletes szempontrendszerek és a szükséges statisztikai módszertan alapján. Egyúttal a vállalkozások számára jelentős bizonytalanságot és kihívást jelentett a hasonló vállalkozások hasonló ügyleteinek feltérképezése, hiszen több olyan vonatkozásban is vizsgálni szükséges az összehasonlíthatóság megvalósulásának tényét, melyek külső félként nehezen vagy egyáltalán nem elérhető belső információk. A vállalkozások számára a dokumentációban a kapcsoltság értelmezése,

a vizsgált ügylet meghatározása, kiemelten a funkcionális elemzés révén (a termékekkel kapcsolatos minőségi, megbízhatósági, garanciális körülmények, szerződéses feltételek, piaci és befektetési kockázatok, kockázatok megosztása a csoporton belül, piaci pozíciók, árstratégiák stb.) az összehasonlíthatóság igazolása, ezek alapján a transzferárazási módszerek megválasztása és a piaci ártartomány meghatározása egyértelműen terhet jelentett.

Árképzési módszerek és azok változása az OECD-irányelvek alapján

Az OECD-irányelvek a transzferárak meghatározására alapvetően három hagyományos módszert ajánlottak: az összehasonlítható független árak, a viszonteladási árak, valamint a költség és jövedelem alapján való ár meghatározási módszert (Rogers & Oaks, 2022). A vállalaton belüli kereskedelmi ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci árak való megfelelését e módszerekkel, a piacon szokásosnak mondható ártartomány kijelölésével és az annak megfelelést vizsgálva határozzák meg. Az összehasonlítható független árak módszere a piaci árak egyértelmű feltérképezését igényli (Choi et al., 2020). Akár az adott vállalkozás vele összehasonlítható független féllel való kapcsolatában, akár két összehasonlítható független fél egymás közötti kapcsolatában alkalmazott árak alapján kialakított szokásos piaci ártartomány interkvartilis tartományában választott transzferár tekinthető úgy, hogy a szokásos piaci árak megfelel. Ez a módszer előnyt élvezett minden más módszer alkalmazásával szemben, mivel az árak egyértelmű összehasonlítása a legmegbízhatóbb módja a szokásos piaci ár elv alkalmazásának. Ugyanakkor az összehasonlíthatóság csak azonos feltételek mellett megbízható, valamennyi apró eltérés – mint a termékek minimális különbözősége, az ügyleti szerződéses feltételek, szállítási feltételek, volumen alapján megjelenő árképzési különbségek – a szokásos ár értelmezésében kiigazításokat igényel az eredményben (Jost et al., 2014). A kiigazítások meghatározása a tényleges információk akadályai (az összehasonlítható vállalkozások belső adatainak elérhetősége) miatt nehézségekbe ütközik.

A viszonteladási árak módszere alkalmazható abban az üzleti modellben, ahol a kapcsolt felektől vásárolt áru készletet továbbértékesítik, a szokásos piaci eredmény meghatározása az árak árréstartalma alapján valósul meg. E módszer alkalmazásával az összehasonlítható független, viszonteladással foglalkozó vállalkozások által alkalmazott árrés feltérképezése, meghatározása szükséges a transzferár-dokumentáció elkészítéséhez, mely árrésből ugyancsak egy ártartomány kialakításával igazolható a szokásos piaci ár elvének megvalósulása. Azok a vállalkozások, melyek a kapcsolt vevők részére saját maguk által előállított termékeket/szolgáltatásokat értékesítenek, a költség- és jövedelem módszer alapján, a költségekre felszámított haszonból benchmark segítségével kialakított tartományt képeznek a szokásos piaci ár elv megvalósulásának bizonyítására. Ezek a módszerek

megbízható igazolást adhatnak abban az esetben, ha az ár, az árrés és a haszon értékei egyértelműen feltérképezhetők, ezért sokáig előnyt élveztek más módszerekkel szemben. Az összehasonlítás nehézségei, valamint az ahhoz szükséges árazási információk elérésének nehézsége miatt az említett hagyományos ügyleti módszerek mellett egyéb módszerek alkalmazása is teret kapott (OECD, 1995).

Már az 1995-ben kiadott irányelvekben meghatározták az egyéb módszerek között a nyereségmegosztásos és az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszert. Ekkor még ezek alkalmazását csak kivételes esetekben javasolta az OECD, ha a hagyományos módszerek alkalmazási feltételei nem valósultak meg. Az ügyleti nyereségen alapuló módszerek a publikus információkból, számviteli beszámolókból, pénzügyi jelentésekből elérhető adatokra építve a nettó eredmény alakulását veszik alapul a szokásos piaci ár alkalmazásának igazolásához. Ennek is megvannak a nehézségei, hiszen a publikus beszámoló adatokban az ügyletek sok esetben nem tükröződnek vissza, vagy éppen több egyéb esemény is hatással volt az eredményre, de mindenesetre a források elérhetősége egyszerűbb (Steens et al., 2022).

Az OECD-irányelvek 2010-ben megjelent újabb verziója már a leginkább megfelelő módszer kiválasztását hangsúlyozta, ezzel megszűnt a hierarchia a hagyományos és az ügyleti nyereségen alapuló módszerek között. A globalizáció, a határokat átívelő vállalatcsoportok számának, valamint a csoporton belüli kereskedelmi ügyleteknek a volumene és sok esetben a sajátosságaik egyre inkább nehézséget okozott a transzferár-ártartományok kialakításában a hagyományos árképzési módszerekkel, hiszen a tényleges árak, árrések és költségtartalmak, vagyis az ügyletek jellemzői nehezen elérhető információk. Az összehasonlíthatóság igazolása ezért egyre inkább toldott a vállalkozások nettó eredményének alkalmazása felé. Egy 2005-ben végzett kutatás (Bóta, 2006) szerint a 446 vizsgált vállalkozásból csak 10% alkalmazta az ügyleti nyereségen alapuló módszereket, a 2010-es év végére már ez volt a leggyakrabban alkalmazott transzferárazási módszer. Ebben az OECD-irányelvek 2010. évi frissítése lényeges szerepet játszott, mivel részletesebben és támogatóbban vezette fel az ügyleti nettó nyereségen alapuló módszerek lényegét (Transactional Net Margin Method – TNMM), előnyeit és hátrányait, valamint kiemelten foglalkozott az eredmény tartalmi meghatározásával, illetve a vetítési alapok megválasztásával (árbevétel-arányos, költségarányos, illetve eszközarányos eredmény alkalmazásával). Egyúttal kisebb szabadságot is adott a nettó eredmény kategória megválasztásának, vagy a Berry-ráták, a működési költségekre vetített bruttó nyereségrata alkalmazásának.

A TNMM hasonló a viszonteladási árak vagy a költség- és jövedelemmódszerekhez, azzal a különbséggel, hogy a nettó nyereséget méri költség-, árbevétel- vagy eszközértékalaphoz. A módszer előnye, hogy az ügyletek különbségei a nettó nyereségben kevésbé tükröződnek, mint az árak, árrések, haszonkulcsok (bruttó eredmény kategóriák) összehasonlításában, hátránya viszont, hogy

a nettó eredményt olykor a vállalkozások működésében olyan tényezők is befolyásolják, amelyek semmilyen hatással nincsenek az árképzési rendszerükre. A TNMM alkalmazásához a nettó eredmény meghatározása az alábbiakkal illusztrálható:

ÉRTÉKESÍTÉS ÁRBEVÉTELE – KÖZVETLEN
RÁFORDÍTÁSOK = BRUTTÓ EREDMÉNY

BRUTTÓ ÁRBEVÉTEL – KÖZVETETT
RÁFORDÍTÁSOK = NETTÓ EREDMÉNY

Az összehasonlítható vállalkozások nettó eredményének nagysága tartalma szerint sokkal közelebb áll egymáshoz, mint a bruttó eredményük, mivel a nettó eredmény révén kiszűrhető a közvetlen és a közvetett ráfordítások szerkezetének különbözősége. Fontos azonban, hogy a vetítési alapok megválasztásában tükröződjének a szokásos piaci viszonyoknak megfelelő funkciók és kockázatok. Tőkeigényes, eszközigenyes tevékenység esetén a beruházások megtérülése (ROI), az eszközarányos megtérülés (ROA), vagy a befektetett tőke megtérülése (ROCE) tükrözi jól a tevékenység kockázatait, viszonteladási tevékenység esetén az árbevételhez, szolgáltatási tevékenység esetén pedig a működési költségekhez való viszonyítás. Nagy előnye e módszereknek, hogy a különféle adatbázisokra támaszkodva, a publikus jelentések, beszámolók információit felhasználva (természetesen az előzetes elemzések alapján helytállóan ítélt esetekben) jó alapot biztosítanak a szokásos piaci ár elv érvényesülésének igazolására. Egyúttal a nettó eredmény kategóriákban tükröződnek mindazok a piaci és környezeti körülmények (új piacok lehetőségei, verseny és ezzel kapcsolatos investíció stb.), melyek a hasonló tevékenységű vállalkozásokat egyaránt érintik. Ez nem jelenti persze a nettó eredményre épülő módszerek kizárólagos támogatását, az előnyök és hátrányok mérlegelésével a „legmegfelelőbb” módszer kiválasztása az elvárás, ugyanakkor ezek alkalmazása jelentősen gyakoribbá vált.

Érdemes kiemelni, hogy az OECD folyamatosan frissíti a transzferárazás szabályozási körülményeit összefoglaló országprofilok tartalmát. A 2023. évi információs bázis szerint a „legmegfelelőbb módszer” alkalmazásának elve 76 országból mindössze nyolc országban (Bosznia-Hercegovina, Bulgária, Malajzia, Jamaica, Mexikó, Panama, Paraguay és Oroszország) nem számít alapvetőnek, ezen országokban a módszerek közötti hierarchia érvényesül. Valamennyiben első számú az összehasonlító piaci árak módszere, majd a viszonteladási árak és a költség- és jövedelemmódszer. Ha ezek egyike sem ad megbízható eredményt, csak akkor alkalmazhatók az ügyleti nyereség alapú szokásos piaci ár meghatározások. További különös figyelmet kaphat várhatóan az ügyleti nettó eredmény alapú árképzés a jövőben, amikor a mesterséges intelligencia az összehasonlító elemzésben nagy segítségére lehet a dokumentáció készítőinek. A tanácsadó cégek reakciója a mesterséges intelligencia (AI) alkalmazására meglehetősen gyorsan elindult (BDO Latvia).

Transzferárazási iránymutatások alkalmazkodása a környezeti kihívásokhoz

A világgazdasági folyamatokat az elmúlt tíz évben a pénzügyi válságból való kilábalás, a fellendülés, majd egyéb környezeti folyamatokból induló, a globális gazdaságra szélsőséges határok között mozgó hatások jellemezték. Mindezek újabb feladatokat és ajánlásokat kívántak meg az OECD konzultációs tevékenységében a transzferár-irányelvek kapcsán.

2013 után fókuszba került a multinacionális vállalatok adóalap eróziójának és a profit átcsoportosításának kérdése az OECD 15 akciótervből álló BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) csomagja révén, mellyel a transzferár-irányelveket bizonyos területeken átdolgozták. Kiemelt figyelmet kapott az immateriális javak értékteremtése (Action 8), a kockázatok és tőke megosztása, valamint az ezekhez kapcsolódó hozamok szokásos piaci mértékének kérdésköre (Action 9), és azoknak a magas kockázatú ügyleteknek a transzferárazása, melyek a nem racionális belső tranzakciók révén az eredmény elosztását eltérítik az értékteremtés folyamatától (Action 10). Kutatásom fókusz szerint a transzferár-dokumentáció (Action 13) csoport-szintűvé alakítására irányuló akcióterv a legrelevánsabb (OECD, BEBS). Ez az akcióterv a transzferár-nyilvántartás Master és Local file részei mellett a nagy (750 MEUR csoport-szintű árbevétel feletti) multinacionális vállalkozások számára adott tartalmi követelményekkel (főbb üzleti értékek, mint árbevétel, üzemi eredmény, létszám, adómegállapítás) a CbC (Country-by-Country) jelentés elkészítését és benyújtását várja el valamennyi adóhatóság felé, ahol üzleti tevékenységet folytatnak (Eden, 2019). Ennek bevezetését 2016. január 1-jétől 58 joghatóság vállalta, ebből 49 állam kötelezően iktatta be a transzferár-szabályozási rendszerébe, 9 állam pedig önkéntes lehetőségként. 2020-ra már 93 állam jogi szabályozásába került be és az OECD által az összesített CbC jelentésekből 2023-ban készített statisztika szerint (2016-2022 közötti időszak) ezen államok száma már 102-re növekedett. Bár az OECD részére nem nyújtott be a teljes kör statisztikai adatszolgáltatást (2020-ban 52 joghatóság a 93-ból), a dobogós helyezések minden bizonnyal stabilak lennének a 100%-os adatszolgáltatás esetén is. A dobogós helyeken a CbC jelentések számát tekintve az Egyesült Államok (1759 db), Japán (904 db) és Kína (694 db) áll. Magyarország 8 riportot adott át statisztikai elemzésre.

Nem lehet említés nélkül hagyni azt sem, hogy a COVID-19 világvárvány miatti gazdasági hatások kezelésére a szokásos piaci ár igazolását alátámasztó összehasonlító elemzések, valamint a globális gazdasági hatások miatti költség- és eredményalakulások vonatkozásában jelentkeztek új kihívások mind az OECD-irányelvek alkotói, mind a gyakorlatban alkalmazók számára. Ebben a helyzetben egy újabb iránymutatással segítette az OECD a transzferárak/transzferárrendszerek alkalmazását az összehasonlító elemzések, a COVID-19 miatt felmerülő költségek és veszteségek megosztása, az állami támogatások és az előzetes adóhatósági armegállapítások területén.

Az elmúlt évtized gazdasági ciklusai egyrészt a túlélés, másrészt a lehetőségek kihasználása felé tolták a vállalatokat. A globális gazdasági körülmények révén a piaci folyamatok alakulása, a különféle iparágakban megjelenő változások, a piaci környezet átrendeződése hatással van többek között a vállalatcsoportok szerkezetének alakulására, a belső ügyletek szervezésére és árazására is.

Transzferár-kiigazítások a magyar transzferár-szabályozás tükrében

A kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci ártól való eltéréseinek kezelését az adóalap számításánál Magyarországon először, az OECD-hez való csatlakozása után (1996), az 1996. évi LXXXI. Társasági adóról és osztalékról szóló törvény (továbbiakban Tao. törvény) tartalmazta. A transzferár-dokumentáció elkészítésének részletes szabályozása azonban csak a 18/2003. (VII. 16.) Pénzügyminiszteri rendeletben jelent meg. Az első néhány év a szakma számára komoly kihívást jelentett mind adózái, mind ellenőrzési oldalról. A belső ügyletek árazása nem volt ismeretlen, ugyanakkor a szokásos piaci ár azonosítása, igazolása a dokumentációban, a transzferármódszerek alkalmazásának eszköz- és elvi bázisa, mind-mind új izgalmat adott a vállalkozások pénzügyi-számviteli menedzsmentjének. A szabályozás jellege, vagy inkább az alkalmazásban az iránymutatásokra építés, az egyébként egyértelmű és konkrét szabályozási környezethez szokott üzleti kultúrában, misztikus fogalommá tette a transzferárazást. Eleve a feladat helye a vállalkozások felelősségi területein belül sokáig megosztó volt. Az Ernst & Young által 2010-ben készített nemzetközi felmérés alapján ez a kérdéskör a vállalkozások 39%-a szerint az adózásért felelős terület, 38%-a szerint pedig a pénzügyi igazgató felelőssége. 2010-ben jómagam is készítettem egy kérdőíves kutatást, melyben a válaszadók egyértelműen pénzügyi-számviteli-adózási feladatként értékelték a transzferár-dokumentáció elkészítését, és leginkább bizonytalanság (ötfokozatú Likert-skálán az átlag 2,9, módusz és medián is 3-3) jellemezte az arra a kérdésre adott válaszokat, hogy a menedzsmentterületek együttműködnek-e a dokumentáció elkészítésében.

A 18/2003. Pm rendelet azóta két alkalommal frissült jelentősebben (22/2009. Pm rendelet, 32/2017. NGM rendelet, melyet a 27/2022. (XII. 28.) PM rendelete módosított), mára az adóhivatali ellenőrzés módszertana és szakmaisága komoly kihívást jelent a vállalkozásoknak ezen a téren. Ugyanakkor a pénzügyi tanácsadó üzletág is sokat változott, lényegében kiépült ezeknek a szolgáltatásoknak a piaca. Az annak idején korlátosan rendelkezésre álló Amadeus adatbázis helyett ma már számtalan adatbázis elérhető, a módszerek közötti hierarchia megszűnésével pedig a használhatóságuk is elfogadott.

Az OECD-irányelvek is kiemelik, hogy az árképzés nem egzakt tudomány, ezért a szokásos piaci ár vonatkozásában annak a tartománynak van jelentősége, amelybe az összehasonlító elemzés kapcsán független felek árai, árresei, haszonkulcsai, vagy nettó eredmény alapú mérői kerültek. Így a csoporton belüli árképzéshez szorosan hozzá tartozik

a szokásos piaci ártól eltérő árak alkalmazása miatti adóalap-kiigazítás. Az OECD-irányelv e téren is bővült az idők folyamán, de a végső döntést a kiigazítási pont meghatározására a nemzeti adószabályokra hagyta. Az OECD-irányelv III. fejezetében iránymutatást ad arra vonatkozóan, hogy a szokásos piaci ársávon kívül eső értékek kiigazítása a sávot legjobban jellemző, átlagos értékeknek megfelelő legyen, mint a medián, átlagok, súlyozott átlag.

A magyar szabályozás szerint a szokásos piaci ártartomány nyilvános adatbázisok alkalmazásával való meghatározása esetén az ártartomány azon része lehet releváns, amelybe a „minta fele esik”, azaz az interkvartilis tartomány. 2022 augusztusától a kiigazítás a Tao. tv. 18.§ (12) szerint „Amennyiben az adózó által alkalmazott ellenérték a szokásos piaci tartományon kívül esik, ...szokásos piaci árként a szokásos piaci tartomány azon középső értékét, amelynél az adatok legfeljebb fele kisebb és legfeljebb fele nagyobb (medián) kell figyelembe venni, kivéve, ha az adózó igazolja, hogy a szokásos piaci tartományon belül egy a mediántól eltérő érték felel meg a legjobban a vizsgált ügyletnek, amely esetben szokásos piaci árként a medián helyett ezt az értéket kell figyelembe venni.” A mediánra való kiigazítás történhet a társasági adó alapjának meghatározásakor, történhet belső számla alapján, esetleg számlától eltérő számviteli bizonylat révén.

Felmerül a kérdés, hogy mi a jellemző a vállalkozások transzferárazási gyakorlatában adózási szempontból? Úgy alakítják ki a transzferárrendszerüket, hogy az adózás előtti eredmény a szokásos piaci árnak megfelelő árképzést tartalmazzon, vagy inkább az integrációs folyamatok és üzleti érdekek működtetik a csoporton belüli ügyleteket és az adóalap számítása során hajtanak végre adóalap-növelő és/vagy -csökkentő korrekciókat? Egy korábbi kutatásom során 2011. évben a NAV adóbevallásokat tartalmazó adatbázisának használatával már vizsgáltam a kapcsolt ügyletek miatt adóalapot módosító vállalkozásokat több szempont szerint, így az elmúlt tíz év „sokszínűsége” alapot adott az adóalap-módosítók elemzésére a 2021. évi adóbevallások bázisán. Ezek az adóbevallások még a mediánra való kiigazítás szabálya előtti utolsó év bevallásai. A kiigazítások szabályozásának adóalap-módosításokra gyakorolt hatása a következő néhány év tapasztalatai, adóbevallásai alapján további kutatási irány lehet, melyhez a 2021. év adatai ugyancsak jó alapot jelentenek majd.

A kapcsolt ügyletek miatt adóalapot módosító vállalkozások vizsgálata

A vállalatcsoportok jellemzően a közös jövő, a közös stratégiai célok és az együttműködési lehetőségek érdekében alakulnak ki. Az is egyértelmű, hogy a belső ügyletek révén a folyamatok összehangolásán és ellenőrzésén kívül a pénzügyi szinergiák kihasználása, hangsúlyosan a vállalati szintű adófizetés minimalizálása motivációs cél lehet (Abdallah, 2004). A nemzetközi szintű szabályozási és ellenőrzési feltételrendszer azonban egyre inkább erősíti azt az értéket, hogy a vállalatcsoportok korrekt módon alkalmazzák a belső ügyletekben kialakított

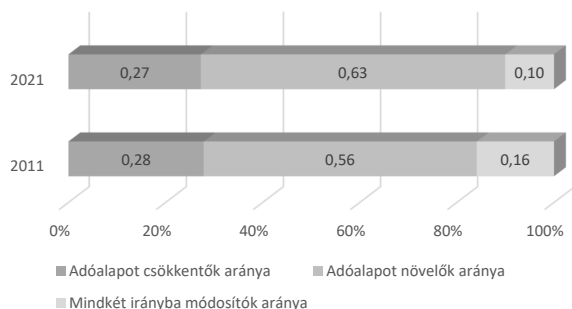
árakat az adózási tevékenységükben, ráadásul folyamatosan követi a globális környezeti hatásokat. Ez nemcsak a dokumentációkészítés szabályainak változásában, hanem az összehasonlíthatóság és a transzferárazási módszerek megválasztásában is megjelenik. A dokumentáció elkészítésének kötelezettsége természetesen kihívás a vállalkozások számára, ugyanakkor azok esetében, amelyek adóalap-meghatározásuk során adóalap-módosítást hajtanak végre a belső ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci ártól való eltérése miatt, természetesen érdek is. Ezzel együtt a kapcsolt vállalkozásuk számára is motiváció a dokumentáció korrekt elkészítése. Mivel az adóalap számításánál figyelembe vett módosítás a szokásos piaci ár és az alkalmazott belső ár közötti különbségből egyértelműen jelzi a kapcsolt viszonyt, azt feltételezem, hogy azok a vállalkozások korrigálják adóalapjukat, amelyeknek tulajdonosi szerkezetüket tekintve érdekük az üzletileg korrekt, hosszú távú működés, a csoportszintű integrációban a transzferár-kategóriának komoly jelentősége van. Előfordulhat persze, hogy korábbi ellenőrzések eredményei is erre ösztönzik őket, de ennek a felmérése a téma szennyezősége miatt nem egyszerű. Összességében ezek a vállalkozások adóellenőrzés során adóbírság-kockázatok csökkentésére törekcsenek. Egy korábbi kutatásban a 2011. évi adóbevallások adatbázisának elemzésével az adóalap-módosítást végző vállalkozások vizsgálatát végeztem el. Az elmúlt tíz év globális változásai és az OECD, majd ennek hatására a hazai transzferár-szabályozás változásai alapot teremtenek annak a kérdésnek a vizsgálatára, hogy változott-e 2021-re az adóalap-módosítást végző vállalkozások struktúrája a tulajdonosi köröket, vagyoni jellemzőket, eredményességüket, adózás előtti eredményüket és a fizetendő adó megállapítását tekintve.

A 2011. évben összesen 574 vállalkozás kalkulált adóalap-csökkenést, 1161 vállalkozás adóalap-növekedést, illetve további 328 vállalkozás mindkét irányú adóalap-korrekciót a szokásos piaci ár és az alkalmazott transzferár különbségéből adódóan. A 2021. évi adóbevallások információi szerint ez sem számában, sem arányaiban nem változott jelentősen. 2021. évben 498 vállalkozás csökkentette az adóalapját, 1145 vállalkozás növelte, mindkét irányú módosítást pedig 184 vállalkozás végzett. Lényegében ez utóbbiak számának csökkenése az, ami a különbséget jelenti a két év bevallásainak adatai alapján.

A 2011. évi adatok szerint az adóalap-módosítást végző vállalkozások 74,99%-a az év során (az év elejétől a végéig) mikro-, kis- és középvállalkozásnak vallotta magát. Ezt a három csoportot tovább elemezve az adókorrekciók iránya és a vállalatok mérete szerint (a mérlegfőösszeg és az árbevétel alapján), a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalap-csökkentő korrekció és a mérlegfőösszeg (azaz a vagyon nagysága) között gyengén közepes pozitív sztochasztikus kapcsolat figyelhető meg a csökkentést alkalmazók körében, a Pearson-korreláció értéke $r = 0,527$. Az adóalap-korrekciók és az árbevétel közötti r érték 0,176, nem mutat kapcsolatot. Az adóalap-növelő vállalkozások korrekcióira sem a vállalati méret, sem az árbevétel nincs hatással (az adóalap-növelés

és árbevétel közötti $r = 0,126$, adóalap-növelés és mérlegfőösszeg közötti $r = 0,082$). A 2021. évi NAV-adatbázis szerint a tíz évvel korábbi kép lényegében nem módosult. Ugyanakkor az továbbra is igaz, hogy a módosítást végzők alapvetően mikro-, kis- és középvállalkozások, a teljes sokaságban megfigyelhető, hogy 87,93%-a a bevlást benyújtó kettős könyvvitelt vezető vállalkozásoknak 2021-ben e kategóriába sorolja magát.

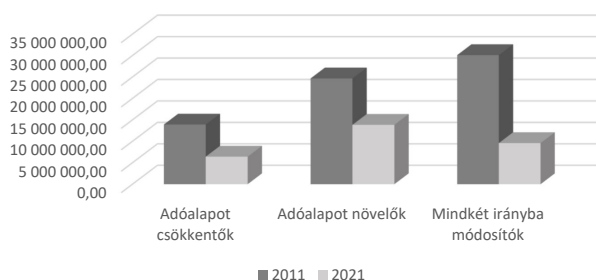
2. ábra
Az adóalap-módításokat végző vállalkozások aránya a módosítás iránya szerint 2011. és 2021. években



Forrás: saját szerkesztés

Ez az információ persze az alapminta minőségét nem jellemzi pozitívan, hiszen a kapcsolt vállalkozások minősítése a mikro-, kis- és középvállalkozási kategóriában a kapcsolt és partnervállalkozások árbevétele, mérlegfőösszege és létszámadatai figyelembevételével történik. Vagyis kérdéses, hogy azok a vállalkozások, amelyek adóalap-módosítást végeztek a belső ügyletek miatti árképzésből adódóan (vállalatszövetség részeként), valóban helyesen töltötték-e ki az adóbevallást e tekintetben. A korrekciók szerinti bontásban 2011. évben a vállalatok mérlegfőösszege jelentős eltérést mutat, ezzel szemben a 2021. évben számított átlagos mérlegfőösszeg kiegyensúlyozottabb nagyságú és lényegesen alacsonyabb (3. ábra).

3. ábra
A kapcsolt ügyletek miatt adóalap-módosítást végző vállalkozások átlagos mérlegfőösszegének alakulása 2011. és 2021. években a korrekciók iránya szerint



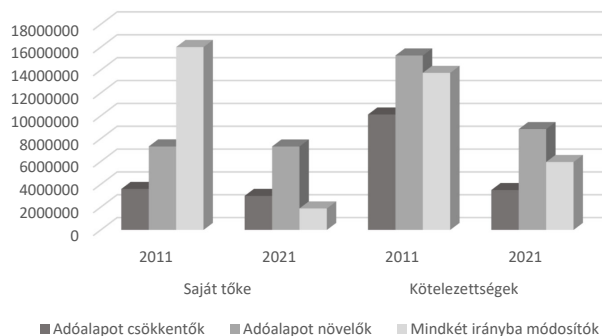
Forrás: saját szerkesztés

Míg korábban igaz volt az, hogy jellemzően a nagyobb vállalkozások növelik az adóalapjukat, illetve hajtanak végre mindkét irányú módosítást az adóalap számításakor a belső ügyletekben alkalmazott árak szokásos piaci ártól

való eltérése miatt, addig a tíz évvel későbbi struktúra szerint ilyen egyértelműen ezt nem lehet állítani.

Az adóalap-módosítást végző vállalkozások mérlegfőösszegének vizsgálatán túl, a finanszírozási jellemzőket érdemes a saját tőke és a kötelezettségek átlagos értékének összehasonlításával vizsgálni. Meg kell mondani, hogy az átlagokhoz nagyon magas szórások tartoznak, a sokaságot nem jellemzi jól az átlagos érték, inkább csak arra szolgál, hogy vizsgált vállalkozások körében a módosítás irányát tekintve némi képet kapjunk finanszírozási jellemzőikről és azok változásáról. A 4. ábra szemlélteti a kiemelt értékek átlagait a két vizsgált évben. Minden átlagos vagyoni érték tekintetében csökkenés figyelhető meg minden vizsgált csoportban, különösen a mindkét irányban adóalapot módosító társaságok csoportjában.

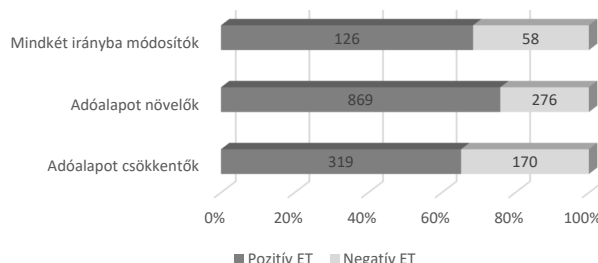
4. ábra
A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap-korrekciót érvényesítő vállalkozások csoportjaiban a saját tőke és a kötelezettségek átlagos értékének alakulása 2011. és 2021. években



Forrás: saját szerkesztés

Sajnos a 2011. évi elemzésben nem került sor saját tőkelemek részletesebb vizsgálatára. Ennek ellenére hasznosnak ítélem áttekinteni, hogy a 2021. évi adatok szerint a vizsgált vállalkozások előzetes teljesítményére mit lehet mondani az előző évek felhalmozott eredménye alapján. Ezért az Eredménytartalék (ET) tekintetében azt kerestem, hogy milyen arányban rendelkeztek pozitív (legalább nulla) és negatív Eredménytartalékkal (5. ábra).

5. ábra
Az kapcsolt ügyletek miatt adóalap-módosítást végző vállalkozások aránya az eredménytartalék pozitív és negatív jellege szerint 2021. évben



Forrás: saját szerkesztés

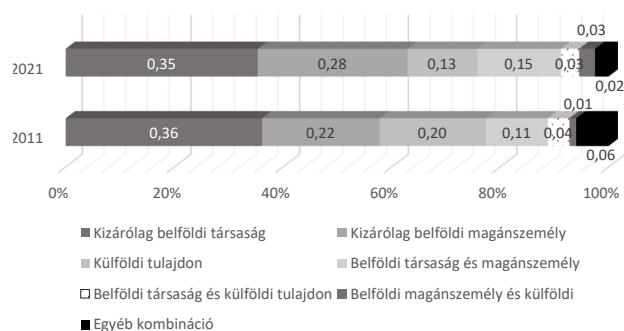
Az 5. ábra jól tükrözi, hogy lényegében a társaságok legalább kétharmad részénél az eredménytartalék pozitív értéket vett fel, vagyis a korábbi években keletkezett és a tulajdonosi döntések (osztalékfizetés) után a vállalkozásban maradt adózott eredmény.

Az adóalap-módosítást végző társaságok struktúrája tulajdonosi kör szerint

Mivel az adóalapot mindkét irányban módosító társaságok száma/aránya nagyon alacsony (főleg a 2021. évben), ennek a további szerkezeti vizsgálata nem ad jelentős információs többletet, ezért a vállalkozásokat a továbbiakban két körben tekintem, az adóalapot csökkentő és az adóalapot növelő korrekciót végrehajtók köré. Így 2011-ben összesen 902 adóalap-csökkentést végrehajtó vállalkozást vizsgálók, 1489 vállalkozást, akik adóalap-növelő korrekciót jeleztek a társasági adóbevallásukban, 2021. évben pedig ezek a vizsgált elemszámok rendre 682 és 1329 vállalkozás. Tulajdonosi szerkezetet tekintve a 6. ábra jól tükrözi, hogy az adóalapot módosító társaságok jellemzően egyféle tulajdonosi kategória mellett működtek mindkét vizsgált évben. Az arányok változásában ezek a tiszta formák erősödtek 2021-re a tíz évvel korábbi arányokhoz képest. Az adóalapot csökkentő vállalkozások körében a belföldi társaság tulajdonossal rendelkezők aránya stagnált, visszaszorult a kizárólag külföldi tulajdonban lévő vállalkozások aránya, és 22%-ról 28%-ra nőtt a kizárólag belföldi magánszemély tulajdonában lévő társaságok aránya.

6. ábra

Az adóalap-csökkentést végrehajtó vállalkozások megoszlása a tulajdonosi szerkezet szerint (%)



Forrás: saját szerkesztés

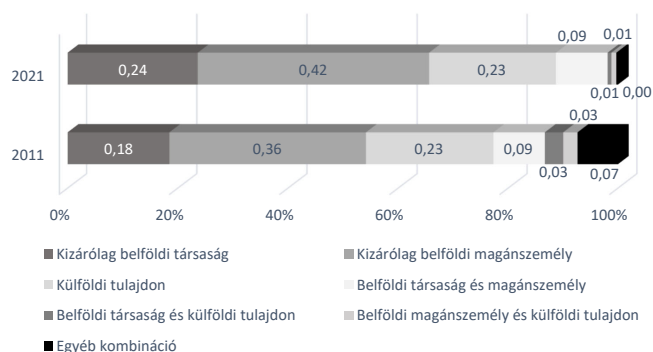
Az adóalapot növelőket tekintve ugyancsak 6-6%-os emelkedés figyelhető meg a belföldi tulajdonosokkal rendelkező vállalkozások mindkét csoportjában (társaság és magánszemély tulajdonos), illetve változatlan az arány a külföldi tulajdonossal rendelkezőknél. Ez egyúttal azt is jelenti, hogy az adóalapot növelő vállalkozásoknál visszaszorult a egyes, vagy az említettekén kívüli (például hitelintézeti, állami) tulajdonosi körrel rendelkezők aránya (23%-ról 11%-ra) (7. ábra).

Megfigyelhető, hogy az adóalap-korrekciót végrehajtó vállalkozások több mint 75%-a valamely kizárólag egyféle tulajdonosi csoport befektetéseként működik mindkét

vizsgált évben, sőt, az adóalapot növelő korrekciót jelölőknél ez az arány 89%. Ez nem a tulajdonosok számára, hanem a befektetők magánszemély, társaság vagy külföldi tulajdonosi mivoltára utal. Erre az eredményre építve a továbbiakban ezeket a csoportokat vizsgálom.

7. ábra

Az adóalap-növelést végrehajtó vállalkozások megoszlása a tulajdonosi szerkezet szerint



Forrás: saját szerkesztés

Az elemzést a „tisztá” (egyféle) tulajdonosi körrel rendelkező társaságokban a tevékenység jövedelmezőségének elemzésével folytatom a beszámoló és az adóbevallás eredménykategóriáinak áttekintésével. A vállalkozások eredménykimutatásában az adózás előtti eredmény a szokásos tevékenységből (üzemi, üzleti tevékenység eredménye és pénzügyi tevékenység eredménye) keletkezik. Az adózás előtti eredményből kiindulva az adótörvény szerinti korrekciós tételek figyelembevételével a vállalkozások levezetik adóalapjukat társasági adó számításkor. Az adózás előtti eredmény és a társasági adó különbsége kerül az eredménykimutatás adózott eredmény során bemutatásra.

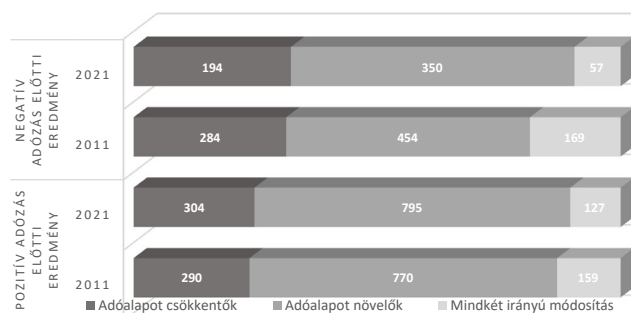
A kapcsolt ügyletek miatt adóalap-korrekciót végrehajtó vállalkozások korrekció iránya szerinti vizsgálatából az látható, hogy mindkét vizsgált évben közel azonos arányban voltak azok, amelyek pozitív adózás előtti eredménnyel rendelkeztek a módosítások előtt, a negatív adózás előtti eredményt pedig nagyobb arányban módosították pozitív, adóalapot növelő korrekcióval. Összességében a módosítások előtt 2011-ben a vállalkozások 56,03%-a pozitív adózás előtti eredményt határozott meg, 43,97%-nál ez az érték negatív volt. 2021-ben az arány még inkább a pozitív adózás előtti eredményt elérők javára alakult (67,10%). Ebben minden bizonnyal szerepe volt a társasági adó mértékváltozásának. 2011 volt az első év, melyben 500 millió Ft adóalap alatt a vállalkozások 10%-os adókulcsot alkalmazhattak a társasági adó meghatározásához, a felett pedig az előző években jellemző 19 %-ot. 2021. évre ez már egyöntetűen 9%-ra csökkent (8. ábra).

Ezek után érdemes megnézni, hogy az adóalap meghatározása (természetesen nem csupán a kapcsolt ügyletekben alkalmazott árak, hanem valamennyi adóalapot módosító tényező figyelembevétele mellett) (Lakatos & Tarpaty, 2024) után az adott vállalkozások végül

fizettek-e társasági adót? Erre a különféle irányú módosításokat végző csoportok vizsgálata alapján a 9. ábrán látható eredmények adódtak. Mindkét vizsgált évben szinte azonos volt a társasági adót megállapítók száma, 2011-ben 1431, 2021-ben 1427 vállalkozás kalkulált társasági adó összeget. Ez az arányokat tekintve azonban egészen más képet mutat, 2011. évben a teljes módosítási körben 69,36% volt azok aránya, akik társasági adót állapítottak meg az adóbevallásukban, 2021-re ez 78,11%-ra emelkedett. Ez az arányeltolódás a társasági adót megállapítók vizsgált csoportjaiban az adóalapot növelő korrekciót végrehajtott körében növekedést jelentett (63,24%-ról 68,33%-ra), az adóalapot csökkentőknél (22,22%-ról 21,30%-ra) és a mindkét irányban módosítóknál (14,54%-ról 10,37%-ra) csökkenést. Abban a vizsgálati szempontban, hogy az adóalap módosításai után végül társasági adó megállapításra nem került sor, a vizsgált csoportok aránya jelentősen változott. Nyolc százalékponttal megnövekedett az adóalapot csökkentők (40,51%-ról 48,50%-ra), két százalékkal az adóalapot növelők (40,51%-ról 42,50%-ra) aránya, és felére csökkent (18,99%-ról 9,00%-ra) a mindkét irányú módosítást végző aránya.

8. ábra

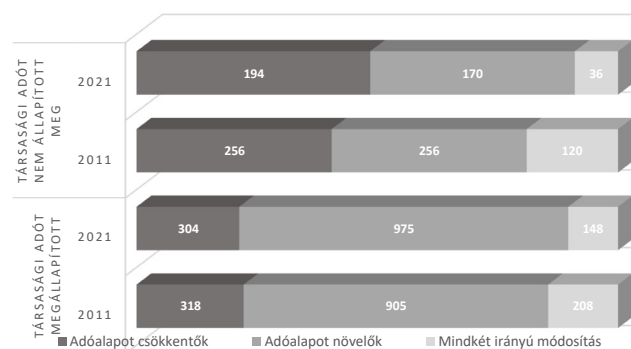
A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap-korrekciót érvényesítő vállalkozások csoportosítása adózás előtti eredménye szerint



Forrás: saját szerkesztés

9. ábra

A kapcsolt ügyletek árazása és a szokásos piaci ár különbségéből adóalap-korrekciót érvényesítő vállalkozások számának alakulása a társasági adó megállapítása szerint



Forrás: saját szerkesztés

A 2011. évi elemzések során vizsgálva a vállalkozások egyes eredménykategóriái (üzemi (üzleti) eredmény, szokásos eredmény, adózás előtti eredmény) és a transzferár miatti adóalap korrelációját, valamennyi korrigáló vállalkozást figyelembe véve, a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalapot csökkentő korrekciók szoros kapcsolatban voltak mind a szokásos vállalkozási (r= 0,730), mind az adózás előtti eredménnyel (r = -0,607), bár ez utóbbi esetben a kapcsolat negatív, azaz az adóalap csökkentése az adózott eredményre növelőleg hatott. A 2021. évi adatbázisban ezek a kapcsolatok nem igazolódtak, sem az üzemi (üzleti) tevékenység eredménye, sem az adózás előtti eredmény kapcsán. Óvatos és általános tanulságként levonható, hogy nem az eredmény nagysága az adóalap-módosítás ösztönzője. Egyrészt a transzferár-rendszer és annak dokumentálási körülményei már kialakult mechanizmusként a vállalkozások gazdasági körülményeinek részeként tekinthetők, másrészt a magyar társasági adó mértéke nem ösztönzője az adóalap-módosításoknak.

Összefoglalás

A transzferár-árazás kérdésköre folyamatosan a gazdasági szaksajtó, az üzleti kommunikáció fókuszában van. Az elmúlt 10 év globális hatásai az OECD munkáját e témában komoly kihívások elé állította. Mindez megjelent a 2010-es évek elején a BEPS-akciócsomag révén a transzferár-dokumentáció struktúrájának és tartalmának konkretizálásával, majd a növekedés adta lehetőségek és veszélyek kezelésével, végül a COVID-19 járvány miatti piaci és szervezeti szerkezetváltások, átszervezések, bizonyos iparágak nehézségei révén. Az OECD konzultációs tevékenysége, a tagországok transzferár-szabályozási körülményeinek a folyamatos követése ébren tartja a szakma figyelmét, egyúttal az adóhivatali, azaz az ellenőrzési oldal figyelmét is. A téma még ma is misztikusnak számít a szabályozási jellemzőkből adódóan. A szokásos piaci ár fogalma egyértelmű, ugyanakkor a gyakorlatban bemutatni azt az ártartományt, melyben a belső ügyletek árazása szokásos piacinak tekinthető – különösen, ha az ügylet tárgya vagy az ügylet körülménye alapján egyedinek értékelhető – kihívás a vállalkozások számára (Erdős, 2019). A hazai szabályozás és ellenőrzés elmúlt húsz évében megfigyelhetők különféle tendenciák, mint a dokumentáció létének kora, a hagyományos módszerek kora, a dokumentáció tartalmi előre lépésének kora, végül a 2022. évi társasági adóbevallásban megjelenő részletes adatszolgáltatás.

Az adóhatóság és az adózói oldal egyaránt szenzitívnek érzi a témát. Míg a 2003-as kormányrendelet alkalmazásának eredményeként egy-két év tapasztalatai az adóhatóságtól folyamatosan előkerültek a szakmai fórumokon, addig mostanra leginkább az előforduló jogesetek jegyzőkönyveire találhat rá az érdeklődő. A társaságok oldaláról hasonló a nyitottság a témával kapcsolatosan. A 2010. évben végrehajtott kérdőíves megkérdezésem több mint 3000 vállalkozáshoz jutott el, összesen 106 válasz érkezett vissza. A NAV adatbázisa jó forrásnak bizonyul többféle vizsgálathoz, de az adatok jelentős

strukturálására, előkészítésére van szükség, hiszen több mint 321 ezer vállalkozás által benyújtott adóbevallás kitöltöttsége sok esetben egyedi, a megbízhatósága kérdéses. Annál is inkább, mert jelentős az aránya a mikro-, kis- és középvállalkozásoknak, így az adatok általánosítása is nehéz a szélsőséges értékek miatt.

A vizsgálatomban megjelenő célcsoport az adóbevallások adatbázisában megragadható azon vállalkozások köre, melyek kapcsolt ügyleteikben alkalmazott ár és a szokásos piaci ár eltérése miatt adóalap-módosítást végeztek. Elemzésem során szempontjaimat behatárolja az adóbevallásokból szerezhető információk köre, alapvetően méretük, a tulajdonosi szerkezetük, az eredményességük, a tevékenységük bevételei és ráfordításai eredményeként keletkező, módosítások előtti adóalap és az összes adózás előtti eredményt növelő és csökkentő korrekciók után megállapított társasági adóra fókuszáltam. A legfontosabb általánosítható eredmény az, hogy az adóalapban alkalmazott korrekció a belső ügyletek árazását tekintve független szinte minden elemzés alá került szemponttól. Nem sikerült kapcsolatot kimutatni sem az árbevétel, sem a mérlegfőösszeg és a kapcsolt ügyletek árazása miatti adóalap-korrekció között. Egy korábbi vizsgálatomhoz hasonlítva a vállalatok nagysága az átlagos mérlegfőösszeg tekintetében csökkenést mutat, bár a szórás alapján a vállalkozások ezen értékei széles skálán értelmezhetők. Szerkezeti változás figyelhető meg a pozitív és negatív adóalap, valamint a társasági adó megállapítás vonatkozásában. Ez persze még inkább izgalmassá teszi a témát a tekintetben, hogy a vizsgált csoportok döntései mögött milyen stratégiai, gazdasági, netalán adminisztratív érdekek húzódnak meg. A 2022. évtől érvényben lévő mediánra való kiigazítás a kutatás folytatásához jó alapot teremt a következő néhány év adóbevallásainak felhasználásával.

Felhasznált irodalom

- Abdallah, W.M. (2004). *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*. Praeger Publishers.
- Adams, L., & Drtina, R. (2010). Multinational Transfer Pricing: Management Accounting Theory versus Practice. *Management Accounting Quarterly*, 11(3), 22-29.
- Anthony, R.N., & Dearden, J. (1980). *Management Control Systems*. R.D. Irwin.
- Benke Jr., R.L., & Edward, J.D. (1980). *Transfer Pricing: Techniques and Uses*. National Association of Accountants.
- Bóta, Zs. (2006). Transzferárazás – egy kérdőíves felmérés tapasztalatai. *Adóvilág*, 6, 47-53. <https://docplayer.hu/12577450-Transzferarazas-egy-kerdoives-felmeres-tapasztalatai.html>
- Choi, J.P., Furusawa, T., & Ishikawa T. (2020). Transfer pricing regulation and tax competition, *Journal of International Economix*, 127, 103367. <https://doi.org/10.1016/j.jinteco.2020.103367>
- Borkowski, S.C. (1990). Environmental and Organizational Factors Affecting Transfer Pricing: A Survey. *Journal of Management Accountin Research*, 2, 78 – 99.
- Borkowski, S.C. (2001). Transfer pricing of intangible property: Harmony and discord across five countries. *International Journal of Accounting*, 36(3), 349-374. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(01\)00108-X](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(01)00108-X)
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting* (7th edition). South-Western Cengage Learning EMEA.
- Eccles, R.G. (1983). Control with Fairness in Transfer Pricing. *Harvard Business Review*, 61(6), 149-161. <https://hbr.org/1983/11/control-with-fairness-in-transfer-pricing>
- Eccles, R.G. (1985). *The Transfer Pricing Problem: A Theory for Practice*. Lexington Books.
- Eden, L. (2019). The Arm's-Length Standard Is Not the Problem. *Tax Management International Journal*, 48(10), 1-9. <https://ssrn.com/abstract=3467066>
- Erdős G. (2019). Az értékteremtés, transzferárak, csoportos adóalanyiség. In Lukács J. (Szerk), *Ladó László Emlékkonferencia* (pp. 19-31). Budapesti Corvinus Egyetem.
- Ernst&Young (2010). *Global Transfer Pricing Survey: Addressing challenges of globalization*. Ernst&Young. <https://www.slideshare.net/slideshow/2010-global-transfer-pricing-survey/6776501>
- Harvard Law Review Association (1976). Multinational Corporations and Income Allocation under Section 482 of the Internal Revenue Code. *Harvard Law Review*, 89(6), 1202-1238. <https://doi.org/10.2307/1340172>
- Horgren, C.T., Datar, S.M., & Rajan, M.V. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Pearson Education Limited.
- Jost, S.P., Pfaffermayr M., & Winner, H. (2014). Transfer pricing as a tax compliance risk. *Accounting and Business Research*, 44(3), 260-279. <https://doi.org/10.1080/00014788.2014.883062>
- Kaplan, R.S., & Atkinson, A.A. (2003). *Vezetői üzleti gazdaságtan – Haladó vezetői számvitel*. Panem Könyvkiadó-Business Kft.
- Lakatos, L.P., & Tarpatki, E. (2024). Az eredmény-adóalap távolsága a magyar gazdálkodóknál: Tanulságok a magyar számviteli szabályozás számára. *Magyar Tudomány*, 185(2), 184-198. <https://doi.org/10.1556/2065.185.2024.2.3>
- Mura, A., Emmanuel, C., & Vallascas, F. (2013). Challenging the reliability of comparables under profit-based transfer pricing methods. *Accounting and Business Research*, 43(5), 483-505. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.798581>
- NAV (2021). *NAV 2021. évi társasági adó adatbázis*. <https://nav.gov.hu/adatbazisok>
- NGM (2017). *32/2017. (X. 18.) NGM rendelet a szokásos piaci ár meghatározásával összefüggő nyilvántartási kötelezettségről*. <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1700032.ngm>
- OECD (n.d.). *OECD Beps Actions*. <https://www.oecd.org/tax/beps/>
- OECD (2005). *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára*. MKVK Oktatási Központ Kft.

- OECD (2012). *Transzferár irányelvek a multinacionális vállalkozások és az adóhatóságok számára*. MKVK Oktatási Központ Kft.
- OECD (2017). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- OECD (2020). Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic, *OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19)*, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/731a59b0-en>
- OECD (2022). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. <https://doi.org/10.1787/0e655865-en>
- OECD (2023a). *Corporate Tax Statistics 2023*. OECD. <https://doi.org/10.1787/f1f07219-en>
- OECD (2023b). *OECD Transfer Pricing Country Profiles (2023)*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
- Rogers, H., & Oats, L. (2022). Transfer Pricing – changing views in changing times. *Accounting Forum*, 46(1), 83-107. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1926778>
- Ronen, J., & McKinney, G. (1970). Transfer Pricing for Divisional Autonomy. *Journal of Accounting Research*, 8(1), 99-112. <https://doi.org/10.2307/2674715>
- Rooney, P., & Suit, N. (1994). IRS relaxes transfer pricing rules. *International Tax Review*, 5(9), 8-12.
- Royaltystat (2023). Functional Analysis: The Foundation of Transfer Pricing Compliance. <https://www.royaltystat.com/resources/functional-analysis-the-foundation-of-transfer-pricing-compliance/>
- Sakurai, Y. (2002). Comparing cross-cultural regulatory styles and processes in dealing with transfer pricing. *International Journal of the Sociology of Law*, 30(3), 173-199. [https://doi.org/10.1016/S0194-6595\(02\)00024-2](https://doi.org/10.1016/S0194-6595(02)00024-2)
- Solomons, D. (1965). *Divisional Performance: Measurement and Control*. Financial Executives Research Foundation.
- Steens, B., Roques, T., Gonnet, S., Beuselinck, C., & Petutschnig, M. (2022). Transfer pricing comparables: Preferring a close neighbor over a far-away peer? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100471. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100471>
- Sultanova, M. (2023). *Is There Place for Artificial Intelligence in Transfer Pricing in The Post-BEPS World?* BDO Latvia. <https://www.bdo.lv/en-gb/insights/featured-insights/is-there-place-for-artificial-intelligence-in-transfer-pricing-in-the-post-beps-world>
- Szabóné Veres, T. (2014). A transzferárrendszer és a vállalati szervezeti rendszer összefüggései. *Vezetéstudomány*, 45(9), 46-56. https://unipub.lib.uni-corvinus.hu/1709/1/vt_2014n9p46.pdf
- Szabóné Veres, T. (2014). *A transzferárzás filozófiája és alkalmazásának aspektusai* (Doktori értekezés). Pannon Egyetem Gazdálkodás- és Szervezéstudományok Doktori Iskola. <https://doi.org/10.18136/PE.2015.576>

AZ ÉRDEKLŐDÉS JELENTŐSÉGE A SZÁMVITELTANULÁSBAN AZ ELSŐ ÉVI EREDMÉNYEK TÜKRÉBEN

SIGNIFICANCE OF INTEREST IN LEARNING ACCOUNTING IN LIGHT OF THE FIRST-YEAR GRADES

A felsőoktatás feladata a jövő munkavállalójának tanulás iránti elköteleződését megalapozni. Napjaink egyetemi hallgatóinak (COVID-diák-generáció) a világjárvány alapvetően meghatározta tanulmányait: a pandémia nem kedvezett a tanulás hatékonyságának és a tanulók motivációjának. A számviteloktatás kontextusában több kutatás kiemelte a motiválás oktatói feladatait és az oktatók hatását a hallgatói teljesítményre. Jelen kutatás három hipotézise a hallgatók előképzettségével, az alapszak választásával, érdeklődésének változásával (látens módon az oktatók hatásával), illetve a hallgatók első évben elért eredményeivel kapcsolatos. Az adatgyűjtés kérdőívvel zajlott 2022 és 2023 őszén, a Budapesti Gazdasági Egyetem hallgatóinak körében. Az eredmények alapján a hallgatók előképzettsége bár meghatározta az alapszakválasztást (H1), de nem hozható összefüggésbe már az első éves eredményekkel sem (H2). A megkérdezett hallgatók többségének kezdeti, számvitel iránti érdeklődése pozitív irányba változott, amely változásban az oktatók előadásmódjának kiemelt szerepe van, és amely változás pozitív összefüggésbe hozható a tanulmányi eredményekkel (H3). A szerzők következtetése, hogy a hallgatók szakmai érdeklődésének felkeltése lehetséges és kiemelten fontos oktatói feladat.

Kulcsszavak: érdeklődés, felsőoktatás, motiválás, oktatói hatás, számviteloktatás

The goal of higher education is to establish future employees' commitment to learning. The COVID-19 pandemic shaped the learning attitudes of today's university students, often referred to as the COVID generation, impacting both their motivation and their learning efficiency. Several studies have highlighted the impact accounting teachers have on motivating students and improving their performance. The three hypotheses of the present study are related to students' preexisting knowledge, their choice of university program, the changes of interests, and students' first year academic results. The questionnaire study was conducted in the autumns of 2022 and 2023 among the students at Budapest Business University. The findings show that students' preexisting knowledge determines their choice of university program (H1) but is unrelated to their academic achievement, even in the first year (H2). Students' interest in accountancy increased, which is manifested in their improved results (H3), with teachers playing a major role.

Keywords: interest, higher education, motivation, impact of the instructor, accountancy teaching

Finanszírozás/Funding:

A szerzők a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesültek pályázati vagy intézményi támogatásban. The authors did not receive grant or institutional support in connection with the preparation of the study.

Szerzők/Authors:

Dr. Szijártó Boglárka^a (szijarto.boglarka@uni-bge.hu) főiskolai docens; Dr. Frányó Zsófia Zsuzsanna^a (franyo.zsofia@uni-bge.hu) egyetemi adjunktus; Estók Ágnes^a (Estok.Agnes.89@uni-bge.hu) egyetemi hallgató

^aBudapesti Gazdasági Egyetem (Budapest Business University) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2023. 11. 29-én, javítva: 2024. 09. 05-én és 2024. 09. 29-én, elfogadva: 2024. 09. 29-én.

The article was received: 29. 11. 2023, revised: 05. 09. 2024 and 29. 09. 2024, accepted: 29. 09. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of Vezetéstudomány / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

A tanulás lehetősége korunk, valamint társadalmi, politikai és gazdasági helyzetünk kiváltsága, és célja egy ma még ismeretlen jövőre való felkészülés. Mivel kiszámíthatatlan, hogy milyen tudásra és képességekre lesz

szükség, ezért a felsőoktatás feladata a jövő, egész életen át tanuló munkavállalójának önálló célkitűzési és felelősségvállalási képességét támogatni, valamint a tanulás iránti elköteleződést megalapozni, ezzel segíteni a hallga-

tókat abban, hogy magabiztosan boldoguljanak majd egy komplex, változó és bizonytalan világban (OECD, 2022). Az OECD tanulási irányítói 2030 elemei elsősorban a tudás, a képességek, az attitűdök és értékek, illetve a transzformatív kompetenciák (OECD, 2019), amelyek mellett az önálló célkitűzés és felelősségvállalás képessége az egész életen át tartó tanulás kulcsa. A munkaerőpiaci elvárások gyors változása miatt nehéz bármely ismeretanyagot valóban hosszú távon érvényesnek és elegendőnek tekinteni (Lantos et al., 2022). A tanulás alapja tehát a tanulói motiváció, elköteleződés és akarat, ez után kezdődhet a tartalmi tanulás. A tanulandó tartalom meghatározása azonban nem mindig egyértelmű, nem könnyű felkészíteni a hallgatókat a jelenben ismeretlen munkahelyi kihívásokra, ma még nem létező technológiák használatára és a jövő megjósolhatatlan társadalmi helyzeteire (OECD, 2022).

A globalizáció és a felsőoktatás marketizációja teljesítményorientáltságot és magas minőségi elvárásokat támaszt a felsőoktatási intézmények felé, feladataik magas szinten történő ellátása mellett célkitűzéseiket az adott kor és piac elvárásainak megfelelően kell folyamatosan újragondolniuk és kialakítaniuk (Török & Nagy, 2014). A minőségi felsőoktatás olyan oktatási folyamatot takar, ahol a szereplők – oktatók és tanulók – kölcsönös érdekeltségéből és motivációjából fakadóan a felsőoktatás úgy képes folyamatosan megújulni, hogy az oktatási színvonal nem csökken (Sisa et al., 2020). A minőség megtartását nehezíti, hogy jelentős bemeneti képességszórás jelentkezik a felsőoktatásba érkező hallgatók körében, és nagymértékben nő a munka melletti tanulás, így már nemcsak a kiemelkedő képességű és hozzáállású hallgatók oktatása a feladat, hanem nagy létszámú, eltérő igényű hallgatói csoportok hatékony oktatása (Mikáczó, 2020).

Napjainkban a munkaerőpiacon a konkrét szakmai ismeretek már alapfeltételeknek számítanak, viszont egyre hangsúlyosabb szerepet kapnak az ún. „soft skillsek”, mint az önismeret, a motiváció, az együttműködés, a rugalmasság és a szociális és nyelvi készségek is (Miska et al., 2013). A Világgazdasági fórum meghatározta azt a tizenhat készséget, amelyeket alapvetőnek vél a munkavállalók jelenlegi és jövőbeli boldogulásához. Ezek az elvárt készségek egyrészt jártasságok (olvasás, számolás, tudományos, digitális, pénzügyi és kulturális jártasság), másrészt kompetenciák (kritikai gondolkodás, kreativitás, kommunikáció és együttműködés), harmadrészt jellemvonások (kíváncsiság, kezdeményezőképeség, kitartás, alkalmazkodóképesség, kulturális és társadalmi tudatosság) (WEF, 2016), amelyek fejlesztése a felsőoktatás kiemelt feladata.

A perspektívát a gazdasági felsőoktatásra szűkítve Bazkiai és munkatársai (2020) megállapították, hogy a felsőoktatásnak jelentős szerepe van a vállalkozói szemléletmód kialakításában. Számviteli hallgatók véleményéről készült kutatása alapján Reyad és szerzőtársai (2019) szerint a vállalkozásalapításához szükséges készségek a kockázatvállalás, a kritikus gondolkodás, a problémamegoldás és az innováció (Szendrei-Pál, 2023). Balázsiné Farkas (2017) a diplomás pályakezdő pénzügyi, számviteli és controllingszakemberek számára szükséges

kompetenciákat a nemzetközi kutatásokban használtak mellett (pl. írásbeli és szóbeli kommunikációs készség, adózási ismeretek, üzleti környezet ismerete, számviteli szoftverek használata stb.) hazai kontextusban a következőkkel bővítette: elemző gondolkodás, számviteli ismeretek, etikus magatartás, szakmai szkepticizmus, együttműködés, emberekkel kapcsolatos készségek és a folyamatos tanulás képessége (Balázsiné Farkas, 2017). A kutatások alapján egyáltalán nem meggyőző azonban a hallgatók magabiztossága, hogy egy elvégzett kurzus végén (Mikáczó, 2021a), vagy akár tanulmányaik befejezésével (Balázsiné Farkas, 2017) mennyire érzik magukat felkészültnek a különböző kompetenciaterületeken.

Az oktatás tartalmának és a tanulási céloknak (tudás, képességek és attitűd) meghatározása mellett figyelmet érdemel a folyamatban résztvevők szerepe, mivel a hallgatók sosem csak tanulnak, hanem mindig valamit, valamilyen konkrét okból és valakitől tanulnak (Biesta, 2010). Nem elhanyagolható személyiségük, személyes háttérük, előzetes tanulási tapasztalatuk és az oktatók rájuk gyakorolt hatása, amely tényezők együttesen hatnak motivációjukra, tanulási megközelítésükre és ezeken keresztül eredményeikre (Biggs, 1979; Kember, 2009; Trigwell & Prosser, 2020).

A felsőoktatási intézményekbe belépő hallgatók – Generációs kérdések és COVID-hatások

Az egyetemek padjaiban napjainkban többségében a Z generáció tagjai foglalnak helyet, akikre hivatkozhatunk Net-generációként vagy Digitális-generációként is (McCrandle & Wolfinger, 2010), de a 2020-ban kezdődött világválság hatására figyelembe véve oktatási tekintetben talán a COVID-generáció vagy a COVID-diák-generáció lehetne a legmegfelelőbb megnevezés (Elliott, 2021). Bár ez nem fedi le a hagyományosan értelmezett Z generációt, hiszen az Alfa generáció (2010 után születettek) tagjai közül is sokan iskoláskorúak voltak a járvány idején, mégis ez az elnevezés mutat rá ennek a két generációnak a korábbi generációktól való jelentős különbségeire a tanulás terén. A Z generáció beleszületett a modern kor informatikai vívmányaiba, és az őket körülvevő környezet és a környezettel való interakció formája, gyakorisága és sebessége miatt alapvetően másképp gondolkodik és másképp dolgozza fel a környezetéből érkező információkat, mint elődei (Prensky, 2001). E generáció tagjai a technológiai lehetőségek segítségével egyértelműen átlépték a globális határokat. Ha biztosított számukra az internetelés, akkor a világ bármely részén nagyjából ugyanazokat az ismert személyeket és trendeket követik, mint társaik (McCrandle & Wolfinger, 2010).

Globálisan kényszerültek megélni az elmúlt évek világtörténelmi eseményeit is: a COVID-19 járvány kitörését és következményeit. A rájuk nehezedő konkrét nehézségeket és az ezekre adott reakcióikat kulturális, szociális és személyes helyzetük jelentősen befolyásolta, mégis elmondható, hogy inkább korosztályukhoz, mint szűkebb környezetükhöz (pl. szüleikhez) hasonló

kihívásokkal találták szembe magukat. Bár a személyi szabadság nagyon fontos számukra, de a járvány miatti lezárásokat alapvetően jól fogadták, mivel a változástól nem félnek, hiszen hozzászoktak, a folyamatos változás világába születtek bele (Pál & Törőcsik, 2013). A pandémia hónapjai azonban hoztak kihívásokat is. Az online oktatás sokaknak problémát jelentett technológiailag (technikai felszereltség/internet-hozzáférés, amely nehézségek a szociálisan nehezebb helyzetben lévő diákok számára hatványozottak voltak), és szinte mindenkinek nehézséget okozott tanulásmódszertanilag. Az online térben az oktatók elvesztették pedagógiai eszköztáruk jelentős részét, a virtuális térben próbálták megragadni és megtartani a tanulók figyelmét, bevonni és aktivizálni őket, miközben jóval kisebb ellenőrzést gyakorolhattak felettük. A Z generáció tagjai gyorsan képesek rengeteg információt feldolgozni, a multitasking elengedhetetlen része életüknek, szeretnek több mindennel egyszerre foglalkozni, éppen ezért már a hagyományos oktatás keretei között is nehezen képesek türelemmel és figyelemmel végighallgatni frontális, kilencvenperces előadásokat. Nagyban vágnak a megerősítésekre és a jutalmazásokra, amely virtuális térben szintén nehézkessé vált (Prensky, 2001). Az új online környezet tehát jóval kevésbé volt megtartó, mint a személyes iskolai környezet, ezért csak a tudatos, fókuszált tanulók boldogultak benne könnyedén, valamint azok, akiknek a családja személyes segítséget tudott nyújtani a tanulásban. Ezt látva az intézmények is mérlegelni kezdték elvárásaikat, annak érdekében, hogy valamilyen egyensúlyt találjanak az eddig ismeretlen helyzetben, sőt változtak a nemzeti oktatáspolitikai szabályok is, például az érettségi vizsgák megvalósítására vonatkozóan. Mindez nem kedvezett a tanulás hatékonyságának, de ez a veszteség csak a probléma egyik arca volt.

A pandémia másik jelentős következménye a közösség, az iskolai környezet és az ott kialakuló szociális háló hiánya. Egy olyan generációnak, amely az életének nagy részét virtuális térben éli, talán aktuálisan nem tűnt elviselhetetlennek az új helyzet, hosszú távon mégis gondot okozhatott a személyes találkozások és kapcsolódás, az iskolai szocializációs lehetőségek és a napi rutin teljes hiánya. E körülmények hatására valószínűleg sok diák tanulási motivációja jelentősen gyengült, és a tanulás iránt jóval gyengébb elköteleződés alakul ki náluk. A nehézségeket tovább fokozta a vírussal kapcsolatos aggodalom, a bezártság alapvető feszültsége (Elliott, 2021).

Mindezek figyelembevételével a COVID-diákgeneráció tanulásának támogatása a jelenben és a jövőben is elengedhetetlen mind oktatási, mind pedig kutatási oldalról, mivel ennek a támogatásnak a sikere nagyban befolyásolja jövőjüket (Elliott, 2021). Az oktatókra így egyre sokrétűbb feladat hárul, a kognitív képességek fejlesztése előtt, a motiválás érdekében meg kell teremteniük a tanulókkal való kapcsolódás, a tanulók mentorálásának lehetőségét (Sisa et al., 2020) oly módon, hogy az gyorsabb tempójú legyen, és szabadabb teret engedjen az egyéni igényeknek, miközben az oktatók rendezettségre és strukturált gondolkodásra tanítanak (Prensky, 2001).

Hallgatói motivációk

A tanulás szeretetének és a megismerésre való belső igénynek az egyéni mértékére számtalan befolyásoló tényező hat (Gottfried et al., 2007; Józsa, 2002). A motivációkat tekintve a külső tényezők szerepe feltételezhetően a tanulmányi előrehaladással fokozatosan csökken, a felsőfokú tanulmányok folytatása többnyire szabadon választott, amelyet elsősorban a hallgatók érdeklődése és személyes céljai határoznak meg. Az egyetem padjaiban ülő hallgatótól elvárják azt, hogy nagyfokú érdeklődést és nagy önállóságot tanúsítson. Ez azonban a mindennapok szintjén gyakran meghiúsul, vagy csak részben teljesül, mivel a felsőoktatási expanzió eredményeképpen jelentősen bővült a felsőfokú tanulmányokat folytatók száma, így a felsőoktatás tömegessé vált (Szemerszki, 2015), nem egyértelmű többé a hallgatók belső motivációja és tudatos választása, amelynek következtében a hallgatók és az oktatók is számos kihívással állnak szemben (Vezér, 2020).

A hallgatók motivációját hazai gazdasági kontextusban három kutatás vizsgálta a közelmúltban: Juhász (2017) a Debreceni Egyetemen, míg Kardos és munkatársai (2015), valamint Sisa és munkatársai (2020) a Budapesti Gazdasági Egyetemen vizsgálódtak. Juhász kutatása a Münnich-kérdőív alapján zajlott, kitöltői a Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi karának elsőséves nappali (alapszak és felsőoktatási szakképzés), valamint levelező szakos hallgatói voltak, akik közül a továbbiakban az alapszakos nappali képzésben résztvevőkre koncentrálnunk. Számukra a legfontosabbnak bizonyult tényezők az oklevél körül forogtak: annak szerepét emelték ki céljaik megvalósításában, az egyszerűbb munkavállalást és a diplomás lét által elért anyagi függetlenséget. Emellett fontos számukra a képességfejlesztés és tudásbővítés, a biztos egzisztencia megteremtése és karrierjük megkoronázásául a vezetői szerep betöltése. Alátámasztják ezt Sisa és munkatársainak (2020) eredményei is. Vizsgálatuk szerint a fő motivációs tényező a biztos anyagi egzisztencia lehetősége. A két kutatás alapján közepesen befolyásoló volt a könyvelői pálya konkrét célként való kitűzése, a családi minta vagy a családi büszkeség elnyerése, a pozitív élmények szerzése és az új baráti kapcsolatok kötése. Juhász egy korábbi, az Y generáció körében végzett azonos témájú kutatás alapján megállapította, hogy a motivációs tényezők alapjaikban nem változtak, tehát a generációs változások nem voltak jelentős hatással a tanulási motivációk alakulására (Juhász, 2017). Azaz a Maslow-szükséglethierarchia továbbra is érvényesül, az anyagi jóléthez tartozó tényezők fontosak, míg az „én” önmegvalósításához (elismerés, sikeresség) kapcsolódó motivátorok a rangsor végén állnak (Maslow, 1943). Kardos és munkatársai kutatásának (2015) eredményei szerint a Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Karán való továbbtanulás a hallgatók tudatos választása volt. Motivációs tényezőik az „ugródeszkaként” használható diploma, a karrierlehetőségek és emellett a szakmai ismeretek, a tudás- és ismeretbővítés voltak. A válaszadók 95%-a az oktatás szakmai tartalmát helyezte előtérbe.

A motiválás kérdése napjainkban jelentős változáson megy keresztül. Fúzi 2019-es kutatása szerint a megkérdezett oktatók fele szembesült a motiválás nehézségeivel, mégis közel 70%-uk úgy vélte, hogy a siker egyedül a hallgatókon múlik, elvárta tőlük az érdeklődést és a lelkesedést, azaz a hagyományos felsőoktatási keretekben gondolkodva nem érezte sajátjának a hallgatók motiválásának feladatát (Fúzi, 2019). A vizsgálat kitért arra, hogy mit tartanak hatékony motivációnak a részt vevő oktatók, amely kérdésben a digitális eszközök használata, az interaktivitás és a gyakorlatiasság lettek a kiemelkedő tényezők (Fúzi, 2019). Bár más motivációs formákat javasol, mégis egyetért a motiváció szükségességével több gazdasági területen oktató és kutató szakember is. Többek között Tarpataki és Mikáczó (2022) a játékosítást, az élményalapú oktatást, Bán és munkatársai (2023) a Tudományos Diákköri Konferencián való részvételt hangsúlyozzák ki, míg Siklósi és Sisa (2017) a számviteli szakma vonzóbbá tétele érdekében a szakma nagyjainak meghívását, oktatásba való bevonását javasolja, és a témával foglalkozó szakemberek többsége a frontális órai munka alternatív elemekkel való bővítését látja szükségesnek (Mikáczó, 2020; Siklósi & Sisa, 2017; Sisa et al., 2020).

Ahogy a motiválásra választott módszertan a tanár döntése, személyiségének, nézeteinek és cselekedeteinek egyéb elemei is alapvető befolyással bírnak a hallgatók tanulására.

Az oktató szerepe

Az OECD (2019) hangsúlyozza a tanárok kiemelt szerepét az oktatás explicit és implicit értékeinek képviselésében. Bár a tudásátadás fő eszköze mára a technológia, de a kapcsolatteremtés továbbra is emberi tényező, így a tanárok a kurrikulum hatékony megvalósításának kulcsai (OECD, 2019), az oktató az, aki képviseli szakterülete értékeit és a tudás, a tanulás értékét (Geertsema, 2021).

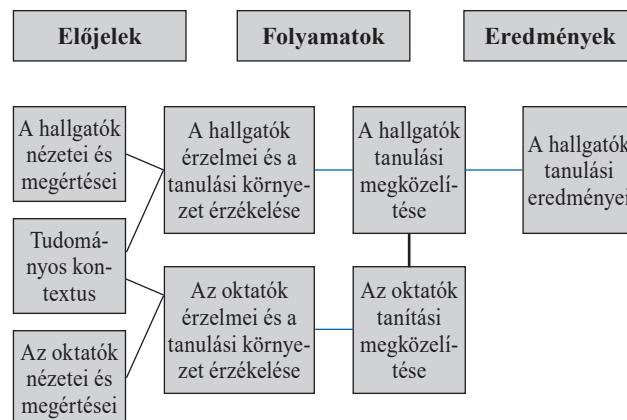
A John Hattie nevével fémjelzett mega-metakutatás, a Visible Learning – (Át)látható Tanulás – felsőoktatásra vonatkozó eredményeit összefoglaló tanulmányában Hattie (2015) megállapítása, hogy a tanár legfontosabb feladata, hogy ismerje saját hatását és tisztában legyen azzal, hogy ő a változás „ügyőke”.

Az oktatók tapasztalata, értékrendje, nézete, megértése és tanításfelfogása szoros összefüggésben áll tanítási megközelítésükkel, ezen keresztül pedig hallgatóik tanulási megközelítésével (felszínes vagy mély tanulás) és eredményeivel (Biggs, 1979; Kember, 2009; Trigwell & Prosser, 2020). A tanítás/tanulás modellje (Trigwell & Prosser, 2020) három területre tagolódik: előjelekre, folyamatokra és eredményekre. Az előjelek részeként az oktatók nézetei és megértései jelentős befolyással bírnak a folyamatokra, azaz a hallgatók érzelmeire és a tanulási környezet értékelésére. Emellett az oktatók érzelmei és érzékelései összefüggenek tanítási megközelítésükkel (azzal, hogy munkájuk során inkább önmagukra és az információátadásra vagy a hallgatókra és fogalmi váltásaikra fókuszálnak), amely szintén jelentősen hat a hallgatók

tanulási megközelítésére, és ezáltal végül a tanulók tanulási eredményeire (1.ábra) (Trigwell & Prosser, 2020).

1.ábra

Egymástól függő 3P (előjel, folyamat és eredmény) tanítás-tanulás modell.



Forrás: Trigwell & Prosser (2020, p.6) alapján saját fordítás és szerkesztés

Az oktatók szerepével kapcsolatban már hazai gazdasági felsőoktatási kontextusban is zajlottak kutatások, amelyek megállapítása, hogy a sokszínű hallgatóság igényeihez igazodva a hagyományos oktatási módszerek mellett szükségesek új, alternatív megoldások (Mikáczó, 2021a). Ezek lehetnek csoportfeladatok, esettanulmányok, projekt munkák, munkaszituációt utánzó komplex elemzési feladatok, illetve gyakorlatban használt adminisztratív eszközöket és döntési pontokat hangsúlyozó feladatok (Mikáczó, 2020; Siklósi & Sisa, 2017; Sisa et al., 2020). Az erőforráshiány azonban oktatásszervezési módszerek tekintetében kényes megoldásokat szül, többnyire nagy létszámú csoportokkal, frontális munkával zajlik az oktatás, a tanulók aktív bevonása nélkül, annak ellenére, hogy a kutatások szerint az előadás a legkevésbé hatékony oktatási módszer (Mikáczó, 2020). Jármái és munkatársai (2019) úgy ítélik meg, hogy az oktató boldogulása elsősorban hozzáállásán, nyitottságán, elkötelezettségén, fantáziáján és kreativitásán múlik, az általa alkalmazott módszertani munka a saját személyiségének lenyomata (Jármái et al., 2019). Egybecseng ezzel Mikáczó (2020) megállapítása, mely szerint az oktatás napi gyakorlatban megjelenő eszközzeit elsősorban az oktató kollégák alakítják. Az optimális módszer függ a hallgatók körétől, a képzési formától, a szakmai tartalomtól és a tárgyi feltételektől, de nagyban befolyásolja azt az oktató személye is (pl. hazai – külföldi, elméleti – gyakorlati szakember stb.) (Mikáczó, 2020).

A számvitel tanulás/tanítás kérdései

A számviteli tantárgyak erősen szakmai tartalomfókuszúak, amely tartalom egy nagy, összefüggő egységbe rendeződik. A számvitel csak akkor lehet a közgazdászok, menedzserek báziskompetenciájának része, ha kapcsolódni tud ismereteik hálózatához (Kiss & Lukács, 2017), így a számvitel tanulást érintően a hallgatói siker háttérében számos összetevő áll: kognitív képességek, személyes

tulajdonságok (problémaérzékenység, ötletgazdagság), motiváció és megfelelő külső feltételek (Gyarmaty, 2001). A téma mély megértéséhez és tudáshálóba való csatlakoztatásához Kiss és Lukács (2017) fókuszáthelyezésekkel új tantárgyi struktúrát javasol (Kiss & Lukács, 2017). A jól felépített kurrikulum mellett a számviteli tárgyak tanulásához a hallgatóknak elkötelezettnek is kell lenniük a tanulás iránt, és képesnek kell lenniük tartós koncentrációra. Kardos és munkatársainak kutatása (2015) igazolta, hogy a hallgatók által elért Számvitel alapjai gyakorlati jegyet befolyásolja a hallgatók motiváltsága és felkészültsége a felsőoktatásra (Kardos et al., 2015).

Felmerülő probléma az, hogy a hallgatók egyre rövidebb ideig tudnak figyelni (Sisa et al., 2020), és alábecsülik azt az erőfeszítést, amit ennek a komplex tárgynak az elsajátítása megkívánna tőlük (Byrne & Flood, 2005), így, bár a tanulással eltöltött idő nem garantálja a sikert, a hallgatók tanulmányaik iránti elkötelezettségének hiánya mégis súlyos következményekkel járhat (Taylor & Mander, 2007). Az oktatók megítélését is vizsgáló doktori értekezésében Mikáczó (2021b) bizonyította, hogy a hallgatók oktatókról szóló véleménye és számvitel tanuláshoz való bevonódásuk szintje között szoros a kapcsolat, és kimutatható, hogy az oktatót pozitívabban minősítő hallgatók több időt töltenek félévnyi munkával (Mikáczó, 2021b).

Mindezek alapján a számvitel tanulással kapcsolatban a motivációnak és az oktatók motiváló szerepének kiemelt jelentősége van. Egy, a Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Kar Számvitel Tanszékének oktatóival készült interjúsorozat (Frányó et al., 2023) szerint az oktatók jelentős problémának érzékelik a hallgatók belső motivációjának hiányát, és alapvető küldetésüknek tartják a tantárgy hasznosságára való rávilágítást, a hallgatói lelkesedés felébresztését a számvitel és általában a tanulás iránt. Szeretnék megszerettetni hallgatóikkal a tantárgyukat, és tisztában vannak saját kiemelt szerepükkel ebben a kérdésben (Frányó et al., 2023).

Ezzel egyetértésben nyilatkoznak Luong és munkatársai (2022), akik a COVID-19 járvány során vizsgálták a számvitelt tanuló hallgatók oktatóikhoz, számvitelkurzusokhoz való kapcsolódását, odatartozás-érzéseit (Luong et al., 2022). Lux és munkatársai kijelentik (2022), hogy a stressz, a szociális interakciók, az oktató tanítási megközelítése és a technológiai elérhetőség összefüggött a számvitelt tanuló elköteleződésével a járvány idején, ezért az oktatóiktól kapott érzelmi és mentális támogatás, a velük való gyakori és könnyű érintkezés kiemelt szerephez jutott (Lux et al., 2022).

Még a világjárvány előtt született, de az oktatók szerepét megerősíti Bailey, Gupta és Schrader tanulmánya (2000), amely a számvitelt tanuló hallgatók oktatóikról alkotott véleményét vizsgálta. A kutatás három hipotézist igazolt. A vizsgálatból először az derült ki, hogy az alacsonyabb szintű kurzusok hallgatói, tehát a „kezdők” számára nagyobb jelentősége van az oktató lelkesedésének, viselkedésének és a vele való interakcióknak, mint haladó tanuló társaik számára. Ezután a számviteli tantárgyak tartalmi különbségei szerint tettek különbségeket, amelynek során kiderült, hogy az oktatók megítélésével

összefüggésben a pénzügyi számvitel tekintetében alapvetően a kurzussal kapcsolatos elvárásokra koncentrálnak a hallgatók, míg a vezetői számvitel esetében nagyobb jelentőséggel bír a hallgatók érdeklődése. Végül kiderült, hogy azonos szintű és tartalmú tárgyak esetén is más megítélés alá estek az egyes oktatók, ami egyértelmű bizonyítéka annak, hogy az oktató személyisége számít a hallgatók számára (Bailey et al., 2000).

Bár a fenti tanulmányok nem mind magyar kontextusra vonatkoztak, mégis kiindulópontnak tekinthetők kutatásunkhoz a számviteli felsőoktatás erősen tartalomközpontú, kevésbé kontextusfüggő jellegéből adódóan.

Kutatásmódszertan

A szakirodalmi áttekintés és oktatói szakmai tapasztalataink alapján arra voltunk kíváncsiak, hogy hogyan alakul az egyetemi képzésbe belépő hallgatók számvitel iránti érdeklődése és számviteli tárgyakkal elért eredménye, hogyan függ össze ez a két tényező, valamint mik a változás hátterében álló egyéb okok. A kutatáshoz három kérdést fogalmaztunk meg feltáró jelleggel:

1. *Hogyan változott a hallgatói érdeklődés az egyetemi tanulmányok első két féléve során?*
2. *Hogyan alakultak a hallgatók eredményei a számviteli tantárgyakat tekintve?*
3. *A hallgatók megítélése szerint van-e befolyásoló ereje az oktató személyének és mik annak tényezői?*

Emellett három hipotézist állítottunk fel a hallgatók előképzettségével, alapszak választásával, érdeklődésének első év során történt változásával (így látens módon az oktatók hatásának érzékelésével), illetve a hallgatók első évben elért eredményeivel kapcsolatban. Hipotéziseink a következők.

- H1: *Az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek birtoklása összefügg a hallgatók alapszakkiválasztásával.*
- H2: *Az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek és az első évben elért eredmények között nincs szignifikáns kapcsolat.*
- H3: *Azok a hallgatók, akiknek az érdeklődése a számvitel iránt pozitív irányba változott az egyetem megkezdése óta, jobb eredményt értek el az első éves számonkérések során.*

Kvantitatív paradigmájú kutatásunk adatgyűjtése online anonim kérdőívvel zajlott 2022 és 2023 őszén a Budapesti Gazdasági Egyetem hallgatóinak körében, a kérdőív kérdései a két időszakban megegyeztek. Az online kérdőív kitöltésére a hallgatóknak 18 nap állt rendelkezésükre mindkét évben (2022 és 2023 szeptember közepétől október elejéig). A kérdőív a Google Forms felületén készült, főként zárt végű (feleletválasztós és Likert-skálás) kérdéseket tartalmazott, ezzel is elősegítve a válaszadási hajlandóságot. A kérdőív fókuszáltan a Budapesti Gazdasági Egyetem Pénzügyi és Számviteli Kar másodéves gazdálkodási és menedzsment, valamint pénzügy és számvitel szakos hallgatóit szólította meg, és a Számvitel Tanszék oktatóinak

segítségével tananyagmegosztó (Coospace) színtereken jutott el a hallgatókhoz. Célcsoportnak azért a másodéves (3. féléves) hallgatókat választottuk, mert a másodév elején adott válaszaikkal valóban az első évi szokásaikról, teljesítményükről és preferenciáikról nyilatkoztak, a kutatási kérdéseknek és hipotézisvizsgálatoknak megfelelően. A felsőbb évesek válaszaik már azért nem lettek volna relevánsak, mert a gazdálkodási és menedzsmentalszakokon a 3. félév végén befejeződik a számviteltárgyak oktatása. A háttér adatok (alapszak és előképzettség) után a kérdőívben érintett témakörök a továbbtanulási motivációk (megadott motivációs lista Likert-skálával), a számvitel iránti érdeklődés (feleletválasztós kérdések a kezdeti érdeklődésről és annak változásáról az első év során), az oktatók hatása (Likert-skálás kérdés a hatásról általában, majd a tényezők rangsorolása) és az első éves számviteleredmények (első két félév számviteli tárgyainak átlaga önbevallással) voltak. Az adatok elemzésére, kutatási kérdéseink megválaszolására leíró statisztikai módszereket használtunk: középértékeket (Likert-skála esetén módozszt, eredmények esetén átlagot) és rangsorolást, valamint elméleti hipotéziseink empirikus igazolására az alábbi statisztikai próbákat alkalmaztuk: Pearson-féle Khi-négyzet (χ^2) próbát (H1: két alacsonyrendű változó kapcsolatának vizsgálata) és kétmintás T-próbát (H2, H3: egy alacsonyrendű alternatív változó és egy magasrendű változó kapcsolatának vizsgálata).

A kérdőívet 2022 őszén 255 pénzügy és számvitel, illetve gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgató töltötte ki 807 fős (405 fő pénzügy és számvitel, 402 fő gazdálkodási és menedzsmentszakos) összlétszámából. 2023 őszén 252 kitöltés érkezett 871 fő (441 fő pénzügy és számvitel, 430 fő gazdálkodási és menedzsmentszakos) vonatkozásában. A minta nem reprezentatív, de a kitöltési hajlandóság, a válaszok mennyisége alapján nagy mintának tekinthető, feltételezhető a normál eloszlás, és a kitöltők átlagos eredményei tükrözik a sokasági érdemjegyátlagot, így az összefüggés-vizsgálatok megbízhatóan lefolytathatóak voltak. 2022-ben a válaszadási hajlandóság összességében 32%, gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgatóké 43%, míg a pénzügy és számvitelalszakos hallgatóké 21% volt. 2023-ban a kitöltés aránya 29% volt, a gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgatók 32%-a, míg pénzügy és számvitelalszakos hallgatók 26%-a töltötte ki a kérdőívet. Előzetesen azt feltételeztük, hogy a kérdőív témájából adódóan kitöltői között magasabb lesz a mélyebb számviteli tanulmányokat folytató, pénzügy és számvitelalszakosok aránya, azonban mindkét év kitöltésénél érdekes megfigyelés, hogy a gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgatók kitöltési hajlandósága magasabb, mint a pénzügy és számvitelalszakos hallgatóké, bár a második kitöltés esetén mérséklődött az eltérés a két alapszak között.

Háttérváltozók

A kérdőív háttérváltozója az alapszak mellett a számviteli előképzettség volt. Az 1. táblázatból látható, hogy a válaszadók közel 80%-a nem rendelkezik előtanulmányi

vagy más képzettségi tapasztalattal, amely arány közel azonos volt mindkét vizsgált évben.

1. táblázat

A hallgatók előképzettségeinek megoszlása a vizsgált időszak alatt

Előképzettség	Gyakoriság 2022 (fő)	Megoszlás 2022 (%)	Gyakoriság 2023 (fő)	Megoszlás 2023 (%)
Nem rendelkezem semmiféle előtanulmánnyal/ előképzettséggel.	202	79%	193	77%
Igen, (részben) ilyen jellegű szakközépiskolát végeztem.	36	14%	40	16%
Igen, elvégeztem számvitelhez kapcsolódó szakmai képzést.	17	7%	19	7%
Összesen	255	100%	252	100%

Forrás: saját kutatás

Eredmények 1. – A hallgatók motivációi

A kérdőív első nagy témaköre a hallgatók érdeklődése és annak változása volt. Elsőként a különböző alapszakokra történő belépési motivációjukkal kapcsolatos kérdéskör vizsgálata zajlott le. Az egyes motivációs tényezőket (tudás- és ismeretbővítés, önismeret és világlátás, kapcsolatépítés, oklevél nyújtotta előnyök, barátok továbbtanulása, szülők/rokonok/tanárok hatása, időnyerés a munkavállalás előtt) kellett a kitöltőknek négy fokozatú Likert-skálán elhelyezni, valamint jelölni, hogy mennyire tudatosan választottak konkrét szakirányt, esetleg inkább általános, alapokat adó képzést kerestek. A hallgatók válaszaik alapján megállapíthatjuk, hogy az egyetem és a felsőoktatási tanulmányok megkezdése tudatos döntés eredménye. Mindkét évben domináns volt a mélyebb és átfogóbb szakmai ismeretek megszerzésének szándéka és természetesen a diploma lehetősége is kiemelkedő ösztönző tényező az egyetem és szakválasztás kapcsán, hiszen ez a karriercélok elérésének egyik alapfeltétele.

Különbség tehető azonban a konkrét szakok választásának tudatossága között. A pénzügy és számvitelalszakos hallgatók többsége esetén a konkrét alapszakválasztás egyértelmű döntés eredménye volt, a hallgatók kifejezetten erre a szakra készültek, csupán a válaszadók harmada jelezte, hogy bizonytalankodott (2022-ben 32%, 2023-ban 34%). A gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgatók esetén a válaszadók több mint felénél (2022-ben 58%, 2023-ban 53%) jelent meg a döntés háttérben, hogy nem tudta pontosan meghatározni a konkrét érdeklődési területét. Mivel ők éppen ezért választották a gazdálkodási és menedzsmentalszakot, mint általánosabb üzleti alapszakot a pénzügy és számvitelalszak helyett, amely konkrétabb, szűkebb, de mélyebb, „szárazabb” szakmai tananyagtartalommal bír, ezért ők is bizonyos értelemben tudatos döntést hoztak. Az eredményekből kiderült

továbbá, hogy a barátok, szülők/rokonok/tanárok vagy egyéb külső tényezők kevésbé bírnak befolyásoló erővel, mint az adott hallgató belső indíttatása, érdeklődése és motivációja.

Számvitel területére szűkítve a motivációs kérdéseket, a hallgatók a kezdeti, az egyetem megkezdésekor tapasztalt számvitel iránti érdeklődésüket ötfokozatú Likert-skálán jelölhették a kérdőívben. Az eredmények nem térnek el jelentősen a két év között: a gazdálkodási és menedzsmentszakos hallgatók kb. 19%-a jelezte kezdeti érdeklődését a számvitel iránt (inkább, vagy teljes mértékben érdeklődött), a pénzügy és számvitelszakos hallgatók esetében ez az arány kb. 48%, azaz esetükben jobban dominál a kezdeti érdeklődés, ami előzetes sejtésünket igazolta. Az eredményeket a 2. táblázat ismerteti. Az eddigi eredmények alapján a gazdálkodási és menedzsmentszakos hallgatók esetén az alapszakválasztás is sugallja, válaszaik pedig egyértelműen megerősítik, hogy kevésbé tapasztalható érdeklődés a számviteli terület iránt.

2. táblázat

Az egyetem megkezdésekor a hallgatók számvitel iránti érdeklődésének megoszlása

	Gazdálkodási és menedzsmentszak		Pénzügy és számvitelszak	
	2022	2023	2022	2023
Egyáltalán nem érdeklődtem	31%	33%	18%	18%
Inkább nem érdeklődtem	23%	25%	5%	11%
Nem tudtam eldönteni, hogy érdekel-e vagy sem	25%	25%	30%	23%
Inkább érdeklődtem	17%	13%	29%	31%
Teljes mértékben érdeklődtem.	4%	3%	18%	18%
Összesen	100%	100%	100%	100%

Forrás: saját kutatás

A kezdeti számvitel iránti motiváltság vagy éppen motivátlanság ténye vetette fel a következő kérdéskört. Szerettünk volna többet megtudni arról, hogy a hallgatók első éves számvitel tartalmú tárgyaik teljesítése során gyűjtött élményei, eredményei és tapasztalatai milyen hatással voltak az érdeklődésükre. A kérdőívben a kezdeti érdeklődésre vonatkozó kérdés után arra kértük a hallgatókat, hogy válasszanak a három állítás közül, miszerint a számvitel az egyetem megkezdése óta jobban érdekli őket, kevésbé érdekli őket vagy érdeklődésük ez irányban nem változott.

A kutatás lényeges eredménye, hogy a válaszadók kétharmada esetén a számvitel iránti érdeklődés pozitív irányba változott (mindkét évre vonatkozóan). A pénzügy és számvitelalapszakos hallgatók esetén is emelkedett az érdeklődés a számvitel iránt az egyetem megkezdése óta (2022-ben 55%, 2023-ban 61%), a gazdálkodási és menedzsmentalapszakos hallgatók esetén figyelhető meg

nagyobb arányú javulás, a hallgatók kétharmada nyilatkozott arról, hogy érdeklődése nőtt (2022-ben 65%, 2023-ban 67%). Kiemelten érdekes eredmény ez annak fényében, hogy a gazdálkodási és menedzsmentalapszakos hallgatók számvitellel kapcsolatos kezdeti érdeklődése jóval alacsonyabb, mint pénzügy és számvitelszakos társaiké, egy év leforgása alatt mégis felébredt e szakterület iránti érdeklődésük.

Az érdeklődés változását nemcsak szakonként, hanem a kezdeti számvitel iránti érdeklődést alapján három csoportot létrehozva is vizsgáltuk. Alacsony érdeklődésűek, akik kezdetben nem igazán vagy egyáltalán nem érdeklődtek a számvitel területe iránt, közepes érdeklődésűek, akik kezdetben nem tudták eldönteni, hogy érdekl-e őket a számvitel, és magas érdeklődésűek, akik kezdetben inkább érdeklődtek vagy teljes mértékben érdeklődtek a szakterület iránt.

3. táblázat

A számvitel iránti érdeklődés változásának megoszlása a vizsgált időszakban

	Jobban érdekel		Nem változott az érdeklődésem		Kevésbé érdekel	
	2022	2023	2022	2023	2022	2023
Kezdeti érdeklődés						
Alacsony	71%	70%	23%	21%	6%	9%
Közepes	72%	68%	20%	24%	8%	9%
Magas	47%	45%	38%	43%	16%	12%

Forrás: saját kutatás

Az alacsony és közepes érdeklődésű hallgatók számvitel iránti motiváltsága alakult a legnagyobb mértékben pozitív irányba (3. táblázat), amely részben természetes jelenség, és arra utal, hogy sok hallgató nem ismerte ezt a tudományterületet vagy korábbi tapasztalatok alapján nem kedvelte. Legkevésbé az eredetileg is érdeklődő hallgatók véleménye változott pozitív irányba, de még esetükben is a válaszadók közel fele lett érdeklődőbb, és 40%-a maradt továbbra is lelkes, ahogyan kezdetben is az volt. Mindhárom csoportban vannak, akik vesztek érdeklődésükből, amelynek okait a kutatás nem vizsgálta. Elképzelhető okok lehetnek a tananyagtartalom nehézsége, a számvitelszakma kihívásai, lehetséges, hogy az oktató módszertana nem illeszkedett a hallgató tanulási stílusához, és a háttérben, a hallgatók magánéletében is adódhattak nehézségek, amelyek akadályozták a tanulást. Ennek ellenére az eredmények azt mutatják, hogy mindhárom csoport érdeklődőbbé vált a számvitel iránt az egyetem első évében a tárgy nehézségei ellenére. Ez arra enged következtetni, hogy a hallgatókra pozitív hatást gyakorol az oktató személyes jelenléte, hallgatókhoz való adaptív hozzáállása, az interakció és az alkalmazkodó tanulástámogatás. Bár nem zárhatók ki más motivációs tényezők sem, mégis úgy tűnik, hogy a pandémia óta visszatért jelenléti oktatás és számonkérés során sikerült az oktatóknak ösztönözni a hallgatókat, feltehetőleg az órai hangulattal és a hallgatókat támogató értékelési

rendszerrel. A számvitel oktatás kapcsán ezek a visszajelzések rendkívüli jelentőségűek, mivel egybecsengenek a szakirodalom megállapításával, hogy az érdeklődés felbreszthető megfelelő tanulási környezet megteremtésével, amely által lehetőség nyílik a minőségi tanulásra (vö. Biggs, 1979; Halász, 2010; Kember, 2009; Rapos et al., 2011; Trigwell & Prosser, 2020). (Tanulási környezet alatt nem pusztán a tanulás helyét értjük, hanem azon külső, tanulón kívüli környezeti tényezők összességét, amelyek a tanulók tanulását, fejlődését szolgálják, támogatják, ideértve a tanulási szociális, technológiai és didaktikai dimenzióit (Manninen et al., 2007)).

Eredmények 2. – A hallgatók eredményei

A kutatásban részt vevő hallgatók számvitel tanulmányi átlagának alakulását a 4. táblázat foglalja össze együttesen, illetve alapszakonként. A felmérésben a gazdálkodási és menedzsmentalszakos hallgatók esetén a Számvitel alapjai és Könyvvizetési ismeretek tantárgy érdemjegyeinek átlaga szerepelt, a pénzügy és számvitelalszakos hallgatók esetén a Számvitel alapjai és Pénzügyi számvitel tárgyak érdemjegyeinek átlaga jelent meg. Az anonimitás érdekében az érdemjegyeket a hallgatók önbevallásos alapon, a kérdőívben adták meg, az előző két félévben elért számviteli tárgyi eredményük átlagával. Az eredmények igazolására a 4. táblázatban látható a teljes hallgatói kör eredménye is a Neptunból lekért eredmények alapján. A teljes hallgatói kör a nappali, magyar nyelvű képzésben tanulók, a sokasági átlag a felméréseket megelőző félévekben a fenti tantárgyakból elért valós eredmények valós hallgatói létszámmal súlyozott átlaga, a tisztított sokasági átlag csak az elégtelennél jobb jegyet elért hallgatók átlaga.

4. táblázat

A hallgatók első éves számvitelantárgyi átlaga

Érdemjegyek 2022	Minta-átlag	Minta-szórás	Sokasági átlag	Tisztított sokasági átlag
Együttesen	3,36	0,95	3,02	3,29
Gazdálkodási és menedzsment	3,42	0,98	3,1	3,38
Pénzügy és számvitel	3,24	0,89	2,93	3,17
Érdemjegyek 2023	Minta-átlag	Minta-szórás	Sokasági átlag	Tisztított sokasági átlag
Együttesen	3,46	0,98	3,34	3,56
Gazdálkodási és menedzsment	3,55	0,96	3,36	3,52
Pénzügy és számvitel	3,34	0,99	3,38	3,61

Forrás: saját kutatás

A sokasági átlag minden esetben kicsit alatta marad a mintaátlagnak, ami az első éves lemorzsolódásnak megfelelő eredmény, valamint a tisztított sokasági átlagok szinte

megegyeznek a mintaátlagokkal. A sokasági, a tisztított sokasági és a minta átlagainak egymáshoz viszonyított alakulása is azonos, azaz feltételezhetjük a hallgatók reális válaszait. A kérdőívet kitöltő hallgatók érdemjegyei alapján a hallgatók tanulmányi átlaga minimális növekedést mutat 2022-ről 2023-ra, ami megfelel a sokasági átlagok és a tisztított sokasági átlagok alakulásának.

Ez az eredmény rendkívül érdekes annak fényében, hogy bár az oktatás mindkét időszakban legalább részben jelenlétben valósult meg (2021 őszen online előadások és jelenléti gyakorlatok, 2022 tavaszától jelenléti előadások és gyakorlatok zajlottak), de a számonkérés módja formailag megváltozott. 2022-ben megkérdezett hallgatók 2021 őszen még otthonról kitölthető online zárhelyiket és vizsgákat írtak, 2022-től azonban minden számonkérés jelenlétben zajlott, tehát innentől már személyesen, az intézményben kellett vizsgákat teljesíteniük a hallgatóknak. (A számonkérések tartalmilag a pandémia alatt sem változtak, az előtt, közben és után is azonos tananyagtartalomból, azonos időbeli elosztásban zajlottak a zárthelyi dolgozatok és a javítóvizsgák.) Annak ellenére, hogy a vizsgák 2022-től jelenléti formában zajlottak, az előző évhez képest minimálisan javultak az átlagok, ami pozitív eredmény, mert úgy tűnik, hogy bár szigorúbb és reálisabban tükrözi a tanulók tudását, a hallgatók számára mégis előnyösebb ez a számonkérési forma, felkészülésüket motiválja a kontrollált situáció.

Az érdemjegyek tekintetében a különböző szakon tanulók eredményeit egymás mellett vizsgálva megállapítható, hogy a pénzügy és számvitelszakos hallgatók átlagos eredményei kicsivel gyengébbek, amely tény azonban nem jelenti azt, hogy ezeknek a hallgatóknak a teljesítménye rosszabb, mivel a szakok követelményeinek megfelelően nekik bővebb, magasabb szintű tudásról kell számot adniuk, nehezebb dolgozatok során kell megfelelniük, mint gazdálkodási és menedzsment szakos társaiknak. Ennek megfelelően a két szak eredményeinek tényleges összehasonlítása, egymáshoz mérése nem releváns.

Eredmények 3. – Az oktatók hatása

A fenti eredmények szerint a számvitel iránti érdeklődés kapcsán az egyetemi tanulmányok megkezdéséhez képest az első tanév végére javulás volt tapasztalható mindkét vizsgált évben. A változás okának vizsgálata céljából következő kérdésünk az oktató befolyásoló erejére irányult.

A Számvitel Tanszéken a több oktató által közösen oktatott tantárgyak tananyagtartalma, a gyakorlatokon hétről-hétre megoldott feladatok listája és a számonkérés módja teljesen egységes. Az oktatásmódszertan viszont nincs meghatározva, amely más kutatásunk alapján (Frányó et al., 2023) jelentősen eltérhet a különböző oktatók esetében. A feladatmegoldás megvalósulhat frontális munkában, kizárólag az oktató által vagy a hallgatók kérdésekkel való bevonásával: felszólítással vagy interaktívan, beszélgetéssel. Sokan alkalmaznak önálló vagy páros munkát egy-egy óravégi feladat megoldásának erejéig, mások az egész gyakorlatot csoportmunka formájában

valósítják meg. Vannak, akik óra elején kiemelik az addigra már ismert elméleti tananyag lényegét, mások az óra végére időzítenek összefoglalást és adnak időt kérdésekre. Végül eltér a szoftverek bevonásának mértéke is: fakultatív lehetőség az ismétlődő feladatok megoldása egyetemi rendszerekben vagy a játékosításra, színesítésre lehetőséget adó programok, mint a Kahoot vagy Mentimeter használata.

A kutatásban részt vevő hallgatók egyértelműen (2022-ben 98%, 2023-ban 96%) úgy érzik, hogy az oktató meghatározó szerepet tölt be a tárgyteljesítésre való törekvésükben. A meghatározó tényezők alaposabb feltérképezése érdekében a hallgatók rangsorolták, hogy az oktató személyisége, felkészültsége, előadásmódja, segítőkészsége, valamint az oktató egyedi tanítási módszertana közül melyek bírnak leginkább befolyásoló erővel számukra. Az eredményeket a 5. táblázat tartalmazza.

5. táblázat

Az oktató befolyásoló tényezőinek rangsorolása

	Rangsor 2022-ben		Rangsor 2023-ban
1.	Az oktató előadásmódja	1.	Az oktató előadásmódja
2.	Az oktató személyisége	2.	Az oktató egyedi oktatási módszertana
3.	Az oktató felkészültsége	3.	Az oktató személyisége
4.	Az oktató egyedi oktatási módszertana	4.	Az oktató segítőkészsége
5.	Az oktató segítőkészsége	5.	Az oktató felkészültsége

Forrás: saját kutatás

A hallgatók véleménye szerint a legnagyobb hatást előadásmódjával váltja ki egy oktató, és ebben egyetértettek a két vizsgált év résztvevői. 2023-ra az egyedi oktatásmódszertan került jelentősen előtérbe a korábbiakhoz képest, amely visszaszorította a személyiséget, valamint fontosabbá vált a segítőkészség, maga mögé és utolsó helyre utasítva a felkészültséget. Értelmezésünk szerint a 2023-as rangsor jobban rámutat az egyes tényezők összefüggéseire két területen is. Egyrészt a felkészültség és segítőkészség egymás mellé került, és nem bizonyult igazán fontosnak a hallgatók számára, ami arra enged következtetni, hogy ezeket a tényezőket alapvetőnek tartják, és alapvetően meg is kapják oktatóiktól. Másrészt valószínű, hogy a lényegesnek ítélt három tényező összefügg: a személyes kihat az előadásmódra, illetve az egyedigi oktatási stílusra, az oktatásmódszertani megoldások kiválasztására.

Az a tanulás mindenképpen levonható a válaszokból, hogy az oktató személye, konkrétan pedig előadásmódja meghatározó a hallgatók motiválásában, az adott tantárgy és tananyag iránti érdeklődés felkeltésében.

Hipotézisvizsgálatok 1.

A hipotézisvizsgálatokat Khi-négyzet és kétmintás T-próba támasztja alá egységesen 5%-os szignifikanciaszint (α)

mellett. Amennyiben az empirikus szignifikanciaszint (p -érték) kisebbnek bizonyult, mint az α , az alternatív hipotézis került elfogadásra (azaz van szignifikáns kapcsolat a változók között) és a nullhipotézis (nincs szignifikáns kapcsolat a változók között) pedig elutasításra.

Előzetes feltételezésünk oktatói tapasztalatok alapján az volt, hogy a korábbi számviteli tanulmányok, szakmai ismeretek befolyásoló erővel bírnak szakválasztáskor, így első kutatási kérdésünk is erre irányult. Hipotézisünk (H1), hogy az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek birtoklása összefügg a hallgatók alapszak választásával.

Az első hipotézis (H1) igazolására a Pearson-féle Khi-négyzet (χ^2) próba szolgált, amely két alacsonyrendű (minőségi) változó közötti összefüggés bizonyítására és a változók kapcsolatának elemzésére irányul. A minta a próba feltételeinek megfelelt, hiszen az elvárt gyakoriságok (minimum 5) rendelkezésre állnak. A két változó az előképzettség megléte (korábbi számviteli ismeretek birtoklása: rendelkezik vagy nem rendelkezik előképzettséggel) és az alapszak (gazdálkodási és menedzsment, vagy pénzügy és számvitelalapszak) voltak. A változók gyakoriságát kereszt tábla (6. táblázat) szemlélteti.

6. táblázat

Az első hipotézis (H1) változóinak (előképzettség és szak) kereszt táblája

2022-es év adatai alapján	Rendelkezt-e előképzéssel a számvitel területéből?		Összesen
	Igen	Nem	
Gazdálkodási és menedzsment	28	144	172
Pénzügy és számvitel	58	25	83
Összesen	86	169	255
2023-as év adatai alapján	Rendelkezt-e előképzéssel a számvitel területéből?		Összesen
	Igen	Nem	
Gazdálkodási és menedzsment	19	119	138
Pénzügy és számvitel	37	77	114
Összesen	56	196	252

Forrás: saját kutatás

A próba az elvárt ($H_0: P_{ij} = P_i \cdot P_j$) és megfigyelt (H_1 : van olyan i, j , amire nem igaz) gyakoriságok összehasonlításával értékeli ki a szignifikáns kapcsolat létezését. A nullhipotézis azt állítja, hogy nincs szignifikáns kapcsolat a két változó között, míg az alternatív hipotézis feltételezi azt, azaz

H_0 : az előképzettség birtoklása független attól, hogy a hallgatók milyen alapszakot választanak.

H_1 : van olyan eset, ahol az előképzettség birtoklása nem független attól, hogy a hallgatók milyen alapszakot választanak.

Az eredményeket a 7. táblázat szemlélteti.

7. táblázat

A H1 hipotézis kontingenciatáblázata 5%-os szignifikanciaszint mellett

Khi-négyzet próba eredményei	2022	2023
χ^2 érték	6,51	12,80
Empirikus szignifikanciaszint (p-érték)	0,0107 (1,07%)	0,0003 (0,03%)
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)	0,05 (5%)
Döntés	H0 elutasítva, H1 elfogadva	H0 elutasítva, H1 elfogadva
Cramer-mutató	0,16	0,23

Forrás: saját kutatás

Az eredmények alapján elmondható, hogy a p-értéke a vizsgált években kisebb, mint 5%, azaz a nullhipotézis elutasításra került és bizonyossá vált, hogy az előképzettség összefügg a hallgatók alapszakválasztásával 5%-os szignifikanciaszint mellett, bár a két minőségi ismerv közötti kapcsolat szorosságát a Cramer-féle asszociációs együttható értékével vizsgálva megállapítható, hogy az előképzettség és a választott alapszak között csupán gyenge kapcsolat áll fenn (2022-ben 0,16, 2023-ban 0,23).

Hipotézisvizsgálatok 2.

Második hipotézisünk az előképzettség és az első éves tantárgyak eredményei közötti kapcsolatra vonatkozott. Az eredmények alatt az előző két félévben számvitel tárgyából szerzett érdemjegyek átlagát értjük, amelyet a hallgatók önbevallásos alapon, a kérdőívben adtak meg, az előképzettség esetén a megjelölhető válaszlehetőségek a következők voltak.

- Nem rendelkezem semmiféle előtanulmánnyal/előképzettséggel.
- Igen, (részben) ilyen jellegű szakközépiskolát végeztem.
- Igen, elvégeztem számvitelhez kapcsolódó szakmai képzést.

A témával foglalkozó szakértők véleménye és kutatásaik eredménye megoszlik, egyes tanulmányok szerint pozitív kapcsolat áll fenn a korábbi számviteli ismeretek és az első évi teljesítmény között (pl. Eskey & Faley, 1988; Byrne & Flood, 2008), míg mások nem találtak kapcsolatot az két változó között (pl. Keef, 1988; Koh & Koh, 1999). Szakmai tapasztalataink alapján az előképzettséggel rendelkező hallgatók esetén előfordul, hogy rosszul mérik fel saját előzetes tudásukat, ezért nem úgy teljesítenek, mint azt elvárnák önmaguktól. Így a hipotézis (H2) megfogalmazása tudatosan tagadó: *az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek és az első évben elért eredmények között nincs szignifikáns kapcsolat.*

A második (H2) hipotézis esetében egy alternatív minőségi és egy mennyiségi változó közötti kapcsolatot akartuk vizsgálni, amelyre a kétmintás T-próba nyújt megoldást. A T-próba alkalmazásainak feltételei fennálltak, hiszen az adatok normális elosztást követnek, illetve a

kialakított csoportok (a két csoportot a korábbi számviteli ismeretek birtoklása mentén alakítottuk ki: 1. rendelkezik vagy 2. nem rendelkezik előképzettséggel) függetlenek és szórásnégyzetük (tanulmányi átlag szórásnégyzete) közel azonos, emellett a vizsgált valószínűségi változó (tanulmányi átlag) intervallumskálán mérhető, amely tovább erősíti a próba hatékonyságát.

A vizsgálat során arra kerestük a választ, hogy a kialakított két csoport között a valószínűségi változók átlagai szignifikánsan különböznek-e egymástól, vagy a megfigyelt különbségek csupán a véletlen variabilitás részei. A próba segítségével megállapíthattuk, hogy az előképzettséggel rendelkezők és az előképzettséggel nem rendelkező hallgatók tanulmányi eredményei szignifikánsan különböznek-e egymástól, azaz van-e szignifikáns kapcsolat az előképzettség és az első évben elért eredmények között.

H0 (azaz H2): $m_1 = m_2$, a vizsgált változók átlagai statisztikai szempontból megegyeznek, azaz nincs szignifikáns kapcsolat az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek és az első évben elért teljesítmény között.

H1: van olyan $m_1 \neq m_2$, amire ez nem igaz, tehát a vizsgált változók átlagai statisztikai szempontból nem egyeznek meg, azaz van szignifikáns kapcsolat az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek és az első évben elért teljesítmény között.

Az eredményeket a 8. táblázat szemlélteti.

8. táblázat

A H2 hipotézis T-próbájának 5%-os szignifikanciaszint melletti eredményei

Kétmintás T-próba	2022		2023	
Várható érték	3,45	3,57	3,63	3,67
Variancia	0,78	0,90	1,00	0,79
Megfigyelések	53	202	56	196
t érték	-0,86		-0,22	
Empirikus szignifikanciaszint (p-érték)	0,3930 (39,3%)		0,8295 (83,0%)	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elfogadva, H1 elutasítva		H0 elfogadva, H1 elutasítva	

Forrás: saját kutatás

Az eredmények szerint, hogy a p-értéke a vizsgált években nagyobb, mint 5%, azaz a nullhipotézist (H2) elfogadtuk. Bizonyossá vált tehát, hogy az előképzettség, vagyis a korábbi számviteli ismeretek és az első évben elért teljesítmény között nincs szignifikáns kapcsolat a rendelkezésre álló mintában. A megkérdezett előtanulmánnyal rendelkező hallgatók tanulmányi átlaga 2022-ben 3,57, 2023-ban 3,67, míg az előképzettséggel nem rendelkezőké 2022-ben 3,45, 2023-ban 3,63, a különbség mindkét évben elenyésző.

H2 hipotézist szakonként külön-külön is teszteltük (9. táblázat). Az eredmények rámutatnak, hogy alapszaktól függetlenül az előképzettség és az első évben elért teljesítmény között nincs szignifikáns kapcsolat, tehát a mintában a korábbi számviteli ismeretek birtoklása nem

eredményezett magasabb tanulmányi eredményt a vizsgált tárgyakat tekintve.

9. táblázat

A H2 hipotézis T-próbájának 5%-os szignifikanciaszint melletti eredményei szakonként

Kétmintás T-próba gazdálkodási és menedzsment- alapszak esetén	2022		2023	
Várható érték	3,66	3,60	3,75	3,77
Variancia	0,89	0,92	0,85	0,77
Megfigyelések	28	144	22	116
t érték	0,32		-0,10	
Empirikus szignifikancia- szint (p-érték)	0,7470 (74,7%)		0,9200 (92,0%)	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elfogadva, H1 elutasítva		H0 elfogadva, H1 elutasítva	
Kétmintás T-próba pénzügy és számvitelalapszak esetén	2022		2023	
Várható érték	3,22	3,51	3,59	3,49
Variancia	0,59	0,85	1,07	0,78
Megfigyelések	25	58	37	77
t érték	-1,48		0,51	
Empirikus szignifikancia- szint (p-érték)	0,1445 (14,5%)		0,6104 (61,0%)	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elfogadva, H1 elutasítva		H0 elfogadva, H1 elutasítva	

Forrás: saját kutatás

Az eredmények alapján elmondható, hogy nem az előképzettség, hanem az egyetemen zajló tanulmányok, feltehetőleg az első évben az előadásokon és gyakorlatokon való jelenlét a meghatározó a teljesítmények kapcsán, valamint kutatásunk igazolta, hogy a hallgatók jelentős többségének nőtt az érdeklődése a számvitel iránt az egyetemi belépéstől az első év végéig. A motivációnak kiemelt jelentősége van az első éves hallgatók számára, mert a szakma iránti és a személyes motivációk elválaszthatatlanok, és a kognitív fejlődés, a motivációk és hallgatói jóllét kölcsönhatásban állnak egymással (OECD, 2022).

Hipotézisvizsgálatok 3.

Miután a kutatás vizsgálta az oktatói motivációs hatást (Eredmények 3.), és kimutatta a hallgatók érdeklődésének pozitív változását (Eredmények 1.), végezetül az érdeklődésváltozás és az elért érdemjegyek közötti összefüggést kerestük. Harmadik hipotézisünk (H3), hogy azok a hallgatók, akiknek az érdeklődése a számvitel iránt pozitív irányba változott az egyetem megkezdése óta, azok jobb eredményt értek-e el az első éves számonkérések során. Az eredmények alatt továbbra is az előző két félévben számvitel-tárgyból szerzett érdemjegyek átlagát értjük, amelyet a hallgatók önbevallásos alapon, a kérdőívben adtak meg, az érdeklődés változásával kapcsolatban megjelölhető válaszlehetőségek pedig a következők voltak.

- Jobban érdekel a számvitel az egyetem megkezdése óta.
- Nem változott az érdeklődésem számvitel iránt az egyetem megkezdése óta.
- Kevésbé érdekel a számvitel az egyetem megkezdése óta.

A harmadik hipotézis (H3) igazolására kétmintás T-próbát alkalmaztunk, amelynek feltételei fennálltak, az adatok normális eloszlást követnek, illetve a kialakított csoportok (1. érdeklődés javult és 2. érdeklődés stagnált vagy visszaesett) függetlenek és szórásnégyzetük (tanulmányi átlag szórásnégyzete) közel azonos, emellett a vizsgált valószínűségi változó (tanulmányi átlag) intervallumskálán mérhető, amely tovább erősíti a próba hatékonyságát.

H0: $m_1 = m_2$, a vizsgált csoportok átlagai statisztikai szempontból megegyeznek, azaz nincs szignifikáns kapcsolat a hallgatók érdeklődése és az elért teljesítmény között.

H1 (azaz H3): $m_1 > m_2$, az első csoport átlaga nagyobb, mint a másodiké, azaz azok a hallgatók, akiknek az érdeklődése pozitív irányba változott az egyetem megkezdése óta, átlagosan magasabb tanulmányi eredmény érték el, mint azok, akiknek az érdeklődésük stagnált vagy negatív irányba mozdult el.

Az eredményeket a 10. táblázat szemlélteti.

10. táblázat

A H3 hipotézis T-próbája 5%-os szignifikanciaszint melletti eredményei

Kétmintás T-próba	2022		2023	
Várható érték	3,75	3,22	3,89	3,25
Variancia	0,82	0,80	0,71	0,78
Megfigyelések	158	97	161	91
t érték	4,53		5,65	
Empirikus szignifikanciaszint (p-érték)	0,0000 (5,00792E-06)		0 (3,07E-08)	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elutasítva, H1 elfogadva		H0 elutasítva, H1 elfogadva	

Forrás: saját kutatás

Az eredmények alapján elmondható, hogy a p-értéke a vizsgált években kisebb, mint 5%, azaz a nullhipotézist elutasítottuk, az alternatív hipotézist elfogadtuk. Bizonyossá vált tehát, hogy azok a hallgatók, akiknek az érdeklődése a számvitel iránt pozitív irányba változott az egyetem megkezdése óta, jobb eredményt értek el az első éves számonkérések során. Az elért tanulmányi eredmények konkrét értékei a következők: 2022-ben a javuló érdeklődésű csoport tanulmányi átlaga 3,75, míg a stagnáló/visszaeső érdeklődésű hallgatók tanulmányi átlaga 3,22. 2023-ban a javuló érdeklődésű csoport tanulmányi átlaga 3,89, míg a stagnáló/visszaeső érdeklődésű hallgatók tanulmányi átlaga 3,25.

H3 hipotézist szakonként külön-külön is teszteltük (11. táblázat). Az eredmények rámutatnak, hogy a mintában az érdeklődés pozitív irányú változása magasabb tanulmányi eredményeket eredményez az alapszaktól függetlenül.

11. táblázat

A H3 hipotézis T-próbája 5%-os szignifikanciaszint melletti eredményei szakonként

Kétmintás T-próba gazdálkodási és menedzs- mentalszakok esetén	2022		2023	
Várható érték	4,01	3,28	4,01	3,28
Variancia	0,63	0,73	0,63	0,73
Megfigyelések	92	46	92	46
t érték	4,83		4,83	
Empirikus szignifikanciaszint (p-érték)	0,003		0,0000 (2,98E-06)	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elutasítva, H1 elfogadva		H0 elutasítva, H1 elfogadva	
Kétmintás T-próba gazdálkodási és menedzs- mentalszakok esetén	2022		2023	
Várható érték	3,73	3,21	3,73	3,21
Variancia	0,78	0,85	0,78	0,85
Megfigyelések	69	45	69	45
t érték	3,00		3,00	
Empirikus szignifikanciaszint (p-érték)	0,0001		0,0017	
Szignifikanciaszint (α)	0,05 (5%)		0,05 (5%)	
Döntés	H0 elutasítva, H1 elfogadva		H0 elutasítva, H1 elfogadva	

Forrás: saját kutatás

Következtetések, javaslatok és korlátok

A kutatás eredményei rávilágítottak arra, hogy a hallgatók előképzettsége bár meghatározza az alapszakválasztást, de nem gyakorol jelentős hatást az egyetemi tanulmányokra: nem hozható összefüggésbe már az első éves eredményekkel sem. A másik belépéskor adott tényező, a hallgatók kezdeti számvitel iránti érdeklődése az első év során megváltozik (csak azoknál stagnál, akik eleve magas érdeklődési szinttel érkeznek). Az érdeklődés az esetek jelentős többségében pozitív irányba mozdul el az egyetemi tanulmányok első éveiben, amely változásban az oktatók előadásmódjának, módszertanának és személyiségének kiemelt szerepe van. Az érdeklődés pozitív irányú alakulása egyértelműen magasabb tanulmányi eredménnyel párosul, ami megerősíti a motiváció fontosságát. Úgy tűnik, hogy az első egyetemi év során átélt tapasztalatoknak jelentősen nagyobb hatása van a hallgatók motiváltságára és eredményességére, mint előképzettségüknek és előzetes elvárásainak.

A tanulási tapasztalatok fontosságát és az oktató személyének szerepét megerősíti, hogy azonos típusú, jelenléti, tantermi gyakorlati oktatás esetén a tanulmányi eredményeket nem befolyásolta negatívan a személyes vizsga (otthoni, online vizsga helyett), sőt, a kutatás

eredményei alapján a szigorúbb jelenléti vizsga a hallgatók számára előnyösebb számonkérési forma.

A hallgatók egyöntetű véleménye szerint szaktárgyi teljesítményükre hatással van az oktató személye, kiemelten előadásmódja, és ezzel jó értelemben egybecsengően többségük úgy nyilatkozott, hogy érdeklődése a számvitel iránt pozitív irányba változott egyetemi tanulmányai megkezdése óta.

Következtetésünk, hogy a hallgatók szakmai érdeklődésének felkeltése lehetséges és kiemelten fontos oktatói feladat. Ha az első félévben, a számvitel alapjai tantárgy kereteiben amikor a legtöbb hallgatók még ismerkednek a számviteli ismeretekkel, felismerik annak hasznosságát, meglátják tiszta logikáját, akkor megkedvelhetik a tárgyat. Korábbi kutatásunk eredménye (Frányó et al., 2023), miszerint az oktatók alapvető küldetésüknek tartják a tantárgy hasznosságára való rávilágítást, a hallgatói lelkesedés felbresztését a számvitel és általában a tanulás iránt, az oktatók oldaláról hangsúlyozza ki a hallgatók motiválásának feladatát, és rámutat arra, hogy az oktatók tisztában vannak saját kiemelt szerepükkel ebben a kérdésben. Jelen kutatás eredményei egybecsengenek az oktatók véleményével (Frányó et al., 2023), amely szerint, ha a hallgató az első félévben partnerként tud kapcsolódni oktatójához, érti a szakmai tartalmat, valamint a tárgyteljesítésnél sikert ér el, akkor az meghatározó jelentőséggel bíró későbbi szakmai érdeklődésére és fejlődésére, elkötelezetté válik a számviteli szakma iránt (Frányó et al., 2023).

Kutatásunk eredményei az oktatók és az oktatásfejlesztők számára jelentősek, mivel rávilágítanak arra, hogy a hallgatók motiválása oktatói feladat, amelyet megvalósítani azonban nem feltétlenül könnyű. Az oktatók időről-időre inspirációra, támogatásra szorulhatnak ezen a téren, részben annak fényében, hogy az egyetemek padjaiban még jó ideig a COVID-diák generáció tagjai foglalkoznak helyet foglalni, váratlan és eddig ismeretlen kihívások elé állítva önmagukat és tanáraikat. Az oktatói szakmai fejlődés és annak intézményi támogatása elősegíti a változatos oktatásmódszertani megközelítést, amely a különböző típusú tanulási utakkal rendelkező hallgatók elérését is szolgálja annak érdekében, hogy mindenkinek legyen lehetősége eljutni a kimeneti követelmények teljesítéséig.

Kutatás tekintetében folytatásra érdemes a hallgatói motiváció vagy éppen motivátlanság tényezőinek vizsgálata, az oktatói hatás mélyebb feltérképezése, a motiválás napjainkban aktuális lehetőségeinek keresése. Kutatásra érdemes a hallgatói és az oktatói célkitűzések összehasonlítása, egyezéseinek és eltéréseinek vizsgálata. Érdekes lenne egy valóban longitudinális kutatás az érdeklődés és az eredmények változásának felderítésére is. Végzetül fontosnak tartanánk olyan hazai vizsgálatok folytatását, amelyek alapján részben előre lehetne jelezni az egyetemre bekerülő hallgatók nehézségeit, attól függően, hogy tanulmányaik melyik szakaszában ragadta ki őket az iskolai környezetből a pandémia, azaz milyen tananyagrészeket tekintve állnak gyengébb lábakon, mint elődeik és utódaik.

Kutatásunk korlátja, hogy egyetlen hazai egyetem kutatási keretében, kizárólag számviteli tantárgycsoport

tekintetében zajlott a kérdőíves felmérés. Bár a vizsgált két év eredményei egybevágnak, ami alátámasztja validitását, mégis érdemes és érdekes lenne más gazdaságtudományi egyetemeken, más tantárgyak tekintetében vagy más tudományterületeken is elvégezni a felmérést.

Felhasznált irodalom

- Bailey, C.D., Gupta, S., & Schrader, R.W. (2000). Do students' judgment models of instructor effectiveness differ by course level, course content, or individual instructor? *Journal of Accounting Education*, 18(1), 15-34. <https://doi.org/10.1002/jee.20013>
- Balázsiné Farkas, K. (2017). A diplomás pályakezdő pénzügyi, számviteli és controlling szakemberek kompetenciái (II. rész). *Controller Info*, 5(3), 34-43. <https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.5>
- Bán, E., Ilyésné Molnár, E., Jármái, E.M., & Vágány, J. B. (2023). Tehetség gondozás a magyar gazdasági felsőoktatásban — Fókuszban a Tudományos Diákköri Konferencia és a Közgazdaságtudományi Szekció. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 54(7-8), 105-120. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.07-08.08>
- Bazkiaei, H.A., Heng, L.H., Khan, N.U., Sauf, R.B.A., & Kasim, R.S.R. (2020). Do entrepreneurial education and big-five personality traits predict entrepreneurial intention among universities students? *Cogent Business & Management*, 7(1), 1801217. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1801217>
- Biesta, G. (2010). *Good education in an age of measurement: Ethics, politics, democracy*. Routledge.
- Biggs, J. (1979). Individual differences in study processes and the Quality of Learning Outcomes. *Higher Education*, 8(4), 381-394. <https://doi.org/10.1007/BF01680526>
- Byrne, M., & Flood, B. (2005). A study of accounting students' motives, expectations and preparedness for higher education. *Journal of Further and Higher Education*, 29(2), 111-124. <https://doi.org/10.1080/03098770500103176>
- Byrne, M. & Flood, B. (2008) Examining the relationships among background variables and academic performance of first year accounting students at an Irish University. *Journal of Accounting Education*, 26(4), 202-212. <https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2009.02.001>
- Elliott, G. (2021). Generation COVID and the Impact of Lockdown. *Research Matters*, 31, 68-83. <https://files.eric.ed.gov/fulltext/EJ1294096.pdf>
- Eskew, R.K., & Faley, R.H. (1988). Some determinants of students performance in the first college-level financial accounting course. *Accounting Review*, 63(1), 137-147. <https://www.jstor.org/stable/247684>
- Frányó Zs.Zs., Szijártó, B., & Török M.Zs. (2023). Számvitel és controlling: oktatási kihívások és megoldások. In Denich, E (Szerk.), *A számvitel és a controlling elmélete, gyakorlata – Újdonságok és kihívások a számvitel világában I. Tudományos Konferencia konferenciakötet* (pp. 40-53). Budapesti Gazdasági Egyetem.
- Füzi, B. (2019). Should we and can we motivate university students? – The analysis of the interpretation of the role and the teaching methods of university teachers. *Proceedings of the 7th Teaching & Education Conference*. London. <https://doi.org/10.20472/TEC.2019.007.004>
- Geertsema, J. (2021). Faculty development in the context of a research-intensive university. *Hungarian Educational Research Journal*, 11(3), 230-245. <https://doi.org/10.1556/063.2021.00073>
- Gottfried, A.E., Marcoulides, G.A., Gottfried, A.W., Oliver, P.H., & Guerin, D.W. (2007). Multivariate latent change modeling of developmental decline in academic intrinsic math motivation and achievement: Childhood through adolescence. *International Journal of Behavioral Development*, 31(4), 317-327. <https://doi.org/10.1177/0165025407077775>
- Gyarmathy, É. (2001). *A tehetségekről*. Arany János Tehetség gondozó Program Intézményeinek Egyesülete.
- Halász, G. (2010). *A tanulás minősége a felsőoktatásban: Intézményi és nemzeti szintű folyamatok*. https://halaszg.elte.hu/download/A_study_TANULAS.pdf
- Hattie, J. (2015). The Applicability of Visible Learning to Higher Education. *Scholarship of Teaching and Learning in Psychology*, 1(1), 79-91. <https://doi.org/10.1037/stl0000021>
- Jármái E.M., Füzi, B., & Végh, Á. (2019). Tanításmódszertani kihívások a gazdasági felsőoktatásban. In Solt, K. (Szerk.), *Kutatói innovációk – Válogatás egy kutatási projekt eredményeiből* (pp. 65-90). Budapesti Gazdasági Egyetem.
- Józsa, K. (2002). Az elsajátítási motiváció pedagógiai jelentősége. *Magyar Pedagógia*, 102(1), 79-104. <https://www.magyarpedagogia.hu/index.php/magyarpedagogia/article/view/239>
- Juhász, Cs. (2017). Z generációs hallgatók felsőoktatási motivációjának vizsgálata. *Közép-Európai Közlemények*, 10(2), 131-141. <https://ojs.bibl.u-szeged.hu/index.php/vikekkek/article/view/12434>
- Kardos, B., Szijártó, B., Török M.Zs., & Veress, A. (2015). Üzleti felsőoktatás hallgatóinak motivációi, várakozásai – nemzetközi kitekintés. In *Felelős társadalom, fenntartható gazdaság: Nemzetközi tudományos konferencia a Magyar Tudomány Ünnepe alkalmából: Tanulmánykötet* (pp. 11-20). Nyugat-magyarországi Egyetem Kiadó.
- Keef, S.P. (1988) Preparation for first level university accounting course: the experience in New Zealand. *Journal of Accounting Education*, 6(2), 293-307. [https://doi.org/10.1016/0748-5751\(88\)90010-3](https://doi.org/10.1016/0748-5751(88)90010-3)
- Kember, D. (2009). Promoting student-centred forms of learning across an entire university. *Higher Education*, 58(1), 1-13. <https://doi.org/10.1007/s10734-008-9177-6>
- Kiss, Á., & Lukács, J. (2017). A számvitel és a menedzseri tudásháló kapcsolata. *Controller Info* 5(3), 2-6. <https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.1>
- Koh, M.Y. & Koh, H.C. (1999) The determinants of performance in an accountancy degree program. *Accounting*

- Education: An International Journal*, 8(1), 13-29.
<https://doi.org/10.1080/096392899331017>
- Lantos, C., Lukács, J., & Száz, J. (2022). Szilánkok a felsőfokú pénzügyi és számviteli oktatásról: Mit is tanuljanak ma a jövő bankárai és számvitelesei? *Gazdaság és Pénzügy*, 9(1), 102–112.
<https://doi.org/10.33926/GP.2022.1.5>
- Luong, H., Man, Y., Botafogo, F., & Beatson, N. (2022). Sense of belonging during a global pandemic: a case of accounting students. *Accounting Education*, 31(6), 652-666.
<https://doi.org/10.1080/09639284.2022.2134732>
- Lux, G., Callimaci, A., Caron, M.A., Fortin, A., & Smali, N. (2023). COVID-19 and emergency online and distance accounting courses: a student perspective of engagement and satisfaction. *Accounting Education*, 32(2), 115-149.
<https://doi.org/10.1080/09639284.2022.2039729>
- Manninen, J., Koivunen, A., Kuittinen, E., Luukanne, S., Sarkka, A., & Passi, S. (2007). *Environments that Support Learning: An Introduction to the Learning Environments Approach*. Finnish National Board of Education. ISBN: 9789521334405
- Maslow, A.H. (1943) Preface to motivation theory. *Psychosomatic Medicine*, 5, 85–92.
<https://doi.org/10.1097/00006842-194301000-00012>
- McCrindle, M. & Wolfinger, E. (2010). Az XYZ ábécéje. A nemzedékek meghatározása. *Korunk*, 21(11), 13-18. https://epa.oszk.hu/00400/00458/00562/pdf/EPA00458_korunk_2010-11_013-018.pdf
- Mikáczó, É. (2020). A felsőfokú számviteles képzésben zajló oktatás fejlesztés értékelése hallgatói megkérdezések alapján. In *Társadalmi és gazdasági folyamatok elemzésének kérdései a XXI. században* (pp. 96–115). SZTE.
<https://doi.org/10.14232/tgfe21sz.7>
- Mikáczó, É.I. (2021a). Az egyetemi oktatás fejlesztési irányainak kijelölése hallgatói vélemények alapján. In *Budapesti Corvinus Egyetem Számvitel Tanszék (Szerk.), Fókuszban a változás, avagy nemzetközi trendek a pénzügyi és a számviteli oktatásban és kutatásban: V. Bosnyák János emlékkonferencia és más kutatási eredmények* (pp. 142-153). BCE.
- Mikáczó, É.I. (2021b). *Szakmai oktatás – múltja, jelene és jövője – a számvitel oktatás tükrében* [Doktori értekezés]. Budapesti Corvinus Egyetem, Közgazdasági és Gazdaságinformatikai Doktori Iskola.
<https://doi.org/10.14267/phd.2021002>
- Miska, C., Stahl, G.K., & Mendenhall, M. (2013). Intercultural competencies as antecedents of responsible global leadership. *European Journal of International Management*, 7(5), 550-569.
<https://doi.org/10.1504/EJIM.2013.056477>
- OECD. (2019). *OECD Future of Education and Skills 2030: OECD Learning Compass 2030*. OECD.
https://www.oecd.org/education/2030-project/teaching-and-learning/learning/learning-compass-2030/OECD_Learning_Compass_2030_Concept_Note_Series.pdf
- OECD. (2022). *Building the future of education*. OECD.
<https://web-archiv.oecd.org/2022-11-30/618066-future-of-education-brochure.pdf>
- Pál, E., & Töröcsik, M. (2013). *Irodalmi áttekintés a Z generációról*. Pécsi Tudományegyetem.
- Prensky, M. (2001). Digital natives, digital immigrants part 2: Do they really think differently? *On the Horizon*, 9(6), 1-6.
<https://doi.org/10.1108/10748120110424843>
- Rapos, N., Gaskó, K., Kálmán, O., & Mészáros, G. (2011). *Az adaptív-elfogadó iskola koncepciója*. Oktatáskutató és Fejlesztő Intézet.
- Reyad, S.M.R., Al-Sartawi, A.M., Badawi, S., & Hamdan, A. (2019). Do entrepreneurial skills affect entrepreneurship attitudes in accounting education? *Higher Education, Skills and Work-Based Learning*, 9(4), 739-757.
<https://doi.org/10.1108/HESWBL-01-2019-0013>
- Siklósi, Á., & Sisa, K. (2017). Innováció és fenntarthatóság a hazai számviteli felsőoktatásban. *Controller Info*, 5(3), 42-49.
<https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.8>
- Sisa, K., Siklósi, Á., Harsányi, G., & Veress, A. (2020). A számviteli képzés helye és szerepe a felsőoktatás stratégiai célkitűzései mentén. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 51(2), 32–45.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2020.02.03>
- Szemerszki, M. (2015). A tanulói eredményesség dimenziói és háttértényezői. In *Eredményesség az oktatásban. Dimenziók és megközelítések* (pp. 52–87). OFI.
- Szendrei-Pál, E. (2023). A vállalkozói készségek hatása a gazdasági és társadalmi fejlődésre. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 54(7-8), 2-12.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.07-08.01>
- Tarpatáki, E., & Mikáczó, É. (2022). Lépések az élményalapú oktatás irányába: A játékosítás határmezsgyéjén a számvitel alapjai tárgy oktatásában. *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*, 53(12), 45-55.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2022.12.04>
- Taylor, J., & Mander, A. (2007). Studying at university: Early perceptions and experiences of first year service mathematics students. *Studies in Learning, Evaluation Innovation and Development*, 4(3), 29-43.
<http://sleid.cqu.edu.au/index.php>
- Török, Á., & Nagy, A.M. (2014). A verseny formái, szereplői és érdekeltjei a felsőoktatási piacon. *Educatio* 23(4), 567-582. <http://real.mtak.hu/21035/13/21035.pdf>
- Trigwell, K., & Prosser, M. (2020). *Exploring university teaching and learning: Experience and context*. Palgrave Macmillan.
<https://doi.org/10.1007/978-3-030-50830-2>
- Vezér, B. (2020). A felfedezés öröme? *Psychologia Hungarica Caroliensis*, 8(4). 100-149.
<https://doi.org/10.52993/PSYHUNG.8.2020.4.3>
- World Economic Forum (2016). Ten 21st-century skills every student needs. <https://www.weforum.org/agenda/2016/03/21st-century-skills-future-jobs-students/>

ÁLLAMSZÁMVITEL A HELYI VEZETÉS SZOLGÁLATÁBAN – A SZÁMVITEL HOZZÁJÁRULÁSA AZ ÖNKORMÁNYZATI GAZDÁLKODÁSHOZ

PUBLIC ACCOUNTING AT THE SERVICE OF LOCAL GOVERNANCE – HOW ACCOUNTING CONTRIBUTES TO LOCAL GOVERNMENT MANAGEMENT

A hazai államháztartási számvitelben 2014-ben nyert teret az eredményszemléletű megközelítés. Az elmúlt évtized megfelelő időtávot jelent a rendszer működésének és közpénzügyi gazdálkodáshoz való hozzájárulásának tesztelésére. A témához kapcsolódó releváns szakirodalmak azzal érvelnek az eredményszemléletű adatok mellett, hogy ezzel javul a gazdálkodó szervezet transzparenciája, pontosabb és felelősségteljesebb lesz a gazdálkodás, a finanszírozás és a költségek nyilvántartása. Az eddigi kutatások jellemzően főként az eredményszemléletű számvitel bevezetésének körülményeit és várható potenciális hasznait vizsgálták, de nem tértek ki arra, hogy hogyan képes hozzájárulni az eredményszemléletű számvitel az önkormányzatok gazdálkodásához, mennyire tudja támogatni a helyi szintű vezetést döntéseik meghozatalában. A szerzők kutatási kérdéseiket strukturált interjúk módszerével, kvalitatív kutatási módszertannal kívánták megválaszolni. Összesen hat, a témában járatos, magasan kvalifikált szakember véleményére alapozva megállapították, hogy az államháztartási számvitel jól működik, de jobbára csak a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelt alkalmazzák, míg az eredményszemléletű – annak ellenére, hogy a működés szempontjából nagyon hasznos – nem megfelelő kihasználtsággal működik a gazdálkodás funkcionális területein.

Kulcsszavak: eredményszemlélet, kvalitatív kutatás, államháztartás, számvitel, közpénzügyi döntéshozatal, önkormányzati alrendszer

The accrual-based approach has been adopted in Hungarian public sector accounting since 2014, providing nearly a decade to assess its effectiveness and contribution to public finance management. The literature supports accrual accounting for its ability to enhance management transparency, ensure accurate cost recording, and promote good governance. In Hungary, most of the focus has been on implementation circumstances and potential benefits. Therefore, the authors aimed to evaluate how accrual accounting impacts municipal management. This study employed qualitative research, conducting structured interviews with six highly qualified experts in the field. The findings indicate that while public sector accounting works well overall, it primarily relies on cash-based budgetary accounting. Despite its potential usefulness for operations, accrual accounting remains underutilized in key functional areas of management.

Keywords: accruals, qualitative research, public finance, accounting, public finance decision-making, municipal subsystem

Finanszírozás/Funding: A szerzők a tanulmány elkészítésével összefüggésben nem részesültek pályázati vagy intézményi támogatásban.

The authors did not receive grant or institutional support in connection with the preparation of the study.

Szerzők/Authors:

Dr. Tóth Balázs^a (tothbalazs@eco.u-szeged.hu) egyetemi adjunktus; Dr. Hegedűs Szilárd^b (hegedus.szilard@uni-bge.hu) főiskolai docens

^aSzegedi Tudományegyetem (University of Szeged) Magyarország (Hungary); ^bBudapesti Gazdasági Egyetem (Budapest Business University) Magyarország (Hungary)

A cikk beérkezett: 2023. 11. 22-én, javítva: 2024. 03. 01-én és 2024. 09. 06-án, elfogadva: 2024. 09. 29-én.

The article was received: 22. 11. 2023, revised: 01. 03. 2024 and 06. 09. 2024, accepted: 29. 09. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of Vezetéstudomány / Budapest Management Review.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Hazánkban a 4/2013. (I. 11.) Korm. rendelet hatálybalépésével egy olyan államháztartási számviteli rendszer alakult ki, amely a közzsférában is teret nyitott az eredményszemléletű számvitelnek. Az új megközelítés és a kétszer kettes könyvviteli rendszer nagymértékben növelte a rendelkezésre álló adatok körét, elősegítve ezzel az önkormányzati gazdálkodás fejlődését. A rendszer lényege, hogy a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitel mellett, amely a költségvetési jelentés, a maradványkimutatás és az egyéb adatszolgáltatások alapját képezi, megjelenik az elhatárolásalapú, eredményszemléletű pénzügyi számvitel is, amelyből pedig a mérleg, az eredménykimutatás, a kiegészítő melléklet, valamint a költségekről és megtérülésekről szóló kimutatások készíthetők el (Jakab & Balog, 2017). A kétszer kettős könyvvitelnek köszönhetően az államháztartási szervezetek gazdálkodását két vetületben lehet bemutatni.

Annak ellenére, hogy az elmúlt évtizedekben egyre nagyobb szerepet kapott az eredményszemlélet a közzsférában, az elért eredmények nem tekinthetők egyértelműen kedvezőnek. Az elméleti előnyök sok esetben nem érvényesülnek, ami megkérdőjelezi az eredményszemlélet alkalmazhatóságát a közzsférában, illetve a könyvelési rendszer hatásgyakorlását a gazdálkodás hatékonyságára (Arnaboldi & Lapsley, 2009).

A nemzetközi empirikus felmérések azt igazolják, hogy az eredményszemlélet bevezetése nem olyan sikeres, mint amilyen várakozással voltak iránta. Ennek okai a következők lehetnek: az információk téves felhasználása, a reform végrehajtására fordított nem megfelelő figyelem, a többletinformációk nem vagy nem megfelelő használata, a bevezetés rossz menedzselése (Christiaens & Rommel, 2008).

A tanulmány célja, hogy a hazai települési önkormányzatok vonatkozásában megvizsgálja:

- az eredményszemléletű számvitel alkalmazásának hatásait és következményeit,
- a számvitel hozzájárulását az önkormányzati gazdálkodáshoz,
- a számviteli rendszer változásainak összhangját az önkormányzati alrendszerrel érintő egyéb változásokkal,
- a számviteli információs rendszer által előállított információk hozzájárulását a gazdálkodási döntések meghozatalához és az alrendszer működéséhez,
- a kiaknázatlan lehetőségeket és potenciálokat.

Kutatásunk során félig strukturált személyes megkérdezési módszereket alkalmaztunk, amely lehetővé tette egy feltáró jellegű vizsgálat lefolytatását. Bemutatjuk az államháztartási számvitel reformjának hatásait, feltárjuk az önkormányzati alrendszer újraszervezését szolgáló egyéb reformok szinergiáit, ismertetjük a végrehajtott kvalitatív kutatás elméleti keretrendszerét és az interjúk során szerzett tapasztalatokat, végül összegezzük következtetéseinket és javaslatainkat. A tanulmány hozzáadott értékét a módszertani megközelítés adhatja, mivel eddig hazánkban kvalitatív kutatási módszerekkel csak három tanulmány vizsgálta a kérdést, eltérő időpontokban

és kontextusban. Molnár és Hegedűs (2017) munkája főként a bevezetés körülményeit értékelte, míg Tóth (2022) értekezése az alkalmazásra helyezte a hangsúlyt. Jelen tanulmányunk kvalitatív eszközökkel vizsgálja a számvitel alapvető funkcióit, a gazdálkodási információk előállítását és felhasználását. A tanulmány legfontosabb következtetése: bár a hatályos államszámviteli rendszer jelentős információ előállítására képes, de az ebben rejlő potenciálok kihasználatlanok maradnak.

A tanulmányunk legfőbb korlátja, hogy hat interjúalanyból nem lehet általános következtetést levonni. Kvalitatív kutatásunknak ugyanakkor nem az volt a célja, hogy általánosítsa, hanem hogy megalapozzon egy komplex, kevert módszertanú kutatást. Kutatási eredményeinket az említett korlátok ellenére is relevánsnak tartjuk.

A számviteli reform és az általa kiváltott hatások

Az eredményszemléletű számvitel egy általánosan elfogadott információs rendszer, amely megbízható és valós képet nyújt egy gazdálkodó szervezet pénzügyi, gazdasági pozíciójáról és teljesítményéről. Figyelembe veszi az eszközök és kötelezettségek teljes körét. A pénzforgalmi szemlélettel szemben nem a pénzmozgásokat, hanem a gazdasági értékek létrejöttét ragadja meg, emiatt sokkal pontosabb képet nyújt a folyamatokról (Európai Bizottság, 2013). Az eredményszemléletű számvitel gyorsabban biztosít pénzügyi információkat (Guthrie, 1998), és jobban korlátozza azok torzítási lehetőségét is (Pályi, 2015). Lehetővé teszi a költségek teljes körű felmérését és a teljesítmények értékelését (Robinson, 1998; Ouda, 2003), utat enged a vállalati szektorban alkalmazott eredményességi vizsgálatoknak, költség-haszon elemzéseknek és tervezési eljárásoknak (Sisa & Veress, 2014).

Annak köszönhetően, hogy a tranzakciók könyveléséhez nem kell megvárni az ügyletek pénzügyi rendezését, az eredményszemléletű számvitel szigorúbb elszámolást biztosít, hamarabb nyújt információt a felhasznált erőforrásokról, valamint a tevékenységek és az előállított javak költségeiről (Barton, 2009; Lapsley, Mussari & Paulsson, 2009; Lentner, 2014). Támogatja a hosszú távra kiható döntések meghozatalát, az egyes döntések értékelését, hozzájárul a hatékonyság méréséhez, az eredményesség értékeléséhez, valamint az elszámoltathatóság fokozásához (Tickell, 2010) (1. táblázat).

Az elmúlt évtizedek hazai és nemzetközi tapasztalatai arra mutatnak rá, hogy a pontosabb adatok nem mindig járnak együtt az adatok és a belőlük képezhető információk alkalmazásával (Christiaens & Rommel, 2008; Arnaboldi & Lapsley, 2009; Tóth, Jakab & Rác, 2022). Az információk felhasználása kapcsán az információkat létrehozó kínálati oldalt és az információkat felhasználó keresleti oldalt is vizsgálni kell (van Helden & Reichard, 2019). A kínálati oldalnak releváns, használható és érthető információkat kell szolgáltatnia a felhasználói oldal számára. A két oldal együttes, folyamatosan összehangolt fejlődésére van szükség (Ouda & Klischewski, 2019).

1. táblázat
Az eredményszemlélet elméleti előnyei és hátrányai

Előnyök	Hátrányok
Naprakész információk	A magánszférától eltérő információigény
Pontosabb adatok a költségekről, önköltségszámítás fejlődése	A profit relevanciája megkérdőjelezhető
Vezetői számviteli megfontolások, hatékonyabb gazdálkodás	Hatékonyság és eredményesség másféle megközelítést igényel
Átláthatóság	Bonyolultabb a rendszer
Belső kontrollok és külső auditok javulása	Munkaráfordítás növekedése (miközben a szektorban jellemző a munkaerőhiány)
Összehasonlíthatóság	
Pontosabb és gyorsabb kép a vevői és a szállítói állományokról	
Tárgyieszköz-menedzsment javulása	
Hosszabb távra kiható döntések összehasonlíthatósága	

Forrás: Tóth (2020, p. 246) alapján saját szerkesztés

Az államháztartási számviteli információs rendszer érintettjeit két nagyobb csoportba, a döntéshozókra és az egyéb érdekeltekre sorolhatjuk (Simon, 2011). A döntéshozókon belül kiemelhetjük a politikai döntéshozókat (ide sorolhatjuk a számvevőszékeket és az ellenőrzést végző intézményeket is, melyeknek döntési jogosultságuk van a gazdálkodás megítélését és minőségét illetően. Számukra az intézmények és a feladatok finanszírozásának transzparenciája rendelkezik a legnagyobb relevanciával. A közintézmények vezetőinek feladata átfogó szemléleti megközelítésben a közérdek érvényesítése, a társadalmi érték (public value) növelése (Kozma, 2016). Ezek a szereplők érdekeltek a gazdasági növekedés elősegítésében, és kiemelt jelentőségű számukra, hogy a költségvetési szervek kiadásait a tervezett időpontokban teljesítsék, illetve a szolvens és likvid működés biztosítva legyen (Simon, 2011). A politikusoknak döntéseik során különböző érdekek között kell kompromisszumot teremteniük, ezért számukra a nem-pénzügyi és a verbális információk jelentősek (Brorström, 1998; Sinervo & Haapala, 2019; Kovács & Lippai-Makra, 2023). Egy politikus számára a fontos adatok köre nehezen meghatározható (Jorge & Nogueira, 2019). Bár a számviteli információk legitimálhatják a döntéseket (van Helden & Reichard, 2019), de ennek következtében azok felhasználása sokszor csak szimbolikus (Ouda & Klischewski, 2019). A számviteli információk felhasználását hátráltatja a politikai döntéshozók számviteli ismereteinek hiánya is, valamint a döntéshozók információs túlterheltsége is (Jorge & Nogueira, 2019; van Helden & Reichard, 2019). Mindez arra világít rá, hogy egy ilyen reform eredményességét nagyban befolyásolja az, hogy a politikai döntéshozók tisztában vannak-e az adatok fontosságával, és igénylik-e ezen adatok bemutatását (Simon, Fejszák, Schatz, Donchev & Ivanov,

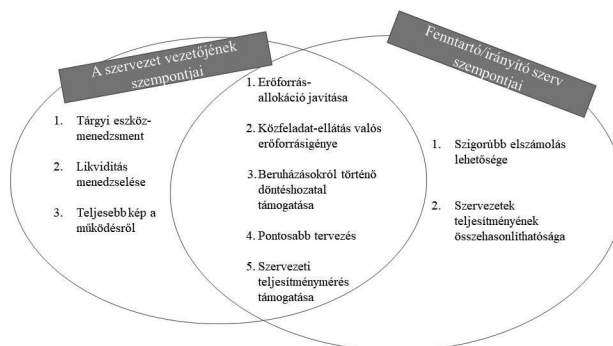
2018). A beszámolási rendszernek arra is tekintettel kell lennie, hogy a beszámolóknak (és így az információknak) kik a címzettjei (Lakatos, 2013).

Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021) az eredményszemlélet előnyeit különböző érintetti körök szempontjából is csoportosították (1. ábra). A belső érdekeltek, mint például a gazdálkodó szervezetek vezetői számára az eredményszemlélet előnye a tárgyi eszköz és a likviditásmenedzsment javulása, valamint a működésről kapott valós és teljes kép. A fenntartó szempontjából előnyt jelent a szigorúbb elszámolás és elszámoltatás lehetősége, valamint a teljesítmények összehasonlításának lehetősége.

Mindkét fél számára előnynek tekinthető az erőforrás-allokáció javítása, a közfeladat-ellátás erőforrásigényének javulása, a beruházási döntések támogatása, a pontosabb tervezés lehetővé tétele és a szervezeti teljesítménymérés támogatása.

1. ábra

Az eredményszemlélet előnyei a szervezet vezetője és fenntartója/irányítója szempontjából



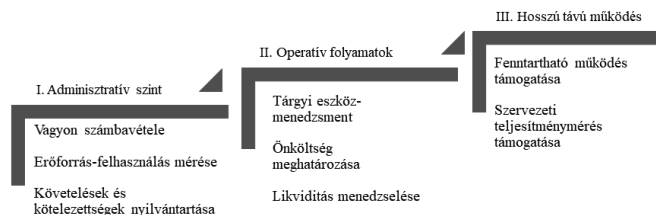
Forrás: Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021, p. 55) alapján saját szerkesztés

Az eredményszemléletű számvitel hasznosulását Borbély és szerzőtársai (2021) tanulmánya adminisztratív szintre, operatív folyamatokra és a hosszú távú működésre tagolta. A jogszabályok és az irányító szervek által előírt adatszolgáltatások alapjaiban határozzák meg az egyes szervezetek adminisztratív működését. Az ide sorolt előnyöket a szigorúbb, nemcsak pénzforgalommal járó eseményeket figyelembe vevő elszámolás következményének tekinthetjük. Az operatív folyamatok szintjén már stratégiai szempontok is érvényesülhetnek. A gazdálkodó szervezetek nemcsak nyilvántartják a vagyonelemeket, hanem vizsgálják is azok kihasználtságát, elhasználtságát, az önköltségszámítás és a likviditásmenedzselés során számviteli információkat is figyelembe vesznek. Az eredményszemlélet a hosszú távú működés során a fenntartható működésben, a szervezeti teljesítmény mérésében ölthet testet (2. ábra). Bár mindhárom szint alapvetően függ a számviteli rendszer jellemzőitől, a számvitelnek az adminisztratív szintnél van a legjelentősebb súlya. A másik két szint érvényesülésénél a vezetés stílusa, hozzáállása, valamint az adatok felhasználhatósága is nagy szerepet játszik, mint befolyásoló tényezők. Nem elégséges azonban önmagában egy megfelelően működő számviteli rendszer,

hanem annak olyan adatokat kell generálnia, amelyeket a különböző érdekeltek döntéshozataluk során fel tudnak és fel is használnak.

2. ábra

Az eredmény szemléletű számvitel hasznosulásának szintjei



Forrás: Borbély, Szikszainé Király & Kakas (2021, p. 56) alapján

Az önkormányzati gazdálkodást érintő reformok

Az évszázad első évtizedében a hazai települési önkormányzatok azt tapasztalhatták, hogy elszakadtak az anyagi alapok a felelősségektől, az önkormányzati rendszer egyszerre vált túlterheltté és alulfinanszírozottá (Kovács, 2014). Az önkormányzatok nagy közjogi önállósággal és felelősséggel rendelkeztek, de finanszírozásuk központosítottá vált. 2010 után a hazai települési önkormányzatok működésében számos változás állt be. Az alrendszer adósságkonszolidációja mellett lezajlott a finanszírozási alapok megújítása, a belső kontrollrendszerek fejlesztése, továbbá jelentős változáson esett át az ellátandó feladatok köre és a feladatellátás módja is.

A feladatok reorganizációja és a forrásbevonás változásai

Az önkormányzati alrendszerben kialakult problémák kezelésére és prevenciójára több intézkedés is született. A törvényhozók a szabályozásban a kontrollok megerősítése mellett (amely az újra eladósodás megakadályozásának egyik legfőbb eszközévé vált) egyéb változtatásokat is eszközöltek (Kovács, 2014). 2013-tól például tilos a működési költségeket hitelből finanszírozni. Egyes instrumentumok (például likvidhitelek) bevonásához nem kell kormányzati engedély. Jelentős átalakulás következett be az önkormányzatok által ellátandó feladatok körében. A fekvőbeteg-ellátás 2012-től, az iskolák üzemeltetése 2013-tól került át állami feladatkörbe. A járási hivatalok létrehozásával több államigazgatási feladat kikerült az önkormányzatok feladataiból (Hegedűs & Novoszáth, 2018). Ugyancsak jelentős módosításnak számított a 2000 lakos alatti lélekszámú települések közös hivatalállítási lehetősége is. Csökkentették az önkormányzati gazdálkodás szabadságfokát, korlátozták a gazdasági társaságok alapításával, vállalkozásban való tulajdonjog szerzésével összefüggő jogokat. Az önkormányzatok önként csak olyan feladatokat vállalhatnak, amelyek nem veszélyeztetik a kötelező feladatok ellátását (Lentner, 2019). Ez olykor gazdaságossági és fenntarthatósági számításokat

elvégzését is szükségessé teszi.

A feladatfinanszírozás bevezetésével a feladatellátás finanszírozása is új alapra került. A feladatfinanszírozás egy olyan finanszírozási rendszer, amely a jogszabályokban meghatározott szakmai színvonal eléréséhez biztosítja a forrásokat, a feladatokkal járó működési kiadások fedezésére. Ezt a fedezetet előzetes kalkulációkra alapozva lehet megfelelően meghatározni. A feladatalapú finanszírozás hazai megvalósításának hiányosságaira Bordás (2017) tanulmánya is felhívta a figyelmet. Szerinte a hazai feladatfinanszírozás keretein belül kötött felhasználású normatív támogatásokat biztosít a központi szint a helyi önkormányzatok számára. A feladatfinanszírozás lényegében nem valósult meg, inkább csak feladat és kiadással orientált szabályozásról beszélhetünk. A feladatok és finanszírozás újjászervezése hozzájárult az önkormányzati alrendszer egyensúlyához, de idővel gyengültek a centralizáció pozitív hatásai (Lentner & Hegedűs, 2019). Az újbóli eladósodás megakadályozását célzó reformok mellett sor került az önkormányzati alrendszer adósságállományának konszolidációjára is, amelynek keretein belül a központi kormányzat átvállalta a helyi szint adósságállományát (Lentner, 2019).

Az önkormányzati alrendszer problémái felhívták a figyelmet a források védelmének szükségességére. Nemzetközi szinten a háromdimenziós COSO-moddell tekinthető jellemző gyakorlatnak, amit 2009-ben a hazai gyakorlatban is bevezettek (Tóth, Rác & Lippai-Makra, 2021). A belső kontrollrendszer fejlesztése viszont még nem érte el a kívánt eredményt, mivel az új szabályozásnak az önkormányzatok többsége nem felelt meg (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014). A korábban alkalmazott, elégtelenül működő számviteli rendszer hozzájárult az adósságállomány elfedéséhez (Jakab & Balog, 2017), és a belső kontrollok érvényesülését sem támogatta. Az ellenőrzési rendszer fejlődésével párhuzamosan a könyvvizsgálat is egyre jelentősebb szerepre tett szert az önkormányzatok körében (Györfi, Hegedűs, Lukács & Printz, 2020).

A számviteli reform kapcsolata az egyéb, gazdálkodást érintő reformokkal

Az önkormányzati gazdálkodás keretei alapjaiban megváltoztak. Az új keret egyes elemeinek egymáshoz illeszkedése kritikusan fontos kérdéssé vált, mivel a reformok csak akkor lehetnek eredményesek, ha közöttük szinergiák figyelhetők meg. Ezért érdemes feltárni, hogy a számviteli reform mennyire van összhangban egyéb rendelkezésekkel, miként képes támogatni azok törekvéseit.

A gyorsabb és pontosabb elszámolásból származó naprakész információk, amelyek lehetővé teszik az egyes szervezetek összehasonlíthatóságát, és biztosítják a gazdasági folyamatok átláthatóságát, jótékony hatást gyakorolhatnak a feladatellátás és a feladatfinanszírozás értékelésére, áttekinthetőbbé tehetik az adósságabsztrakcióknak való megfelelést, és támogathatják a belső kontrollok fejlesztését (3. ábra).

A költségekről előálló pontosabb adatok alapot nyújtanak az önköltségszámítás fejlődésének, ami lehetővé teszi

az egyes tevékenységek költségeinek értékelését. Ennek segítségével az önkormányzatok megfelelő döntést tudnak hozni az önként vállalt feladatok ellátásáról, illetve lehetővé teszik a kiszervezés lehetőségének mérlegelését is. A költségek és ezáltal a költségvetés pontosabb előrejelzése hozzájárul a pénzügyi fenntarthatóság értékeléséhez, melynek egyik eleme az adósságszabályoknak való megfelelés. Ugyanezen logika érvényesül a több gazdasági évet érintő események hatásainak szétterítésével, melyet az időbeli elhatárolások alkalmazása támogat. Mindez képes lenne támogatni a Sisa (2021) által javasolt jövőorientált megközelítést is.

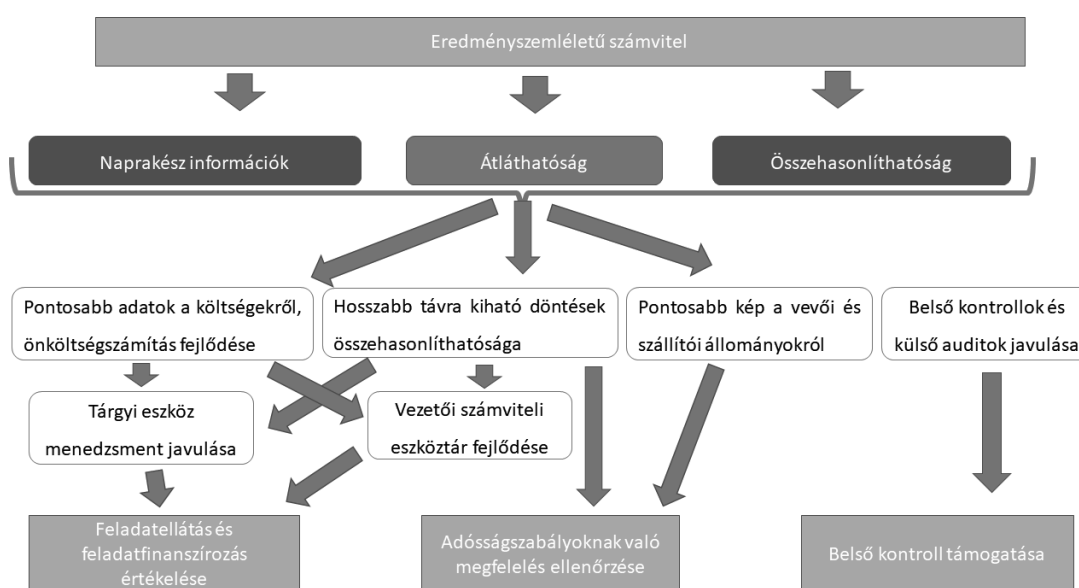
A költségvetési jelentések és tervezések minőségére jótékony hatást gyakorolhat az eredményszemléletű számvitel és a vezetői számvitel eszköztárának bővülése is (költségelemzés, árazás) (Tóth, 2021).

elméleti előnyei is jobban tudnak érvényesülni a gyakorlatban.

Az adósságszabályoknak való megfelelés a szállítói adatok pontosabb értékelése által is jobban követhetővé válik. A pénzforgalmi logika mellett az önkormányzati alrendszer szállítói állománya áttekinthetetlen volt, amely rendszerszinten is jelentős kockázati elemnek bizonyult. Az eredményszemléletű számvitel szigorúbb elszámolása a kötelezettségek naprakész nyilvántartását is kikényszeríti. Ezáltal az önkormányzatok adósságállományáról naprakész információ áll rendelkezésre, ami elősegíti az adósságszabályok érvényesítését. A belső kontrollok minőségének javulása, a belső kontrollrendszer megújítása a külső auditok hatékonyságát is növeli, mivel a szervezetek működéséről, az ott lezajló folyamatokról pontosabb és részletesebb kép áll a könyvvizsgáló rendelkezésére.

3. ábra

Hogyan támogatja az eredményszemléletű számvitel a reformokat?



Forrás: saját szerkesztés

A tárgyieszköz-állomány menedzselése a hosszú távú működés fenntarthatóságában játszik kulcsszerepet. A korábbi évtizedek során a szervezeteket hosszabb időtávon szolgáló eszközök pótlása nem kapott kellő figyelmet, mivel a pénzforgalmi szemléletű számvitelben az értékcsökkenés elszámolása nem jelent meg. Az eredményszemléletű számvitel segítségével jobban nyomon lehet követni az eszközpótlási igényt (Jakab & Balog, 2017). Az amortizáció elszámolásával az egyes feladatok erőforrásigénye is pontosabban becsülhető.

A pontosabb költségadatokat nemcsak önkormányzati szinten hordoznak fontos információkat, hanem rendszerszinten is nagy jelentőségűek. Ha az adott tevékenység költségeiről rendszerszinten állnak rendelkezésre adatok, akkor a hozzájuk kapcsolódó finanszírozás is jobban illeszthető a feladatellátás költségeihez. Ezáltal a feladatfinanszírozás logikája is jobban érvényesül, és jobban elválik a normatív finanszírozási logikától, így a rendszer

Összességében megállapíthatjuk, hogy az eredményszemléletű számvitel bevezetésétől várt hatások összhangban vannak más reformokkal, azok érvényesüléséhez támaszt nyújtanak. Így egy eredményesen végrehajtott reform, számviteli adatokra figyelmet fordító megközelítés nagymértékben hozzájárulhat az önkormányzati alrendszer stabil működéséhez, ezzel az állampolgári érdekek érvényesüléséhez.

A számvitel hozzájárulása az eredményes gazdálkodáshoz

A feldolgozott szakirodalmak és a korábbi hazai kutatások rávilágítanak arra, hogy a számviteli rendszer képes a megbízható és való kép biztosítására, de az információk gazdálkodásban betöltött szerepét illetően már jobban megoszlanak a vélemények (Molnár & Hegedűs, 2017; Tóth, 2020; Lentner, Molnár & Nagy, 2021; Tóth, Jakab & Rác 2022; Borbély, Szikszainé Király & Kakas, 2021).

Ez egyrészt visszavezethető a rendszerek illeszkedésének hiányára. Amíg az államháztartás költségvetése pénzforgalmi szemléletű, addig a számviteli információs rendszer adatai sem használhatók fel közvetlenül (ahogy erre a potenciális korlátra Simon (2009) és Bathó (2012) reform előtti tanulmányai is felhívták a figyelmet). Az érintettek a számviteli rendszer megújítását sokszor csupán egy könyvelési gyakorlatnak tekintik (Vértesy, 2020).

A reformok csak akkor érhetik el a kívánt hatást, a számvitel csak akkor járulhat hozzá az eredményes gazdálkodáshoz, ha a számviteli információs rendszer megfelelően, megbízhatóan működik, illeszkedik a többi szabályozási irányhoz és más nyilvántartási rendszerekhez, és a számviteli adatokat felhasználják a döntéshozatal során (4. ábra).

A helyzetet nehezíti, hogy a három dimenzió érvényesülése egymástól sem független: a számviteli információs rendszer megfelelő működése szükséges ahhoz, hogy támogathassa az együttműködést a további rendszerekkel, és a kettő együttes érvényesülése szükséges, de nem elégséges feltétele a számviteli információk gazdálkodásban történő felhasználásának. Ehhez elengedhetetlen a megfelelő információáramlás, valamint az ezt támogató számviteli dokumentáció (Lukács, Tóth & Zéman, 2012).

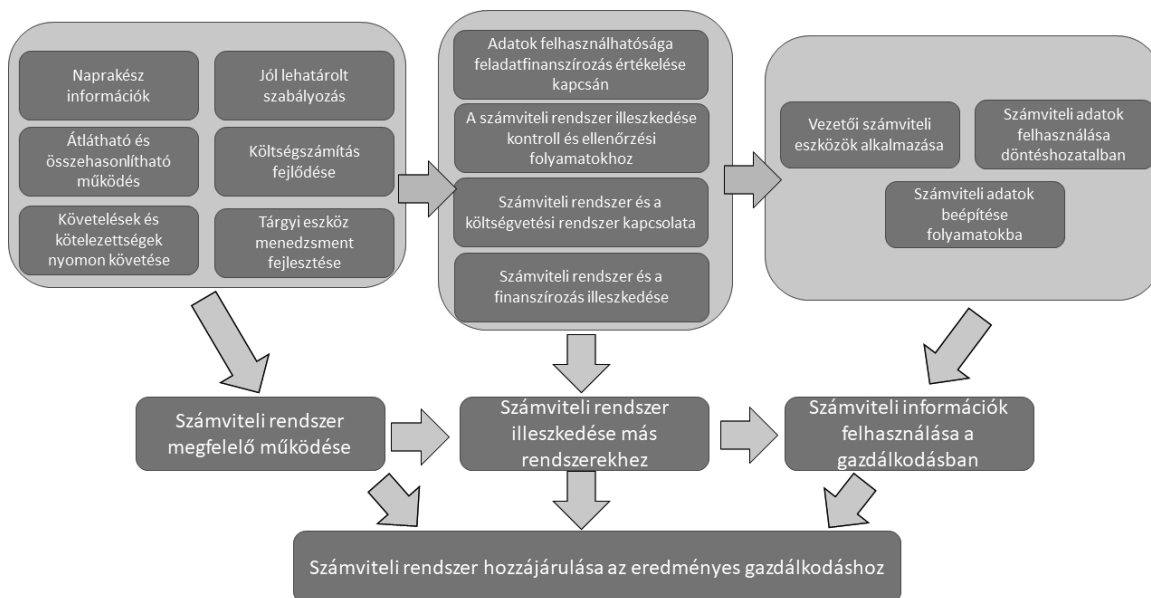
nagy hatást gyakorol az adatok megbízhatóságára és érvényességére, végső soron a kutatás eredményére, így annak megfelelő kezelése kulcsfontosságú (Kallio, Pietila, Johnson & Kangasniemi, 2016).

Atapasztalatokfelmérése féligstrukturáltbeszélgetések alapján történt. A kérdések feltevése nem befolyásolta a megkérdezettek válaszait és gondolatmenetét, viszont támogatta azt, hogy azok tartalma lehatárolt és lényegre törő legyen (Babbie, 2001). A félig strukturált interjúk lehetővé teszik a kevésbé feltárt problémák vizsgálatát (Pelyhe & Primecz, 2022). Mindemellett alkalmat biztosít arra, hogy a kérdező az alany korábbi válaszaihoz igazítsa a kérdéseit, továbbá azt is lehetővé teszi, hogy az alany a saját kifejezéseivel válaszoljon a kérdésekre (Kallio, Pietila, Johnson & Kangasniemi, 2016). Az eljárás kifejezetten illeszkedik a jelen kutatáshoz, ugyanis a félig strukturált interjúk esetében a kérdéseknek valamilyen előzetes ismeret alapján kell nyugodniuk (Turner, 2010).

A kutatás során csak mélyinterjúk megközelítést alkalmaztunk. Igaz, a többféle módszertan, hazai és nemzetközi tapasztalatok alapján növeli a válaszadói hajlandóságot, valamint az eltérő kutatási módszerek rugalmas kombinálásával a megismerés határait is ki lehet tolni (Neulinger, 2016), viszont a mélyinterjúk alaposabb bete-

4. ábra

A számviteli információk szerepe a reformok érvényesülésében



Forrás: saját szerkesztés

Kutatásunkban e faktorok érvényesülését vizsgáltuk személyes megkérdezések segítségével.

Módszertan

A kutatás keretein belül több módszertant alkalmazva, interjúk és kiscsoportos megkérdezések segítségével mértük fel a hazai önkormányzati szféra eredmény szemléletű számviteli információs rendszerrel kapcsolatos tapasztalatait. Mivel az alkalmazott kutatás módszertana

kintést engednek a megkérdezett véleményébe és ösztönöz több válaszokhoz vezetnek (Kéri, 2019; Lippai-Makra & Kovács, 2021).

A kutatási folyamat 2023 októberében zajlott le, ennek során hat jelentős önkormányzati tapasztalattal rendelkező szakembert kérdeztünk meg:

- két gazdasági vezetőt,
- két ellenőrzés területén dolgozó válaszadót,
- két egyetemi oktatót, államháztartási mérlegképes könyvelőt.

A kutatás nem reprezentatív az alacsony elemszám miatt, azonban Kvale és Brinkmann (2009) véleménye szerint a mintaelemszám megfelel a kvalitatív kutatásban alkalmazandó legkisebb mintaelemszámnak. Korlátozó tényező a potenciális alanyok tekintetében, hogy nehéz megfelelő tapasztalattal rendelkező, államháztartási számvitelben járatos válaszadót találni. Ebből adódóan elismerjük, hogy az alacsony mintaelemszám a kutatás korlátja. Jelen kutatási eredményeinket további fejlesztés után kevert módszertannal kívánjuk folytatni.

Eredmények

A szakirodalmi áttekintés alapján kialakuló elméleti modellünk, illetve az abban foglalt faktorok érvényesülését mélyinterjúk segítségével vizsgáltuk. Az interjúk lefolytatása során a modellben (4. ábra) feltüntetett 2. és 3. dimenziót összevonva kezeltük, mivel egyszerűbb volt az egyes szempontok elméleti lehetőségét a megfigyelhető gyakorlattal egyszerre vizsgálni. Ez folytonosabb beszélgetéseket eredményezett, nagyobb lehetőséget biztosított az alanyok kibontakozására, ami véleményünk szerint ösztönösebb válaszokat eredményezett. Tapasztalataink bemutatása is ezt a logikai ívet követi, végül a feltárt összefüggések ismertetésével zárjuk tanulmányunka.

A számviteli információs rendszerről alkotott vélemény

Az interjú első szakaszában a számviteli rendszerről alkotott véleményeket igyekeztünk megismerni. A számviteli rendszer jól definiált, átlátható kialakítása elengedhetetlen a rendszer megfelelő működéséhez, ami hozzájárul az előnyök érvényesüléséhez és a vezetés támogatásához. Ezzel a kérdéssel már több hazai kutatás (Molnár & Hegedűs, 2017; Lentner, Molnár & Nagy 2020; Tóth, 2020; Tóth, Jakab & Rácz, 2022) foglalkozott, melyek tapasztalatai, eredményei alapján a számviteli rendszer működését megfelelőnek titulálhatjuk, a rendszer megfelelően definiáltak és átláthatónak minősíthető. A kutatásban részt vevő alanyok véleménye kivétel nélkül megerősítette a hazai államszámvitel megfelelő definiáltságát és lehatároltságát.

„Szerintem jól lehatárolt és definiált, ami a sajátosságait illeti, itt van egy duplázódás az eredmény szemlélet, illetve a pénzforgalmi módosított teljesítés, pénzforgalmi szemlélet párhuzamosan megy. Ennek azért a duplázódás ellenére nagyon sok előnye van, amit jól lehet használni.” – Alany 3

„Szerintem jól lehatárolt, egyértelműen definiált.” – Alany 4

Ezekkel párhuzamosan az átláthatóság kapcsán is pozitív véleménye volt az alanyoknak.

„Olyan értelemben transzparens, hogy nem kavarodik össze a pénzügyi és a költségvetési számvitel.

Szerintem jól elkülönül a rendszerben, de a kettő között természetesen van kapcsolat.” – Alany 6

„Kormányrendelet szintjén definiált, jogilag meghatározott az alábontás minden részlete jól dokumentálható, jól ismert pénzügyminisztériumi anyagok segítik. Persze nem egy laikus átláthatóságra gondolunk. Szakmai értelemben transzparens, átlátható, nincsen vele probléma.” – Alany 6

Mindezekkel összhangban a számviteli információs rendszer működéséről is pozitív véleményt alkottak a megkérdezettek.

Ennek ellenére, kritikaként fogalmazták meg, hogy megjelennek duplikációk, valamint nagy terhet ró az érintettek az adatszolgáltatási kötelezettség is.

„Van, amikor nem megfelelően működik a rendszer, főlegesen van egy csomó ismételt adatbekérés.” – Alany 2

Összességében az interjúk megerősítették a korábbi tapasztalatokat. A számviteli rendszer működése alapvetően pontos, átlátható, képes naprakész információkat biztosítani. A rendszer bevezetése növelte a működtetésére fordítandó időt, ami egybevág Bathó (2012) várakozásaival. Erre vonatkozóan két alany is megjegyezte, hogy a bevezetés nem volt zökkenőmentes, mivel az jelentős erőforrás-lekötéssel járt. Mindez hozzájárulhatott a szektorban tapasztalható munkaerőhiány kialakulásához. Az alanyok már a beszélgetés elején tettek utalásokat arra, hogy az adatok nagy részét nem használják fel elemzésekhez, döntések támogatásához (2. táblázat).

2. táblázat

A pozitív és negatív tényezők vizsgálata a jogi szabályozottság kapcsán

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Jogi lehatároltság megfelelő	6	Duplikált adatok, Nem megfelelően használják ki az adatokat	4
Transzparenciát biztosítja	5	Bevezetés jelentős erőforrásigénye	2

Forrás: saját szerkesztés

Ha az összefoglaló állításainkat kvantifikáljuk, akkor megállapítható, hogy a duplikált adatokra vonatkozó utalás és az adatok kihasználtsága 4-4 alkalommal fordul elő. A megkérdezett szakértők azonban egyértelmű pozitív vonásnak értékelték az Áhsz. megfelelő kodifikációját, amely a jogi lehatároltságban jelenik meg, továbbá azt, hogy a működés biztosítja a szükséges átláthatóságot. Ebből levonható az a következtetés, hogy a rendszer egy jól működő, ám nem megfelelő határfokkal kihasznált struktúrát hozott létre, és tart fenn.

A számvitel hozzájárulása a költségek tervezéséhez

Az eredményszemléletű számvitel bevezetése és ezáltal a jelenleg érvényben lévő számviteli rend, az erőforrások felhasználásának gyorsabb és pontosabb nyomon követése által lehetővé teheti a költségek precízebb elszámolását. Ezt a lehetőséget több kutatás (Barton, 2009; Lapsley, Mussari & Paulsson, 2009; Lentner, 2014) megerősítette. Az interjúk során alanyaink véleményét is szeretttük volna kikérni arra vonatkozóan, hogy meglátásaik szerint a magyar számviteli rend megnyitja-e a lehetőséget a költségek pontosabb rögzítése és az önköltségszámítás fejlődése előtt, illetve, hogy ez a gyakorlatban mennyire valósul meg.

A kapott válaszok alapján megerősítést nyert, hogy a rendszer által generált adatok lehetőséget adnak erre.

„Szerintem a rendszernek a kialakítása erre ad lehetőséget. Van hatos-hetes számlaosztály, ezek alábonthatók, tehát gyakorlatilag nincs olyan megkötés, hogy akkor most éppenséggel ne lehetne egy költséghelyet vagy költségviselőt beazonosítani. [...] Tehát ilyen típusú technikai akadály szerintem nincs a költségek tervezésének és ilyen értelemben az önköltségszámításnak.” – Alany 2

„Az igazság az, hogy az önköltségszámításnak lenne alapja, tehát az adatok rendelkezésre állnak, csak sokan még nem alkalmazzák, illetve nem ismerik a költségszámítás módszereit.” – Alany 1

A gyakorlatban tehát megfigyelhetők még akadályok. A megkérdezettek véleménye szerint a helyi szintű számviteli szakemberek, döntéshozók nem ismerik a megfelelő módszereket, még másik alanyunk a működést érintő finanszírozási-elszámolási szabályokból eredő inkonzisztenciára világított rá.

„Az önköltségszámítás már egy összetettebb kérdés. Van, ahol muszáj mert maga a tevékenység indokolja. Ezeknél azért fontos, mert ez alapján lehet meghatározni azt is, hogy a különféle támogatások hogyan és mekkora összegben illetik az önkormányzatot. Viszont ezekkel a támogatásokkal közben el is kell majd számolni, bár ez nem egyértelműen költségalapon történik, hanem pénzforgalmi szemléletben történik, és ilyen értelemben ezek az adott kormányzati funkcióra elköltött kiadások. Tehát a kiadás szintjén történik, adott évre vonatkozóan.” – Alany 2

A költségvetés tervezésével összhangban a finanszírozás, illetve a kapcsolódó elszámolások pénzforgalmi szemléleten alapszik. A költséginformációk nyomon követése (melyre az eredményszemlélet biztosít lehetőséget) helyett inkább a kiadások monitorozásának van jelentősége a gyakorlatban. Véleményünk szerint emiatt a gazdálkodók nem is feltétlenül érdekeltek a tevékenységek önköltségeinek pontos kiszámításában, a lehetséges költségek

megfelelő tervezésében. A válaszok tanulsága az, hogy vannak olyan területek, ahol szükséges ennek alkalmazása, és ennek a számviteli környezet jó támpontot ad. A negatívum, hogy pénzforgalmi szemléletre van szükség a költségvetési tervezéshez, továbbá nincs is meg a megfelelő ismeret a szakemberek részéről az önköltségszámítás kialakításához. Ennek egyik jó példája, hogy sok esetben olyan tankönyvek képzik az önköltségszámítás alapját, amelyet a vállalati szféra működési mechanizmusainak megfelelően írtak meg a szerzők. Ez a jelenség egy olyan problémára mutat rá, amely az előzetes mérlegelésknél nem képezte a központi diskusszió tárgyát. Ugyanis a számviteli rendszer működtetésének magasabb erőforrásigényét több tanulmány is kiemelte (Bathó, 2012; Jakab & Balog, 2017), de az információk hasznosításához szükséges szaktudás problematikájáról már kevesebb szó esett (3. táblázat).

3. táblázat

Pozitív és negatív tényezők a tervezés, költségtervezés vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Az elvi lehetőség megvan, és hasznos	6	Nem tud érdemben hozzájárulni, mert pénzforgalmi szemléletben történik a tervezés	5
Vannak olyan területek, ahol „szinte” kötelező	2	Nem megfelelő módszertani ismeret	2

Forrás: saját szerkesztés

A számviteli adatok hozzájárulása a feladatalapú finanszírozás értékeléséhez

A feladatalapú finanszírozás értékelésénél hasznosak lehetnek az érvényes számviteli rendszer adatai, hiszen ezek segítségével válik értékelhetővé egy-egy közfeladat erőforrásigénye. A feladatalapú finanszírozási rendszer pedig ezen információkkal összhangban kerülhetne finomhangolásra. Ennek viszont gyakorlati korlátok mellett elvi kivitelezhetősége kapcsán sem volt egyetértés a megkérdezettek között.

„Hogy mennyire lehetnek hasznosak? Ha a feladat mögött lenne egy költségkalkuláció, akkor nyilván az odaítélhető forrás megalapozottabb lenne. Már tíz éve mondjuk, hogy hasznosak lehetnének, de itt megint az érdekeltség csúszik el, mert működnek a régi beidegződések. Nincsenek igazából rákényszerítve arra, hogy ez valóban feladatalapon működjön.” – Alany 4

„Elvi síkon valószínűleg lehet azért összegegyeztetni dolgokat, csak itt két különböző dologról beszélünk.

A feladatfinanszírozás továbbra is pénzforgalmi szemléletű, az önköltségszámítás pedig eredmény-szemléletű. Jó lenne akár egy átlagos önköltséggel számolni, mondjuk átlagban ennyiért kellene ellátani egy feladatot, és ezért minden önkormányzatnak ennyi támogatás jár, mert országos szinten az adott tevékenységnek ennyi az önköltsége, és ennek egy részét vagy egészét ehhez kötnék a feladat finanszírozói. Nem egyértelmű azonban, hogy az önköltségekbe mit lehet figyelembe venni? Hogyan lesz ebből később egy pénzforgalmi típusú támogatás? Valahogy fából vaskarikának érzem még egy kicsit.” – Alany 2

Mindez rávilágít arra, hogy az államháztartáson belül párhuzamosan alkalmazott pénzforgalmi és eredmény-szemléletű logika több inkonzisztencia forrásának tekinthető (Simon (2009) és Bathó (2012) várakozásaival, illetve Vértessy (2020) megállapításaival összhangban), ami hátráltatja az eredmény-szemléletű számviteli adatok felhasználását a vezetői döntéshozatal során. További probléma, hogy az önköltségszámítás kapcsán nem definiálták, hogy mely erőforrások felhasználása, mely eszközök használata veendő figyelembe. Ezek tisztázása nélkül nem képezhetők összehasonlítható adatok, és a kiszámított önköltségek nem tükrözik egy-egy feladat valós erőforrásigényét. Így a rendszer jelen formájában nem teszi lehetővé, hogy a finanszírozási rendszer számára hasznos alapot képezzen, még akkor sem, ha eltekintünk az eredmény-szemléletű adatok és pénzforgalmi szemléletű adatok közötti konvertálási problémától, a költségek és kiadások különbségétől (4 táblázat).

4. táblázat

Pozitív és negatív tényezők a feladatfinanszírozás vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás vagy hatástalanság	Előfordulás
Az elvi lehetőség megvan	6	Nem tud érdemben hozzájárulni, mert pénzforgalmi szemléletben történik a tervezés	6
Feladat-finanszírozás támogatása	2	Nincs meg a valódi feladatfinanszírozás	6

Forrás: saját szerkesztés

A válaszadók jelentős része megerősítette, hogy van lehetőség a feladatfinanszírozás támogatására. Számviteli háttér adott, tekintve, hogy a rendszer képes arra, hogy megfelelő alábontásokkal tudja a döntéshozatalt támogatni. Ennek ellenére nem használják ki a rendszerben rejlő lehetőségeket, amelyek a támogatási struktúra pénzforgalmi jellegén alapulnak. A probléma magával a feladatfinanszírozás rendszerével van. A válaszadók álláspontja szerint nem tudja megfelelően betölteni a szerepét, tehát a probléma gyökere javarészt az önkormányzati

rendszer finanszírozási struktúrájából és ennek vélelmezhető diszfunkciójából adódik. Ennél a válasznál is megnyilvánul, hogy a rendszer tudna támogatást adni, de mivel a gazdálkodás maga nem eredmény-szemléletben történik, ezért a legfontosabb tényező, hogy a szervezetek likviditása biztosított legyen. Ebből következik, hogy bár a „végeredmény” eredményalapú, de a napi működés nem ebben a logikában történik, hanem a bevételek, kiadások dimenziójában.

A számviteli adatok hozzájárulása az ellenőrzés és a kontrollok fejlődéséhez

A bemutatott szakirodalmak alapján feltételezhetjük, hogy a pontos és naprakész adatok lehetővé teszik a belső kontrollok és az ellenőrzés fejlesztését. Egyik alanyunk véleménye szerinte a kincstári ellenőrzés sokkal pontosabbá vált, ami nemcsak a számvitelnek, hanem az adatszolgáltatási infrastruktúra fejlődésének is köszönhető volt.

A belső kontrollok megítéléséről kevesebb szó esett az interjúk során, viszont, ez egybevág más kutatások tapasztalataival.

„Én még nem nagyon láttam, hogy kockázatelemzést végeztek volna” – Alany 1

Ahogy arra több tanulmány (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014; Tóth, Rác & Lippai-Makra, 2021) is utal, a belső kontrollok önmagukban is fejletlenek, a legtöbb esetben nem tartják be a jogszabályokban foglaltakat. Így nem a számviteli információk felhasználása, beépítése a legégetőbb kérdés a területen, de ezek a belső kontrollok és az ellenőrzés fejlesztése kapcsán jótékony hatással lehetnének.

„Az ellenőri szituációkból az derült ki, hogy ott a potenciál, ki lehet használni a különféle dokumentumokat, be lehet építeni a hagyományos költségvetési tervdokumentációba azt, ami már az előző évről bázis alapon ismert. Az eredmény-szemléletnek bizony van jelentősége, van kontroll szerepe, csak nem is gondoltak rá.” – Alany 3

A tapasztalatokat összegezve e témakör esetében is azt állapíthatjuk meg, hogy a számvitel elméleti síkon képes lenne támogatni más jogszabályok céljainak érvényesülését, a köz által rendelkezésre bocsájtott források szabályszerű felhasználását, de a gyakorlatban ezek a hatások még nem érvényesülnek (5. táblázat).

A válaszadó szakemberek majd mindegyike megerősítette, hogy a rendszer megfelelő adatokkal rendelkezik a működőképes kontrollkörnyezet kialakításához. Adott a lehetőség a pénzügyi kontrolling működtetésére is, amely támogatja a likviditás menedzselését. Ennek szerepköre az utóbbi időben jelentősen felértékelődött, köszönhetően a finanszírozási rendszer iparüzésiadó-központúságának. Kiemelték a válaszadók, hogy ehhez a technikai feltételek mellett szükséges tudás is kell, amely jellemzően adott a szektorban. A hatástalanság jellemzője, hogy főként az ellenőrző szervek tudják megfelelőképp felhasználni

a szükséges adatokat. Különösen azon önkormányzatok esetében igaz, akik tagjai az ASP-rendszernek. E szervezeteknél van mód az adatok naprakész kezelésére és válságmenedzselésre is. Negatívum, hogy az önkormányzati rendszer legnagyobb szereplői nincsenek benne az ASP-rendszerben (megyei jogú városok, a főváros és a kerületek). Mindezen tényezők együttes hatásai indokolhatják a korábbi kutatások (Benedek, Szenténé Tubak & Béres, 2014; Tóth, Rácz & Lippai-Makra, 2021) megállapításait.

5. táblázat

Pozitív és negatív tényezők az ellenőrzés vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás/hatástalanság	Előfordulás
A rendszer támogatja a komplex rendszer kialakítását	5	Adatok rendelkezésre állnak, de nincs rá fogadókészség, hogy alkalmazzák	4
Megfelelő tudás esetén működik	2	Más szervezetek végzik ezt a munkát	3

Forrás: saját szerkesztés

A számviteli adatok hozzájárulása a finanszírozási szabályok érvényesüléséhez

Következő szempontként a számviteli rendszernek a finanszírozási szabályok érvényességében való vizsgálatát emelhetjük ki. Az alanyok véleménye szerint a számviteli rendszer megfelelően nyomon követi a kötelezettségállomány adatait.

„Gazdálkodást is, illetve az eladósodottság és a forrásoldal szerkezeti vizsgálatát abszolút alátámasztja az eredményszemléletű számvitel.” – Alany 3

„Nincs azzal különösebb gond, hogy mennyi kötelezettség mellett lehet még hitelt felvenni egy önkormányzatnak. Ezt valamilyen módon ki tudják mutatni.” – Alany 1

Az előny tényleges érvényesülése kapcsán azonban kiemelték, hogy a finanszírozási szabályok betartása nem csupán a számviteli adatokon múlik.

„Megvan a bázis, van adat a kontrollfolyamatokhoz, van adat az adósság és egyéb mutatók számításához. A szabályok érvényesítése nem ezen múlik.” – Alany 4

Mindezek alapján arra a következtetésre juthatunk, hogy a számviteli reform bizonyos szempontból elérte a célját, hiszen a szabályok érvényesülésének vizsgálatát lehetővé teszi. A megkérdezettek tapasztalata alapján azonban a számviteli adatok nem meghatározók a finanszírozási döntések meghozatalakor, maximum a szabályosság ellenőrzésére használják fel (6. táblázat).

6. táblázat

Pozitív és negatív tényezők a finanszírozási szabályok vonatkozásában

Pozitív hatás	Előfordulás	Negatív hatás/hatástalanság	Előfordulás
Nem lehet eltitkolni	6	Alapvetően az irányadó szabályozás, mindeneke előtt a Gst. határozza meg az adósság mértékét	5
Segíti az önkormányzatokat az adósság nyomon követésében	6		
Megakadályozza a trükközést	4		

Forrás: saját szerkesztés

A válaszadók megerősítették, hogy a számviteli rendszer a korábbi kreatív könyvelési megoldásokat, az adósságok elrejtését hatékonyan képes megelőzni, hiszen szinte lehetetlen, hogy ne jelenjen meg az adósság a könyvekben. A támogatás abban is megjelenik, hogy az önkormányzatok megfelelően ki tudják számítani az adósságkorlátjukat. A valós visszatartó erőt az engedélyeztetési eljárás, továbbá a Gst. irányadó passzusai jelentik, amelyek korlátozzák az adósságfelvételt. A szabályozás azonban nem terjed ki a szállítói tartozásokra, amelyek állományának növekedése ismét egy likviditási, eladósodási folyamat tanújelei lehetnek az önkormányzati szférában.

A számviteli adatok hozzájárulása a költségvetés tervezéséhez és a döntéshozatalhoz

Végül a számviteli adatok költségvetési tervezésben betöltött szerepét igyekeztünk feltárni. Alanyaink válaszaik megerősítették, hogy a számviteli adatok közül elsősorban a költségvetési számvitel adatai használhatók fel a költségvetés tervezése során, de az eredményszemléletű adatok felhasználása e folyamat kapcsán sem jellemző.

„A költségvetési számvitel adatait tökéletesen fel tudják használni a költségvetés tervezéséhez. A költségvetési számvitel adataiból remekül lehet költségvetést tervezni.” – Alany 2

A költségvetés tervezése is pénzforgalmi szemléletű, tehát nem kell azért nagyon meglepődni azon, hogy a költségvetési számvitel adataiból a költségvetés jól tervezhető. Nyilván megnézik, hogy az előző évben hogyan teljesültek a tervadatok, mi volt az eltérés oka. A pénzügyi számvitel esetén az a gond, hogy eredményszemléletű a gazdálkodás, és ilyen értelemben a gazdálkodó sincs igazán rászorítva arra, hogy olyan táblákat készítsen, amiből bármit is ki nyerhet.” – Alany 2

„A tervezésben egyértelműen használható, mert a tervezés egy olyan jellegű keretrendszer, amit nagyon szépen megtámogat. Itt én nem láttam anomáliákat. Törzsrésze a pénzforgalmi szemléletből

jön, aminek már régóta kialakult a gyakorlata, az eredményszemléletből minimálisan szűrődik át adat a tervekbe.” – Alany 3

A válaszok rávilágítottak arra, hogy a költségvetés pénzforgalmi szemlélete a pénzforgalmi szemléletű adatok felhasználását ösztönzik, illetve a szemlélettel kapcsolatos tapasztalat, megszokás is erre a viselkedésre sarkallja az érintetteket. Így hiába bírnak közgazdasági szempontból releváns információkkal a pénzügyi számviteli adatai, azt az érintettek nem használják fel. Véleményünk (és az interjúalanyok véleménye szerint is) ez a megközelítés önkéntes alapon aligha fog megváltozni. Ebben a tekintetben a mérleg egyoldalú, hiszen a válaszadók egyértelműen azt állapították meg, hogy a tervezésre kiválóan alkalmas a számviteli rendszer, de legfőképp a pénzforgalmi (költségvetési) számvitel adatai erősítik ezt meg.

Hasonló jelenség figyelhető meg a beruházási döntések kapcsán is, ahol különböző analitikus nyilvántartások további adatokat is előállítanak, ami lehetővé teszi az eszközpótlási igény megállapítását. A gyakorlatban azonban a döntések során nem a (pénzügyi) számvitel adatai bizonyulnak dominánsnak:

„Sokszor más alapján történnek a döntések. Más koordinációs döntési mechanizmusok is szerepet játszanak, sok esetben például a pénzhiány. A beruházások általában önerőből nagyon nehezen megvalósíthatók. Persze nyilván önkormányzata, meg gazdálkodója válogatja. Az pedig eleve meghatározott, hogy mire lehet elkölteni egy támogatást.” – Alany 2

A beruházások kapcsán egyértelműen látszik, hogy nem adott hozzá a rendszer a korábbiakhoz, vagyis egyértelműen a költségvetési számvitelt használják erre a célra, különösen ráerősít erre az amortizáció elszámolásának tisztázatlansága is. Az amortizáció mint elszámolás jelen van a közszférában, azonban a finanszírozás nem biztosít pótlási alapot, és érdemi önköltségszámítás hiányában nem is jelenik meg a gazdálkodásban. A tapasztalt jelenség egybevág több tanulmány várakozásaival, eredményeivel (Carlin, 2005; Simon, 2009; Bathó, 2012; Vértesy, 2020; Tóth, Jakab & Rác, 2022).

A rendszer fejlesztésének lehetőségei

Az eredményszemléletű számviteli adatok felhasználása korlátozott a magyar önkormányzati alrendszerben. Az adatok beemelése önkéntes alapon várhatóan nem fog megtörténni. További akadály, hogy sok esetben, ha valahol meg is van a szándék az adatok felhasználásához, akkor is hiányzik a szaktudás, ami mentén eredményesen lehetne kezelni ezen adatokat. Ez oktatási anyagok, oktatások és a legjobb gyakorlatok bemutatása által lenne támogatható. Véleményünk szerint ez fontos elem a számviteli adatok felhasználása kapcsán, a jogszabályok kötelező ereje nem lenne elégséges (hiszen még, ha van is kötelezően előírt adatfelhasználás, azt még lehetséges hibásan is folytatni).

„Tekintsünk el attól, hogy most maga az államháztartás gazdálkodása, a pénzforgalmi szemléletű számvitel, és emiatt elsősorban a gazdálkodók ezzel foglalkoznak. Azt kellene megmutatni, megragadni, hogy egyébként miért jók az eredményszemléletű számviteli adatok, vagy miért jó, hogy vannak eredményszemléletű számviteli adatok, és ezeket hogyan tudná a gazdálkodó fölhasználni. Hozzuk kézzelfoghatóvá és egyértelművé a gazdálkodó számára ennek előnyeit.” – Alany 2

A számviteli adatok felhasználása helyi és központi szinten is kulcsfontosságú kérdés. A helyi szinten a költségvetési tervezésen túl (melybe beleértendő a költségek monitorozása és előrejelzése is), a bevételek és kiadások (ezáltal a likviditás) tervezésében lehetne kiemelkedő szerepe. A helyi szint adatbevonását mérsékli annak szűk döntési mozgásterülete is.

A központi szinten az alrendszer működési kereteinek módosításában, finomhangolásában lehetne szerepe a számviteli adatoknak. Mivel a központi szint aspektusa nem képezte jelen kutatás tárgyát, ezért az itt megfigyelhető gyakorlati tapasztalatokra nem tudunk támaszkodni a helyzet megítélése során, továbbá a kutatás korlátját jelentheti a megkérdezettek alacsony száma is. A kutatás eredményei ezért nem tekinthetők általános érvényűnek. Azt azonban ki lehet említeni, hogy a központi szintnek és a jogszabályalkotóknak nagy szerepe lenne a bemutatott azon inkonzisztenciák felszámolásában, melyek a finanszírozási rendszer logikája, a költségvetés tervezése és a számviteli rendszer kapcsolatában figyelhető meg. A rendszerben jelenleg több ponton keveredik a pénzforgalmi szemlélet és az eredményszemlélet, ami rontja az adatok felhasználhatóságát. Az egyes feladatokhoz allokálható források meghatározásában, az alrendszer pénzügyi stabilitásának elemzésében bírhatnak nagy hozzáadott értékkel az előálló számviteli adatok.

Tapasztalatainkat összegezve úgy véljük, hogy az adatok felhasználásának indokolt módon és mértékben történő kikényszerítése mellett továbbra is szükség van az érintettek szemléletének formálására, ugyanis ezek nélkül a számviteli rendszerben rejlő potenciálok kihasználatlanok maradnak. Megfigyeléseink egybevágóak több korábbi kutatás eredményeivel (Simon, 2008, 2009; Bathó, 2012; Molnár-Hegedűs, 2017; Tóth, 2020; Tóth, Jakab & Rác, 2022). Ahogy erre Borbély, Szikszainé & Kakas (2021) is megfogalmazták tanulmányukban, fontos lenne az adatfelhasználások szabályozása (kutatásukban az önköltségszámítást helyezték a középpontba), melyben a szakterületi irányítószerveknek kulcsfontosságú szerepük lenne, ugyanis a gyakorlatok önkéntes megváltozása véleményünk szerint aligha várható. Ilyen irányú lépések nagymértékben hozzájárulhatnak a gazdálkodás fejlődéséhez, a köz által biztosított források eredményes és hatékony felhasználásához. A helyi szint számára iránymutatást kell adni azzal kapcsolatban, hogy milyen számviteli adatok, milyen döntési helyzetek előkészítésére alkalmasak. Szükség van a lehetséges vezetői számviteli eszköztár kidolgozására, ezek döntéshozók felé

történet bemutatására. Ez szintén elősegíthetné a pénzforgalmi logikától, a valós közgazdasági tartalmat jobban tükröző eredmény szemléletű számvitel felé való elmozdulást. Ahogy arra Simon, Fejzák, Schatz, Donchev & Ivanov (2018) tanulmánya is rámutatott, fontos lenne az is, hogy a döntéshozók is nyitottak legyenek ezen információk felhasználására, mutassanak ezek iránt érdeklődést. Véleményünk szerint, az információk keresleti oldalának ilyen jellegű élenkítése szintén ösztönözhető lenne a fentebbi javaslatainkkal.

Hogyan állhat az államszámvitel a vezetés szolgálatába?

Kutatásunk során kidolgoztunk egy keretmodellt, amely az államháztartási számvitel alkalmazásához adna megfelelő támpontot. A tapasztalatainkat e kereteken belül interpretáltuk az 5. ábrán, amely különböző sátrózással jelzi, hogy mely területen található megfelelő működés, ezek a világos szürkével jelölt területek. A középszürkével jelölt területek esetlegesen jelennek meg, a sötét szürkével jelöltek pedig teljesen hiányoznak a rendszerből.

A legfőbb probléma, hogy a gyakorlatban e keretmodell szerinti működés és gazdálkodás nem tud megfelelően érvényre jutni, hiszen az önkormányzati gazdálkodás leginkább pénzforgalmi fókuszú, így számos lehetőséget kihagy ezzel az érintett kör. Az ASP-rendszeren keresztül, amely 2016-tól indult projekt a szabályozó, ellenőrző hatóságok nagyobb rálátást kapnak a rendszerre, amely a beavatkozások szintjén is megjelenhet, tovább növelve a centralizációs trendeket.

A tanulmány kutatási kérdése, hogy bevált-e az új államháztartási számviteli rendszer, lehetőség mutatkozik-e a benne rejlő adatok kihasználására, nemleges. A

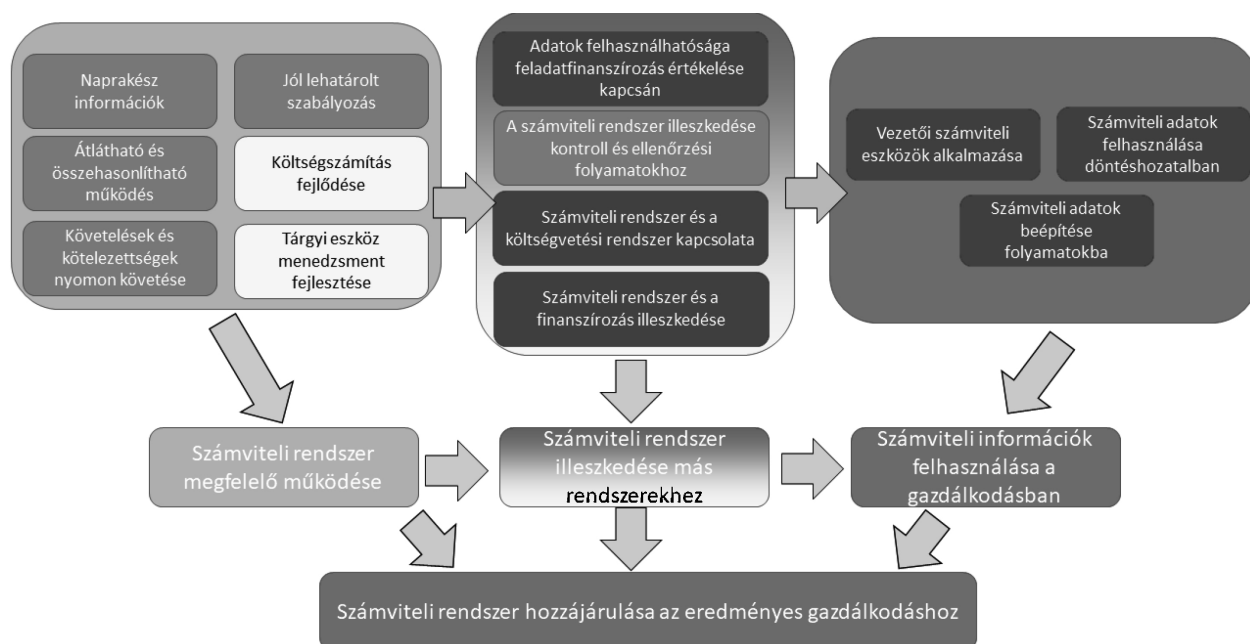
probléma abból adódik, hogy a gazdálkodási rendszer jelen formájában megmaradt a pénzforgalmi szemléletben, ebben alakítják ki a gazdálkodás logikáját. Nem élnek a helyhatóságok az önköltségszámítás rendszerével, továbbá számos területen ez jelentős akadályokba ütközik (pl. közös önkormányzati hivatalok). Ebből adódóan érdemi támpontot nem tud nyújtani a feladatfinanszírozás testre szabásához a rendszer, annak ellenére, hogy erre vannak és voltak kísérletek (IKIR). Ahol egyértelmű pozitívumot látunk, az a korábbi burkolt eladósodás megakadályozásában jelentkezik, de ebben a tényben a jelentősebb szerepe az adósságszabályoknak van.

A korábbi tanulmányok, kutatások eredményeivel összhangban tanulmányunk legfőbb végkövetkeztetése is az, hogy a rendszer jól működik, a kezdeti nehézségek után sikerült megtanulni és alkalmazni azt. A gazdálkodás ugyanakkor nem lépett ki a pénzforgalmi gondolkodásból, éppen ezért nem használja ki a számviteli rendszerben jelen lévő potenciális előnyöket. A képzeletbeli költség-hason elemzésünk ezért a költségoldalra billen át.

Ha az elméleti előnyüket és hátrányokat összevetjük empirikus kutatásunkkal, akkor megállapítható, hogy megfigyelhető az átláthatóság és az adatpontosság növekedése. A szakirodalom azonban nem említi negatív tényezők között a kihasználatlanságot, amely a valóságban viszont a leggyakrabban fordult elő. Ennek megváltoztatása nem várható a helyi szint önkéntes fejlődésétől, a központi szintnek javaslatok kidolgozásával, tananyagok, képzések kialakításával kell támogatnia a számviteli adatok felhasználását, amely hosszabb távon a helyi alrendszer hatékonyabb és stabilabb működését idézheti elő. Tanulmányunk ugyan nem mérte fel az alkalmazók tudásszintjét, de vélelmezhető a tapasztalatok alapján, hogy nincs meg a megfelelő menedzsment- és kontrollingtudás

5. ábra

A számviteli információk szerepe a reformok érvényesülésében – tapasztalatok



Forrás: saját szerkesztés

az önkormányzatok döntéshozói részéről az adatok megfelelő kihasználására. A másik lehetséges ok a finanszírozási struktúrában keresendő, amely kevés lehetőséget biztosít az önálló pénzfelhasználásra és gazdálkodásra.

Felhasznált irodalom

- Arnaboldi, M., & Lapsley, I. (2009). On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. *European Accounting Review*, 18(4), 809–836.
<https://doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Babbie, E. (2001). *A társadalomtudományi kutatás módszertana*. Balassi Kiadó.
- Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accountin in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x>
- Bathó, F. (2012). Melyik úton, merre tovább? Az eredményszemléletű számvitelre történő áttérés elvi programja. *Pénzügyi Szemle*, 57(4), 426–443.
- Benedek, M., Szenténé Tubak, K., & Béres D. (2014). Belső kontrollok a települési önkormányzatoknál. *Pénzügyi Szemle*, 59(3), 316–329.
- Borbély, T., Szikszainé Király, M., & Kakas, S. (2021). Eredményszemléletű számvitel – egy kihasználatlan lehetőség a költségvetési szervek teljesítményének mérésére. *Pénzügyi Szemle*, 66(2. különszám), 51–72.
https://doi.org/10.35551/PSZ_2021_k_2_3
- Bordás, P. (2017). Feladatfinanszírozás-e a feladatfinanszírozás? A magyar önkormányzatok támogatási rendszerének értékelése. *Közjogi Szemle*, 10(2), 56–64. <https://real.mtak.hu/74496/>
- Brorström, B. (1998). Accrual Accounting, Politics and Politicians. *Financial Accountability & Management*, 14(4), 319–333.
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00068>
- Carlin, T.M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21, 309–336.
<https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Christaens, J., & Rommel, J. (2008). Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments. *Financial Accountability and Management*, 24(1), 59–75.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2008.00443.x>
- Európai Bizottság. (2013). *Report from the Commission to the Council and the European Parliament. Towards Implementing Harmonised Public Sector Accounting standards in Member States. The Suitability of IPSAS for Member States*. http://www.epsas.eu/en/documents/1_EN_ACT_part1_v5.pdf
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting un the Australian public Sector – Rhetoric or Reality? *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1–19.
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Gyórfi, D., Hegedűs, M., Lukács, J., & Printz, J.K. (2020). Az államháztartás könyvvizsgálatának negyedszázada. *Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 62(7-8) 56-58.
<https://szak-ma.hu/konyvvizsgalat/az-allamhaztartas-konyvvizsgalatanak-negyedszazada-102528>
- Hegedűs, Sz., & Novoszáth, P. (2018). Az önkormányzati rendszer átalakításának okai és az adóssághozjáról. *Területi Statisztika*, 58(6), 595–609.
<https://doi.org/10.15196/ts580603>
- Jorge, S., Jesus, M.A.J.d., & Nogueira, S.P. (2019). The use of budgetary and financial information by politicians in parliament: a case study?. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 539–557.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>
- Kallio, H., Pietila, A., Johnson, M., & Kangasniemi, M. (2016). Systematic methodological review: developing a framework for a qualitative semi-structured interview guide. *Journal of Advanced Nursing*, 72(12), 2954–2965.
<https://doi.org/10.1111/jan.13031>
- Kéri, A. (2019). Nemzetközi hallgatói motivációk, elvárások, elégedettség és lojalitás – kvalitatív longitudinális kutatás a Szegedi Tudományegyetemen mesterképzést végzett hallgatók körében. *Vezetéstudomány*, 50(1), 41–54
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2019.01.04>
- Kovács, Á. (2014). *Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba*. Oktatókutatató és Fejlesztő Intézet.
- Kovács, Zs.I., & Lippai-Makra, E. (2023). Intellectual capital disclosure and non-financial reporting – current issues related to policymaking. *Prosperitas*, 10(3), 4. | https://doi.org/10.31570/prosp_2022_0048 |
- Kozma, M. (2016). A Public-Private Partnership Magyarországon – Miért nem működik, és hogyan működhetne? *Vezetéstudomány*, 47(2), 19–32.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2016.02.03>
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Interviews: Learning the craft of qualitative research interviewing*. Sage.
- Lakatos, L.P. (2013). A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás – klasszikus tézisek és új irányok a pénzügyi beszámolásban. *Vezetéstudomány*, 44(5), 47–59.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2013.05.05>
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723.
<https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Lentner, Cs. (2014). A vállalkozás folytatása számviteli alapelvnek értékelése profi- és közjóság-előállító gazdálkodónál – II. rész. *SZAKMa – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 130–132.
- Lentner, Cs. (2019). *Önkormányzati pénz- és vagyongazdálkodás*. Dialóg Campus.
- Lentner, C. & Hegedus, Sz. (2019). Local self-governments in Hungary: Recent changes through Central European lenses. *Central European Public Administration Review*, 17(2), 51–72.
<https://doi.org/10.17573/cepar.2019.2.03>
- Lentner, Cs., Molnár, P., & Nagy, V. (2021). Accrual accounting and public finance reforms in Hungary. *Economic Annals-XXI / Ekonomičnij Časopis-XXI*, 183(5/6), 89–105.

- Lippai-Makra, E., & Kovács, Zs.I. (2023). Motivációk a nem pénzügyi információk közzététele mögött – interjú kutatás a közérdeklődésre számot tartó szervezetek kommunikációjáról. *Marketing és Menedzsment*, 55(1), 55-65.
<https://doi.org/10.15170/MM.2021.55.01.05>
- Lukács, J., Tóth, M., & Zéman, Z. (2012). A számviteli politika döntéstámogatásának modellezése ágazati mátrix fejlesztéssel. *Gazdaság és Társadalom*. 4(3-4), 106-117. <http://dx.doi.org/10.21637/GT.2012.3-4.07>
- Molnár, P., & Hegedűs, Sz. (2017). Az államháztartási számvitel változásának hatásai a munkafolyamatokra és szervezési kérdésekre költségvetési szervek példáján keresztül. *Controller Info*, 5(3), 37–41.
<https://doi.org/10.24387/CI.2017.3.7>
- Neulinger, Á. (2016). Több-módszertanú és vegyes módszertanú kutatások. *Vezetéstudomány*, 47(4), 63-66.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2016.04.11>
- Ouda, H.G.A. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector. *Public Fund Digest*, 3(2), 52–73. https://www.researchgate.net/publication/303400168_Accrual_Accounting_in_the_Government_Sector_Background_Concepts_Benefits_and_Costs
- Ouda, H.A.G. & Klischewski, R. (2019). Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 31, 496-517.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0113>
- Pályi, Á.K. (2015). A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújulásához. *Pénzügyi Szemle*, 60(4), 536–556.
- Pelyhe, V., & Primecz, H. (2022). Nemi szerepek a munkaerőpiacon és a szervezetekben a transznemű emberek szemszögéből: Egy interjú kvalitatív kutatás. *Vezetéstudomány*, 53(8-9), 176–187.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2022.08-09.13>
- Robinson, M. (1998). Accrual Accounting and the Efficiency of the Core Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 21–37.
<https://doi.org/10.1111/1468-0408.00048>
- Simon, J. (2011). *A központi és a helyi kormányzat információs rendszerének kérdései* [Doktori értekezés]. Pécsi Tudományegyetem Közgazdaságtudományi Kar – Regionális Politika és Gazdaságtan Doktori Iskola. <https://pea.lib.pte.hu/bitstream/handle/pea/1482/simon-jozsef-tesis-hun-2011.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Simon, J., Fejszák, T., Schatz, B., Donchev, T., & Ivanov, M. (2018). Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvevőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, 63(4), 145–160.
- Sinervo, L.M., & Haapala, P. (2019). Presence of financial information in local politicians' speech. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 558-577.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0133>
- Sisa, K. (2021). Az önkormányzatoknál zajló tervezés módszertani megújításának lehetőségei és korlátai. In Kovács R. (Eds.), *Az önkormányzatok helyi közszolgáltatásokon túli közösségi funkciói – elmélet és példák* (pp. 153-174). Ludovika Egyetemi Kiadó.
- Sisa, K.A., & Veress, A. (2014). A pénzügyi számvitelben rejlő lehetőségek az önkormányzati szektorban. *SZAKMA – Számvitel, Adó, Könyvvizsgálat*, 56(3), 125–127.
- Tickell, G. (2010). Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11), 71–78.
<https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32>
- Tóth, B. (2020). A 2014-es államszámviteli reform az önkormányzati tapasztalatok tükrében. *Pénzügyi Szemle*, 65(2), 244-260.
https://doi.org/10.35551/PSZ_2020_2_6
- Tóth, B. (2021). How Can Accrual Accounting Be Suitable for the Public Sector? The Possible Determinants of the Successful Reforms. In Procházka, D. (Eds.), *Digitalization in Finance and Accounting* (pp. 243-253). Springer International Publishing.
- Tóth, B., Jakab, Á., & Rácz, T. (2022). Eredményszemlélet vagy pénzforgalmi szemlélet? Az államháztartási számvitel alkalmazásának tapasztalatai a hazai önkormányzati rendszerben. *Új Magyar Közigazgatás*, 15(2), 33–46.
- Tóth, B., Rácz, T.A., & Lippai-Makra, E. (2021). Belső kontroll és pénzügyi kockázatok vizsgálata a helyi önkormányzatoknál. *Új Magyar Közigazgatás*, 14(4), 45-55.
- Turner, D.W. (2010). Qualitative Interview Design: A Practical Guide for Novice Investigators. *The Qualitative Report*, 15(3), 754-760.
<https://doi.org/10.46743/2160-3715/2010.1178>
- van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31, 478-495.
<https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Vértesy, L. (2020). The Conformity of the Hungarian Public Sector Accounting Regulation with the EPSAS Conceptual Framework. *Jogelméleti Szemle*, 20(2), 55–73. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3649915>

A SZÁMVITELI BESZÁMOLÓK ÉRDEKHORDOZÓINAK FELMÉRÉSE MAGYARORSZÁGON 2023-BAN

SURVEY OF FINANCIAL REPORTING STAKEHOLDERS IN HUNGARY IN 2023

Kérdőíves felmérésében a szerző arra kereste a választ, hogy független magánszemélyek miként érzik magukat egy multinacionális nagyvállalat, valamint egy kis magyar vállalkozás számviteli beszámolója érdekhordozójának. A kiküldött kérdőívet 277 fő töltötte ki, minden válasz értékelhető volt. Az eredmények azt mutatták, hogy a válaszadók a világvállalatok felelőségének tartják, hogy számviteli beszámolóikon keresztül bemutassák tevékenységüknek a természeti környezetre és a társadalmi (vagyon, jövedelmi) különbségekre gyakorolt hatásait (két fő hatás), ugyanakkor a kisvállalatok számviteli rendszerét nem tartják felelősnek. A felmérés alátámasztotta, hogy a válaszadók jellemzően a hivatkozott két fő hatással összefüggésben érzik magukat a számviteli beszámoló érdekhordozóinak. Az eredmények szerint a válaszadók, függetlenül egyrészt attól, hogy érdekhordozónak érzik-e magukat vagy sem, másrészt attól, hogy a nagyvállalatokat tartják-e a két fő hatásért felelősnek vagy sem, a nagyvállalati számvitel feladatának látják az említett környezeti, társadalmi hatások bemutatását.

Kulcsszavak: érdekhordozó, számviteli beszámoló, környezetszennyezés, társadalmi különbségek

In a questionnaire survey, the author sought to find out how independent individuals feel about their role as stakeholders in the financial reports of a large multinational company and a small Hungarian company. A total of 277 evaluated respondents completed the questionnaire. The results indicated that respondents believe global corporations should demonstrate through their financial reports the impact of their activities on the natural environment and social (wealth, income) disparities, which are the two main impacts. However, they do not hold small companies' accounting systems responsible for these impacts. Respondents typically perceive themselves as stakeholders in the context of the two main impacts mentioned. Regardless of whether or not they feel they are stakeholders and they consider large companies to be responsible for the two main impacts, respondents see the role of the large company accounting system as being to present these environmental and social impacts.

Keywords: stakeholders, financial report, pollution, social differences

Finanszírozás/Funding:

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

Szerző/Author:

Fábics István^a (fabics@uni-corvinus.hu) egyetemi tanársegéd

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

A cikk beérkezett: 2024. 01. 26-án, javítva: 2024. 06. 22-én és 2024. 10. 08-án, elfogadva: 2024. 10. 08-án.
The article was received: 26. 01. 2024, revised: 22. 06. 2024 and 08. 10. 2024, accepted: 08. 10. 2024.

Copyright (c) 2024 Corvinus University of Budapest, publisher of *Vezetéstudomány / Budapest Management Review*. This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>)

Trevor Hopper 2017 novemberében Melbourne-ben egy számviteli konferencián a saját maga által polémiának, azaz akadémiai vitának nevezett előadását úgy indította, hogy legyen vége a számviteli rövidlátásnak és gondolkozzunk globálisan. A konferencia alapján készült személyes hangvételű cikkében arról számolt be (Hopper,

2019), hogy a tudományos érdeklődését leginkább az formálta, hogy a számvitel miként tudná jobban szolgálni a társadalmat és a bolygót. Hopper a cikkében szerzőtársával arra keresi a válaszokat, hogy a fejlett országok számviteli rendszerei – kiemelten az IFRS-ek – miként szolgálják a globalizációt, a neoliborális kapitalizmust és

miként kívánják a fejlődő országok számviteli rendszereit maguk felé hajlítani (Hopper et al., 2017). Hopper pályafutását végigkísérte egyfajta társadalmi érzékenység keresése a számvitelben (Cooper & Hopper, 1987; Hopper & Powell, 1985; Hoque et al., 1994; Brown et al., 2015).

Hopper felvetése nem tartozik a számvitel mindennapos kérdései közé és első hallásra idealistának is tűnhet, tekintettel arra a tényre, hogy a főáramlatú, fejlett számviteli rendszerek (elsősorban az IFRS, a US GAAP) elsődleges érdekhordozói nem a társadalom és a bolygó, hanem elsősorban a tulajdonos, a hitelező és a befektető. Véleményem szerint azonban a felvetése messzemenőig lényeges kérdés. A 2020-as évtizedben aktualitással és gyakorlati hasznossággal bír rákérdezni arra, hogy a rengeteg pozitív hozadék mellett vajon abban, ami rosszat az ember a gazdaság által a XX. és a XXI. században, gyorsuló ütemben okozott a bolygónknak és a társadalmaknak, van-e a számvitelnek bármilyen szerepe és ennek okán felelőssége. A jelen cikkben arra kívánok rávilágítani, hogy a számvitelnek a látszólag igencsak matematizált, szabályösszegző, technológiának tűnő természete magában hordoz olyan alapvető kérdéseket, ide értve létértelmezési, vagyis ontológiai kérdéseket is, amelyeket nem lehet figyelmen kívül hagyni és erkölcsi válaszokat is szükséges rájuk adni. Nem pusztán a gazdaságtudomány üzleti gazdaságtan gyakorlati ágának számvitel-tudományterületén merül fel ez a kérdés, hanem szélesebben értelmezve a gazdaságtudomány egészében. Róna Péter tanulmányában egészen addig a szélsőséges nézőpontig megy, hogy azt állítja: „A gazdasági események szubjektív ontológiája szükségszerűen azt jelenti, hogy a közgazdaságtan nem analitikus, hanem leíró erkölcsstudomány” (Róna, 2021). A fősdru számvitel a kettős könyvvitel eszközével rögzíti a gazdasági eseményeket, és beszámolóban prezentálja azokat, illetve nyilvánosságra hozza. Ez a beszámoló nem öncélú, hanem valakiknek szól, így a címzettjeinek szempontjai szükségszerűen érvényesülni fognak benne. Amennyiben Róna Péter állítása helytálló, miszerint a gazdasági események ontológiája, vagyis létértelmezése, eredete szubjektív, úgy logikusan következik ebből az is, hogy maga a számviteli beszámoló is hordoz magán szubjektivitást. Abból a szempontból, hogy kinek és miként mutat a beszámoló képet a gazdálkodó működéséről, létezéséről, az érdekhordozók vizsgálata kulcsfontosságú. Róna Péter kijelentése a számvitel tudományterületén, ami hivatott a gazdasági eseményeket a könyvekben rögzíteni, és arról számviteli beszámolót alkotni (a továbbiakban, követve a nemzetközi szakirodalmat, számviteli beszámoló, riport, pénzügyi kimutatás között nem teszek különbséget, szinonimaként használom őket, ld. például az IFRS-ekben használt elnevezést) olyan alapvető kérdéseket vet fel, amelyeket a számviteli munka során nem, vagy csak a legkritikábban kérdőjelezünk meg. Ezek közé tartozik az is, hogy a beszámoló, ami a számvitel alapvető célja és produktuma, kinek a nézőpontjából mutat képet a gazdálkodóról. Felmerül a kérdés, hogy vajon a jelenlegi képalkotás aspektusától merőben eltérő nézőpontból is meg kell-e mutatni egy vállalatot. A kérdésben szereplő „kell” tudatos és arra utal, hogy 2024-re

már egészen biztosan látszik az, hogy több tényező mellett jelentős komponensként a multinacionális nagyvállalatok működése következtében a világ alapvetően megváltozott, és ebben a változásban két igen jelentős negatív elem figyelhető meg, ami a környezetszennyezés és a társadalmi vagyoni, jövedelmi különbségek kiszélesedése. A számviteli képalkotás ezeket, a vállalat szempontjából externális hatásokat mára már olyannyira sajátjának tekinti, hogy kialakult és kiforrni látszik egy külön jelentés a legnagyobb vállalatok számára a fenntarthatóságra vonatkozóan a környezeti, társadalmi és irányítási szempontjaikról ESG-beszámoló, vagy másképpen fenntarthatósági jelentés néven. Magyarországon a 2023. évi CVIII. törvény a fenntartható finanszírozás és az egységes vállalati felelősségvállalás ösztönzését szolgáló környezettudatos, társadalmi és szociális szempontokat is figyelembe vevő, vállalati társadalmi felelősségvállalás szabályairól és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló törvény szabályozza, alapvetően elsőként a 2024. üzleti évi tevékenységre vonatkozóan. A szabályozás formálódását leginkább az érdekhordozók megítélésének változása okozta, ezért a következő fejezetben erről a kérdéstről esik szó.

Egy elméleti probléma: az érdekhordozók

A menedzsmentirodalom érintett elmélet (stakeholder theory), vagy érintett megközelítés (stakeholder approach) néven tárgyalja a jelenséget, ahogy egy vállalathoz (tágabban értelmezve minden gazdálkodóhoz) kapcsolódnak személyek. Mitchell cikkében összefoglalja, hogy 1963 és 1995 között miként határozták meg egyes szerzők, elsősorban menedzsmentgondolkodók az érintetteket vagy érdekelteket (Mitchell et al., 1997). Az érdekhordozók mindenkit foglalkoztató definíciós kérdését kevésbé a számvitel, inkább a vezetéstudomány mozgatta a modern közgazdaságtudomány alapvető eszköztárába. Az érintetti kör vizsgálatára kiváló megoldás a Mendelow-mátrix (Lviv Polytechnic et al., 2016), valamint az érintett elmélet (Rowley, 1997; Buysse & Verbeke, 2003), de az kétségtelen, hogy mióta létezik számvitel, azóta meghatározó az a kérdés, hogy a „számok” kiknek szólnak. A számvitel történetében, akár újszerűbben közelítve a kérdést (Miller & Napier, 1993; Napier, 2006), akár a klasszikus módon (Previts et al., 1990; Miller et al., 1991) újra és újra téma, hogy kik a számviteli beszámoló címzettjei. Gondoljunk akár az írásbeliség kezdetére, amikor a mezopotámiai államigazgatás vezetése volt a címzett (Macve, 2015), akár a kettős könyvvitel rögzítésének és elterjedésének idejére, amikor jellemzően az itáliai kisiparosnak szólt a beszámoló (Lusiani et al., 2023). Annak ellenére, hogy minden gazdálkodónak könyvelnie kell, így a számviteli tevékenység széles körben és elsődlegesen gyakorlati munkának számít, az elméleti okfejtések mégsem idegenek a tudományterületről, példaként ezért négy elméleti vizsgálódást említek az érdekhordozókról.

- A Rivista dei Dottori Commercialisti nevű olasz számviteli folyóiratban Raymond J. Chambers és Pietro Onida 1973-as elméleti vitáját értékeli két

olasz szerző (Gonnella & Talarico, 2017) arról, hogy mennyire lehet a számvitelt értelmező tudománynak vagy adatokat leíró gyakorlati tudománynak tekinteni. Az említett vita többeket is megihletett (Moore, 2017; Badua & Racca, 2017). Vannak olyan szabályozó testületek, mint például a Nemzetközi Államháztartási Számviteli Standardalkotó Testület (IPSASB), amelyek az érintettek véleményét kikérik a bevezetendő új standardokról, és statisztikai módszerekkel elemzik a kapott eredményeket (pl. IPSAS 42 Szociális juttatások bevezetése előtt). Anschi és Christiaens tanulmányában rámutat arra, hogy az érintettek megkérdése komplex és sok legitimitási kérdést felvető feladat (De Wolf & Christiaens, 2023). Sutton tanulmányában vizsgálja az USA és az Egyesült Királyság adataira támaszkodva a szabályalkotásra ható lobbierőt (Sutton, 1984). A számviteli képalkotásban is megjelennek a kulturális különbségek. Vaszkun kutatócsoportjának felmérése vizsgálja a témában a kínai, konfucionista kultúrán és a nyugati, zsidó-keresztény kultúrán nyugvó vezetők közötti vezetésbeli eltéréseket (Vaszkun et al., 2022), vagy Zsolnai a buddhista közgazdaságtant (Zsolnai, 2007).

Visszatérve az érdekhordozók meghatározásának elméleti problémájához, Lakatos László Péter cikkében összefoglalta az egyes mérlegelméleteket. Rámutatott arra, hogy a parciális érdekhordozói elméleteket részint továbbfejlesztette, részint ötvözte a koalíciós elmélet, amelyben az érdekhordozók együttese mozgatja a pénzügyi jelentések adattartalmát, így egy konfliktus, az érdekérvényesítő képességük az, ami az elmélet középpontjában áll (Lakatos, 2009). Vizsgálódásom során kiemelt figyelmet szánok a koalíciós elméletre, mivel arra keresem a választ, hogy – azon felül, ami a modern, nyugati személet szerint, és így a magyar üzleti gyakorlat szerint is a tulajdonos, befektető, hitelező érdekhordozói hármast jelenti – a háztartás, vagyis a magánszemély, másképpen fogalmazva az individuum, vagy egyszerűen csak az adófizető, lehet-e egy tőle teljesen független vállalat érdekhordozója. Meglátásom szerint – ami a későbbi hipotézisek felállítására előtti sejtés – a magánszemély, aki sehogy sem kötődik a vállalathoz, érdekhordozója annak akkor, ha a vállalat a társadalmi vagyoni és jövedelmi különbségek növelésére igen jelentős méreténél fogva meghatározó befolyással bír, és ugyanígy a környezetszennyezésben is a multinacionális mérete miatt globális mértékű felelősség terheli. Ezen a ponton kell először megjegyezni, hogy magyar és nemzetközi, kis- és nagyvállalatról (világvállalatról vagy multinacionális nagyvállalatról) fogok beszélni, de erre pontos definíciót nem fogok adni. Definíció helyett azonban példákkal pontosan meghatározom, hogy a kisvállalat az a magyarok számára magyar, elérhető közelségben érzékelhető kereskedelmi, termelő vagy szolgáltató, tipikusan korlátozott felelősségű társaság (azonban cégformától függetlenül bármely gazdálkodó), aminek jellemzően nincs kapcsolt vállalkozása, pár magánszemély tulajdonosa van, és az éves értékesítés nettó árbevétele a maximum (jó)

pár tízmillió forintig terjed. Világvállalatoknak azokat tekintem, amik a legnagyobb tőzsdék szerint piaci kapitalizáció alapján a legtöbbet érnek. 2024. január 18-i értékeken mérve ezek közül az első tíz az Apple (Market Cap. 2894 trillion \$), a Microsoft (Market Cap. 2824 trillion \$), a Saudi Aramco, az Alphabet, az Amazon, az Nvidia, a Meta Platforms, a Berkshire Hathaway, a Tesla (Market Cap. 685,21 trillion \$) vagy az Eli Lilly (Market Cap. 597,02 trillion \$). Tanulmányom korlátja, hogy a vizsgált legkisebb és legnagyobb vállalatok közötti társaságokat nem sorolom kategóriákba, ugyanakkor meg kell említeni, hogy sok közepes vállalat összesen nagy hatással tud bírni. Elméleti felvetésem arra keresi a választ, hogy a magánszemély miként lehet érdekhordozója kisvállalatnak vagy nagyvállalatnak, és amennyiben ez állítható, úgy már gyakorlati kérdésnek tartom meghatározni a pontos méretbeli korlátokat, amelyeket a számvitel az éves nettó árbevétel, a létszám, a mérlegfőösszeg, a piaci kapitalizáció alapján egzaktul meg tud határozni és gyakorlatként alkalmazni is tud számos területen. Ahhoz, hogy a sejtésem mögött álló gondolatokat bemutathassam, a következő fejezetben megvilágítom véleményem szerint a két legjelentősebb társadalmi kérdést a XXI. század első évtizedeiben, amelyek közül az első a mértéktelen, globális környezetszennyezés, a második pedig az elszegényedés, amit másképpen fokozódó társadalmi vagyoni, jövedelmi különbségként említek. Ahhoz, hogy a számvitel és a globális környezeti problémák, illetve vagyoni, jövedelmi különbségek fókuszba kerülhessenek a számviteli képalkotásban, a következő fejezetben arra mutatok rá, hogy mit jelent a képalkotás és miként kapcsolódik a magánszemély ehhez.

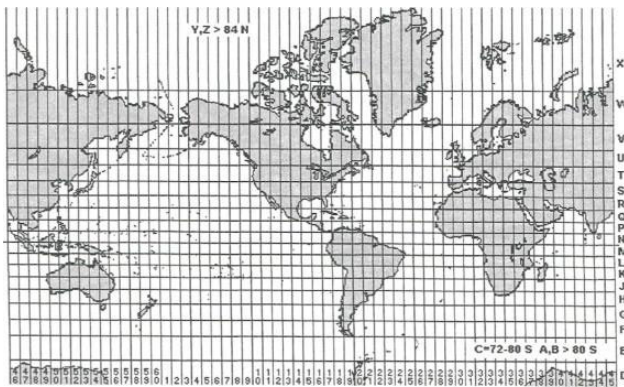
Torzítás a számviteli képalkotásban

Amennyiben igaz az, hogy a számvitelt összefoglalóan és szemléletesen képalkotásnak is lehet nevezni – feltételezésem, hogy ez igaz – úgy a képalkotásnak is megvannak a sajátosságai, előnyei és hátrányai. A számviteli képalkotás problémáját a térképészetből jól ismert, a Föld Mercator-féle ábrázolásának analógiájával szemléltetem az 1. ábrán. A torzítás szemléltetése azt a célt szolgálja, hogy plasztikusan rávilágítson a párhuzamra, ami szerint a megszokott kép a földi távolságokról ugyanolyan, mint a megszokott kép a vállalatokról, vagyis mindkettő mögött egyfajta ábrázolási filozófia húzódik meg a valóságról, ami nem jelenti magát az abszolút igazságot.

A Földet évszázadok óta legelterjedtebben a Mercator-féle torzított méretarány szerint ábrázoljuk. Ez azt jelenti, hogy az 1. ábrán lévő vízszintes vonalak a valóságban egyforma távol vannak egymástól, azonban a valóságosan gömbölyű földfelszín síkbeli leképezésekor egy lehetséges megoldást jelenthet a vízszintes távolságok megnövelése, ezért a fizikai valóságot a képalkotás szükségszerű torzításán keresztül mutatjuk be. Úgy is elképzelhetjük a problémát, mintha Párizsban leszúrnánk egy cölöpöt, amire rákötnénk egy kötelet, és egy 5000 km sugarú kört írunk le, amely következményeként a térképen a torzított ábrázolás miatt dél felé jelentősen kisebb lenne a kör sugara, mint

1. ábra

A Föld Mercator-féle ábrázolása



Forrás: Jain & Singh (2003) alapján saját szerkesztés

észak felé. Az így megrajzolt szabálytalan alakzatból fakadóan például a térképen Grönland, Norvégia, Oroszország, tehát az egyenlítőtől távolabb eső területek jóval nagyobbak látszanak az egyenlítőhöz közelebb eső ugyanakkora területekhez képest. Véleményem szerint ez a kartográfiai probléma rávilágít a számviteli képalkotás kihívásaira az érdekhordozók szempontjából. Hasonlóképpen a modern piacgazdaságot szolgáló, legszélesebb körben használt számviteli rendszerek, mint a US GAAP vagy az IFRS a vállalatokat úgy ábrázolják a térképészeti analógiával élve, hogy a valóságot torzítják elsődlegesen a tulajdonosok, a hitelezők, a befektetők felé és másodlagosan az állam felé. A számviteli képalkotás nézőpontjából úgy értelmezhető, hogy az említett érdekhordozók aránytalanul több információt kapnak, mivel a számvitel az ő érdekeit akarja szolgálni, és így szükségszerűen más érdekeket háttérbe helyez. Ez a prioritási sor azonban nem jelenti a megbízható és valós kép legkisebb mértékű sérülését sem, hanem azt a filozófiai problémát feszegeti, hogy ha elég nagy egy vállalat, vagyis a világ sorsának alakulására meghatározó befolyással bír, akkor vajon a társadalom nézőpontja is meg kell-e jelenjen a számviteli képalkotásában ugyanolyan súllyal, mint a tulajdonosoké. Olyan nézőpont ez, ami egyrészt a vállalat pénzügyi beszámolója helyett az externális hatások beszámolójának előállításában, másrészt a pénzügyi beszámoló bemutatásában nem tulajdonosi, befektetői, hitelezői, hanem független magánszemély nézőpontból érdekelt. A fentiek felvetik tehát azt a kutatási kérdést, hogy vajon minden olyan információ közléséért felelős-e a számvitel, amely bemutatásában a független magánszemély annak alapján érdekelt, hogy ez az információ olyan gazdálkodóról szól, amely működése meghatározó módon kihatással van az életére. Véleményem szerint a nagyvállalatok esetén igen (jelen kutatás keretei között, nem vizsgálva mást), elsősorban a környezetszennyezés és a vagyoni, jövedelmi olló folyamatos szélesedése miatt.

Környezetszennyezés és vagyoni különbségek

Nem nehéz belátni, hogy a Föld véges. A természeti erőforrások szűkössége a közgazdaságtan meghatározó

fundamentuma, elterjedt mára a planetáris korlát kifejezés, amiből számtalan következtetés levonható, azonban vizsgált témám szerint a leglényegesebb az, hogy a bolygónk eltartó képessége korlátos. A természeti környezethez az egyes országok, régiók hozzáállása rendkívül különböző. Egyrészt vannak olyan nemzetközi stratégiák, amelyek élen járnak a környezeti gondok kezelésében, nevezetesen az Európai Unió világvezető a környezettudatosságban, jól mutatja ezt például a „fit for 55” programja, amelyben célul tűzte ki, hogy 2030-ig legalább 55%-kal csökkenti a nettó üvegházhatású gáz-kibocsátást az 1990-es értékhez képest (Lovas, 2022), másrészt bizonyos meghatározó nagyhatalmak féktelen módon (lásd később Kína Co2-kibocsátását), saját jogi szabályozásuk szerint legalísan a globális környezetre rendkívül káros magatartást tanúsítanak.

Ezen a ponton egy rövid kitérőt teszek a közgazdaságtan azon alapvetésére, amely szerint a vállalat a profitmaximalizálásra törekszik és mindent ennek rendel alá, ideértve a környezetet és a társadalmi igazságosságot is. Amennyiben a profit maximalizálása a cél, úgy érthető ebből a nézőpontból, hogy az információt előállító számvitelnek az elsődleges érdekhordozói a már említett tulajdonosok, hitelezők, befektetők. Ugyanakkor más közgazdasági felfogás hasonló módon az érdekhordozók körét és fontosságát sorrendjét átrendezi. Pogátsa Zoltán azt állítja, hogy a GDP növekedéséből egy ponton túl már nem következik az ember jólétének gyarapodása, a társadalmi jólét, és arról is beszél, hogy a „nemnövekedés” a szükséges stratégia (Pogátsa, 2021a). A gazdaságban bizonyos folyamatok piaci mechanizmusok következményei, de az állam gazdasági szerepvállalása, a számvitel szabályozása politikai akarat kérdése is, ami mögött valamilyen gazdasági világszemlélet áll. Az, hogy az állami szerepvállalás milyen gazdasági iskolát követ, akár a saját szolgáltatásainak megszervezéséről van szó (Cseh, 2022), akár a piaci szereplők szabályozásáról, számtalan tényező függvénye, mint a társadalmi elvárás, az ország mérete, a kormánypárt politikai hovatartozása, de az egészen biztos, hogy nem csak egy út létezik. Ezt a pluralizmust veszi végig Pogátsa Zoltán, és ez az, ami nagyobb teret engedhet a jelen főáramú számvitelfelfogástól eltérő, más megközelítésnek is, ide érte főként a jelen cikk témájaként vizsgált érdekhordozókat. „Ismertetjük a főáramú neoklasszikus iskola válságát, (...). Ezután számba vesszük a különböző heterodox irányzatokat (posztkeynesiánus, minskyánus, modern monetáris elmélet, intézményi, marxianus, nemnövekedés, behaviorista), illetve azt, hogy ezek az elmúlt időszakban milyen javaslatokat tettek a releváns közgazdaságtan megteremtése felé. A tanulmány konklúziója, hogy bár ténylegesen izgalmas pluralitás létezik, jelentős előrelépésekkel, ám a hegemon főáram továbbra is csak korlátozott mértékben engedett teret ezeknek az alternatív gondolatoknak” (Pogátsa, 2021b).

Az Oxfam International egy világszervezet, amely a szegénység és az egyenlőtlenség ellen küzd a világban. Eszköztárunkba tartozik meghatározó módon a tudományos kutatás, amelyben rávilágítanak olyan tényekre, amelyek a társadalmi igazságtalanság fokozódását

okozzák, vagy a környezetszennyezés felelőseit mutatják be. Khalfan kutatócsoportjával rávilágított arra, hogy a környezeti katasztrófa világviszonylatban hatalmas méreteket ölt (Khalfan et al., 2023), a környezetszennyezésben az egyes országok részaránya rendkívül eltérő. Példaként említem a szén-dioxid-kibocsátást, amiben a tanulmány adatgyűjtése alapján – GtCO₂ azaz milliárd tonna szén-dioxid-mértékegységben kifejezve – Kína a világ kibocsátásának 28,1%-át, az USA 16,1%-át, India 7,0 %-át, Oroszország 3,9%-át és az összes többi ország a fennmaradó 45%-ot produkálja.

Az Egyesült Nemzetek Szervezete a világot sújtó egyik legégetőbb problémának a növekvő társadalmi egyenlőtlenséget és a szegénységet tartja. Az Európai Bizottság ez irányú közös céljait a Fenntartható Fejlődési Célok című dokumentumában rögzítette. A 17 cél között szerepel a szegénység, illetve az egyenlőtlenségek leküzdése, amely problémák okát többek között a világ országai és régiói közötti egyenlőtlen gazdasági növekedésben és a jövedelmi egyenlőtlenségek fenntartásában és szélesítésében látja. A jövedelmi egyenlőtlenségeknek számos makrogazdasági hatásuk van. Feltételezésem, hogy a jövedelemelosztásnak ilyen negatív hatása van a tőkeakkumulációra és ezáltal a gazdasági növekedésre is. Az alacsony jövedelműek kevesebbet képesek megtakarítani és befektetni a magas jövedelműekhez képest. Ez a tőkeakkumuláció csökkenéséhez vezethet, ami a gazdaság hosszú távú növekedésére is negatív hatással lehet. A jövedelmi egyenlőtlenségek befolyásolják a munkaerőpiacot is. Általánosságban elmondható, hogy az alacsony jövedelmű csoportok kevésbé képzettek és tapasztaltak, ami nehézkessé teszi az előrelépésüket a munkaerőpiacon, így az erre gyakorolt negatív hatást növeli (Czelleng & Losoncz, 2020). Az egyenlőtlenségek növekedése társadalmi és politikai instabilitáshoz is vezethet, amennyiben az alacsony jövedelmű csoportok kiszolgáltatottnak érzik magukat a magas jövedelműekkel szemben, ami a politikai stabilitást és a társadalmi összetartást is veszélyeztetheti. A kiegyensúlyozottabb jövedelemelosztás javítja a gazdasági növekedést, a társadalmi stabilitást és az egyenlőtlenségek csökkentése pozitív hosszú távú hatást gyakorol a gazdaságra. Ez azonban nem jelenti automatikusan azt, hogy a jövedelmi különbségek minden esetben negatív hatással bírnának. Bizonyos fokú jövedelmi különbségek kialakulása természetes és szükségszerű, ugyanis következménye a munkaerőpiac működésének és a különböző típusú, mennyiségű és minőségű munkáknak. Abban az esetben, ha nem lenne eltérés a jövedelmek szintjén, úgy a munkaerőpiac kínálati oldalán se jelentkezne motiváció a fejlődésre, pozitív változásra, mint ahogy ezt részben bizonyos társadalmi és politikai rendszerek sikertelensége is bizonyította. Azonban a döntő az, hogy vajon ezek a különbségek olyan mértéket öltnek-e, amelyek már egyértelműen károsak.

Esettanulmány: Quality Pack Zrt.

Annak szemléltetésére, hogy az érdekhordozók miként befolyásolják a számviteli képzést, amelynek végső

produktuma a számviteli beszámoló, a Quality Pack Zrt. beszámolóját használtam esettanulmány formájában. A társaság a HELL-csoport tagja, 100%-os tulajdonosa a HELL Energy Magyarország Kft. Ezen a ponton már rögzíthető, hogy a beszámoló első érdekhordozója a társaság anyavállalata. A Quality Pack a honlapjukon elérhető információk szerint évi 1,5 milliárd darab 250 ml-es alumínium italdobozt és doboztetőt gyárt, azaz másodpercenként 50 darabot, egy perc alatt 3000 darabot 100%-ban újrahasznosítható alumínium alapanyagból. 28 európai országban levédett, ujjbeggyel nyitható doboztetőt állítanak elő, termelésük és ambíciójuk felfelé törekvő, jelenleg egy termelő gépsorral produkálják a termelési teljesítményüket, de terveznek egy második gépsort is működésbe állítani.

A korábban említett tulajdonosi érdekhordozón felül további érdekhordozók azonosítására először a mérleg adatait nézzük meg 2019 és 2022 között, amely elérhető nyilvánosan az e-beszamolo.hu honlapon. Az 1. táblázat a mérlegből egy-egy kiemelt sort tartalmaz a szerint, hogy mennyire jelentős az értéke a mérlegfőösszeghez viszonyítva. Minden évben a nominális értéket és a mérlegfőösszeghez viszonyított értéket, vagyis a megosztási viszonyszámot tüntetik fel.

Az 1. táblázatból kiolvasható, hogy a lényeges vagyonelemek mögött milyen érdekhordozók állhatnak anélkül, hogy az éves beszámoló mérlegének minden mérlegsort feltüntettem volna. A hitelezők érdekét jeleníti meg a Beruházási és fejlesztési hitelek mérleg sor, ami 2019-ben még a teljes mérlegfőösszeg 22,08%-át, a saját tőke 111%-át jelentette, 2022-re ez az arány 8,19%-ra csökkent, a saját tőke 54%-ára esett vissza. Annak ellenére, hogy a források szerkezetében az említett beruházási hitelforrás részaránya jelentősen zsugorodott, értéke azt jelzi, hogy a társaság beszámolójának a vizsgált időszakokban a hitelezők egyértelműen érdekhordozói. A szállítók a 4,10%–13,08% közötti értékekkel szintén érdekhordozónak minősülnek. Minden további beszámoló sor, amelyben kiemelésre kerül a kapcsoltág, rámutat arra, hogy a HELL-csoport tulajdonosa és közvetlen a HELL-csoport tagjai szintén a társaság érdekhordozói. A számviteli beszámoló mérlege az érdekhordozók szerint a tulajdonosi, befektetői, hitelezői érdekeket mutatja. Rá lehet azonban a vagyona úgy is tekinteni, hogy a társaság esetén mi lényeges hiányzik belőle. A HELL jelentős mértékben alumínium alapanyagot, ivóvizet használ fel, természetes vízbe engedi a felhasznált vizét, olcsó munkaerőt alkalmaz. Ezek alapján teoretikusan feltehetjük, hogy a független magánszemély érdeke az, hogy egy olyan, jelenleg számvitelileg nem értelmezhető kötelezettséget mutasson ki a társaság a mérlegében, ami reflektál arra, hogy felhasznál erőforrásokat, amelyek erkölcsileg és nem jogilag társadalmi tulajdonban vannak (a természet és az ember). Így tulajdonképpen kötelezettsége keletkezik a társadalom felé. Egy gondolat kísérletben, a számvitel nyelvén úgy lehetne megfogalmazni, hogy a társaság mérlege eszközoldalon megnövekszik azzal a természeti és emberi erőforrással, amit majd a termelés során felhasznál (feláldoz), valamint forrásoldalon megnövekszik egyfajta társadalmi

A Quality Pack Zrt. kiemelt mérlegsorai 2019-2022. között

A Quality Pack Zrt. kiemelt mérlegsorai 2019-2022. között								
adatok eFt-ban, ill. %-ban								
	2019		2020		2021		2022	
Ingtalanok és kapcsolódó vagyoni értékű jogok	8 230 452	29,72%	8 093 161	28,67%	9 301 372	19,73%	9 056 416	15,07%
Műszaki berendezések, gépek, járművek	13 563 839	48,99%	12 922 732	45,78%	29 356 885	62,26%	28 227 964	46,97%
Anyagok	2 506 407	9,05%	2 042 074	7,23%	3 875 653	8,22%	9 419 440	15,67%
Eszközök összesen	27 689 523	100%	28 229 355	100%	47 153 775	100%	60 102 957	100%
Saját tőke	5 501 203	19,87%	6 731 378	23,85%	8 530 874	18,09%	9 128 590	15,19%
Adózott eredmény	1 832 077	6,62%	1 230 175	4,36%	1 799 496	3,82%	597 716	0,99%
Beruházási és fejlesztési hitelek	6 115 032	22,08%	6 531 099	23,14%	5 914 469	12,54%	4 924 814	8,19%
Tartós kötelezettségek kapcsolt vállalkozással szemben	7 919 391	28,60%	7 469 391	26,46%	13 360 861	28,33%	23 114 406	38,46%
Kötelezettségek áruszállításból és szolgáltatásból (szállítók)	1 344 834	4,86%	1 523 543	5,40%	6 168 735	13,08%	2 461 230	4,10%
Rövid lejáratú kötelezettségek kapcsolt vállalkozással szemben	474 041	1,71%	475 584	1,68%	6 769 634	14,36%	7 554 286	12,57%
Passzív időbeli elhatárolások	5 077 938	18,34%	4 725 946	16,74%	5 170 711	10,97%	11 617 314	19,33%
Források összesen	27 689 523	100%	28 229 355	100%	47 153 775	100%	60 102 957	100%

Forrás: saját szerkesztés az éves beszámoló alapján

kötelezettséggel. Természetesen a gondolat kísérlet magával hozna számos fundamentális kérdést, ami a vagyoni kötelezettség definícióját érintené, amelyekre vizsgálódásom nem tér ki, ezáltal a feltevés jelentősen hipotetikus.

A vagyont reprezentáló mérlegen kívül a társaság jövedelmi helyzetét bemutató eredménykimutatás hivatott képet alkotni a társaság gazdálkodásáról, amelyben az időszaki eredményeket tüntetik fel hozamok, ráfordítások megbontásban a magyar számviteli törvény szerinti összköltség eljárással készülő eredménykimutatás séma szerint. Ezen a ponton jegyezhető meg, hogy a szinte vegytisztán termelőtevékenységet végző Quality Pack Zrt. lényegesen több információt adna a működéséről a külső betekintő számára azzal, ha a számviteli törvény szerinti forgalmi költségeljárásal készülő eredménykimutatás is közzétenné. A 2. táblázat 2019 és 2022 között mutatja a

társaság árbevételét, a kapcsolt feleknek fizetett kamatokat, az adózott eredményt és a személyi jellegű ráfordításokat, amelynek három eleme van:

- bruttó bérköltség,
- személyi jellegű egyéb kifizetések (egyszerűsítve a táppénz és a cafeteria),
- bérjárulékok (összefoglalóan a munkáltatót terhelő szociális hozzájárulási adó, valamint a rehabilitációs hozzájárulás).

Tekintettel vizsgálódásom irányára, hogy az adatok miként jeleznek érdekhordozókat, itt kell kiemelni a vállalatok e tekintetben leglényegesebb költségörát, a bérköltséget, amely mögött a piacgazdaság általános struktúrája szerint a világ lakosságának döntő része áll. (Természetesen az igénybe vett szolgáltatások is

A Quality Pack Zrt. kiemelt eredménykimutatás sorai 2019-2022. között

A Quality Pack Zrt. kiemelt eredménykimutatás sorai 2019-2022. között								
adatok eFt-ban, ill. %-ban								
	2019		2020		2021		2022	
Értékesítés nettó árbevétele	13 785 036	100,00%	19 069 310	100,00%	26 739 244	100,00%	44 409 541	100,00%
Személyi jellegű ráfordítások	993 863	7,21%	1 127 914	5,91%	1 344 872	5,03%	1 935 957	4,36%
Fizetendő (fizetett) kamatok (...): - Kapcsolt (...)	-	0,00%	210 145	1,10%	317 682	1,19%	373 194	0,84%
Adózott eredmény	1 832 077	13,29%	1 230 175	6,45%	1 799 496	6,73%	597 716	1,35%

Forrás: saját szerkesztés az éves beszámoló alapján

ide tartoznak azzal a megfontolással, hogy egy teoretikus, világra szóló konszolidációban végső soron eliminálnának.) A nettó bér a családok megélhetési forrását jelenti, a bruttó bérből levont társadalombiztosítási járulék a magyar rendszer szerint a magánszemélyek hosszú távú állami ellátásának biztosítékául szolgál az egészségbiztosítás és a nyugdíjbiztosítás finanszírozásán keresztül. Ez az a sor, ahol a vállalatok pénzügyi értelemben a leglényegesebb módon kapcsolódnak össze a társadalommal, ami a klasszikus neoliberális közgazdaságtan gazdasági szereplőinek általános felosztása szerint a vállalatok és a háztartások közötti kapcsolódást jelenti, de igen nagy erőfölénybeli különbséggel a vállalatok javára, és ez az a pont, ahol a társadalmi egyenlőtlenségek fokozódásának egyik legmeghatározóbb forrása is jól megvilágítható. A 3. táblázat azt mutatja meg a társaság 2017 és 2022 közötti gazdálkodásáról, hogy ezer forintban meghatározva miként alakult az átlagos állományi létszámra vetítve a bruttó bérköltség havonta, és ha az adózott eredményt hónapokra osztanánk szét, akkor a bérköltséghez hasonló módon fajlagosan mit mutat az adózott eredmény egyfajta tulajdonosi jövedelemforrásként értelmezve.

nem más, mint a vállalat generátorszerepe a vagyoni, jövedelmi különbségek fokozásában.

A Quality Pack Zrt. környezetre gyakorolt hatását az éves beszámolójából alapvetően nem lehet megállapítani. A 2022. üzleti évről szóló számviteli beszámolójának kiegészítő mellékletének környezetvédelemről szóló bekezdése az alábbi szöveget tartalmazza. „Társaságunk a gyártás során keletkező, felhasználható, illetve újra felhasználható hulladékokat telephelyén gyűjti és szerződött partnerei felé értékesíti. A gyártási folyamat során keletkező szennyvizet Társaságunk a technológia szerves részét képező, saját tulajdonú szennyvízkezelő berendezéseivel tisztítja. Társaságunk ellátja a hatósági adat-szolgáltatásokkal összefüggő feladatokat, koordinálja és felügyeli a hulladék társasági szintű összegyűjtését és előírás szerinti elszállítását.” A beszámoló hivatkozott szövegrésze és a társaság termelési volumene arra enged következtetni, hogy mind a szemét előállítása, mind a szennyvíz kezelése nagymértékű, azonban ennek a környezetre gyakorolt hatását, mértékét a cég beszámolója tartalmazza. Empirikus kutatás nélkül sem nehéz belátni, hogy amíg nem volt egyáltalán alumíniumdobozos üdítő és externáliaként előállított alumíniumszemét és szennyvíz, addig is ugyanolyan minőségű volt a

3. táblázat

A Quality Pack Zrt. fajlagos bérköltsége és adózott eredménye 2017-2022. között

A Quality Pack Zrt. Fajlagos bérköltsége és adózott eredménye 2017-2022. között						
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Béreköltség (eFt)	472 687	770 061	763 785	900 575	1 090 156	1 619 501
átlagos létszám (fő)	108	151	151	162	179	241
1 munkavállalóra jutó átlagos havi béreköltség (eFt/fő)	365	425	422	463	508	560
1 tulajdonosra jutó havi adózott eredmény (eFt/tulajdonos)	45 522	90 557	152 673	102 515	149 958	49 810

Forrás: saját szerkesztés az éves beszámoló alapján

A példa arra világít rá, hogy míg a vállalat által a magánszemélynek megtermelt jövedelem (a bruttó bért úgy tekintem jövedelemnek, hogy a levonások végső soron a munkavállaló számára teremtenek értéket közvetlenül, időben elnyújtva) a vizsgált 6 évben 365 eFt/fő értékről kiegyensúlyozott módon 560 eFt/fő értékre növekedett, addig az egy jogi személyre jutó adózott eredmény 45522 eFt/tulajdonos és 152673 eFt/tulajdonos között mozgott. Tekintettel arra, hogy eltérő a vetítési alap, vagyis a munkavállaló főben van meghatározva, a tulajdonos viszont jogi személyben, így direkt módon nem lehet ebből a vállalatból arra következtetni, hogy a különféle pozícióban lévő magánszemélyek, vagyis a munkavállalók és a tulajdonosok jelentősen eltérő módon részesednének a vállalat által megtermelt jövedelemből, de arra indirekt módon rá lehet mutatni, hogy a vállalatok működése így növeli a szakadékot a tulajdonosok és a munkavállalók között. Meg kell jegyezni, hogy lényeges eleme a különbségnek a felvállalt kockázat mértéke. A tulajdonosok jelentősen nagyobb kockázatot vállalnak, mint a munkavállalók. Ugyanakkor a kockázatvállalás mértékéhez képest aránytalanul magasabb tud lenni annak hozama, ami

fejlett élet, illetve az ember nem alapvető szükségletét elégíti ki az üdítőital, azonban a megjelenésével mérlegelni szükséges, hogy a termék létezése többet ad-e az embernek, mint amennyit árt a környezetnek. A fő kérdés az, hogy a mérlegelésben kinek a nézőpontja szerint ítéljük meg az egyébként magántulajdonban álló vállalatot, és miként használjuk erre a számvitelt, mint eszközt. Amíg a filozofikus kérdésre adott válasz azon része, amelyben a tulajdonosi, befektetői, hitelezői információs szükségletet elégíti ki a számvitel, markánsan megjelenik a pénzügyi beszámoló adataiban, különösen az adózott eredmény soron (és az anyavállalat számára a biztonságos, magas minőségű termelés biztosításában), addig a környezetre és vagyoni különbségek fokozódására gyakorolt hatás bemutatása az adózott eredményhez hasonló minőségben egyáltalán nem jelenik meg a társaság beszámolójában. Hipotéziseim kiindulópontja az, hogy álláspontom szerint ma ott áll az emberiség, hogy súlyosabb információs kérdés a környezetszennyezés, a vagyoni különbségek bemutatásának ügye, mint a profit előállításáé. A következő fejezetben azt vizsgálom, hogy a kérdőívem válaszadói miként vélekednek erről az állításomról.

Adatbázis, módszertan

Online kitölthető kérdőíves felmérést végeztem magán-személyek attitűdjéről a gazdálkodó szervezetek érdekhordozóival kapcsolatban. Az anonim kérdőívet direkt e-mail útján, illetve a közösségi médián keresztül tettem elérhetővé. Fontos szempont volt, hogy a kitöltés ne haladja meg a 10 percet, előzetes mérés alapján átlagosan 8 percre becsültem a kitöltésre fordítandó időt. A kapott minta módszertanában, statisztikailag nem reprezentatív, számosságában megítélésem szerint kielégítő. A kérdőívet magyar állampolgárok töltötték ki, a kérdéseket magyarul tettem fel, a válaszok 2023. október 29. és november 16. között érkeztek meg. A válaszadók részben nem számviteli

kérdésből áll a kérdőívem, amelynek elején felmértem a demográfiai jellemzőket, majd két kérdésben, önbevallás alapján a kitöltők számviteli kompetenciájára kérdeztem rá, hat kérdésben pedig a változásra való nyitottságukat és a kockázatvállalási hajlandóságukat mértem fel. Az adatokat az SPSS 29.0 verziószámú statisztikai adatelemző szoftver segítségével dolgoztam fel. A válaszadók korcsoportok, végzettség és számviteli munkáik szerinti megoszlását a 4. táblázatban közölt leíró statisztika jellemzi.

A kérdőív további részében három kérdéssel a válaszadók számviteli beszámolók vizsgálatában szerzett jártasságát, illetve ezekkel kapcsolatos attitűdjeit mértem fel. Ennek során arra kérdeztem rá, hogy a válaszadó látott-e, illetve keresett-e valaha számviteli vagy szöveges beszámolót, továbbá nyolc kérdést tettem fel arra vonatkozóan, hogy vajon érdekl-e őt különféle gazdálkodó szervezetek számviteli vagy szöveges beszámolója. A kutatás direkt módon kérdezett rá arra, hogy a kitöltő különféle gazdálkodó szervezetek érdekhordozójának tekinti-e magát. A

4. táblázat

A válaszadók megoszlása korcsoportonként, iskolai végzettség és számviteli munkák szerint

Legmagasabb iskolai végzettsége	18-24 év		25-64 év		65+ év		Összesen	
	fő	megoszlás	fő	megoszlás	fő	megoszlás	fő	megoszlás
középfokig	68	79,1%	49	27,7%	0	0,0%	117	42,2%
felsőfokú	18	20,9%	120	67,8%	14	100,0%	152	54,9%
tudományos (PhD)	0	0,0%	8	4,5%	0	0,0%	8	2,9%
összesen	86	100,0%	177	100,0%	14	100,0%	277	100,0%

Munkáiban foglalkozik-e számvittel?	18-24 év		25-64 év		65+ év		Összesen	
	fő	megoszlás	fő	megoszlás	fő	megoszlás	fő	megoszlás
alapvetően nem gazdasági feladatokkal foglalkozom	50	58,1%	74	41,8%	0	0,0%	124	44,8%
gazdasági munkakörben dolgozom/tam	29	33,7%	24	13,6%	0	0,0%	53	19,1%
számvittel is foglalkozom/tam	7	8,1%	10	5,6%	0	0,0%	17	6,1%
számviteli szakember vagyok (regisztrált mérlegképes könyvelő, könyvvizsgáló)	0	0,0%	69	39,0%	14	100,0%	83	30,0%
Összesen	86	100,0%	177	100,0%	14	100,0%	277	100,0%

Forrás: saját szerkesztés

szakemberek, részben célzottan olyan számviteli szakemberek voltak, akik internetes szakmai fórumokat használnak, és ott meg is szólíthatók. Összesen 277 fő töltötte ki a kérdőívet, a kitöltések között hibás, redundáns nem volt, így minden kitöltés értékelhetőnek bizonyult. Összesen 34

molót, továbbá nyolc kérdést tettem fel arra vonatkozóan, hogy vajon érdekl-e őt különféle gazdálkodó szervezetek számviteli vagy szöveges beszámolója. A kutatás direkt módon kérdezett rá arra, hogy a kitöltő különféle gazdálkodó szervezetek érdekhordozójának tekinti-e magát. A

5. táblázat

A válaszadók megoszlása a vállalatok környezetére, illetve vagyoni különbségekre gyakorolt hatásaira vonatkozó vélekedéseik szerint

Kötelezhető-e nemzetközi nagyvállalat bemutatni a tevékenységének környezetre, jövedelmi különbségekre kifejtett hatásait?	Kötelezhető-e kis cég bemutatni tevékenységének a környezetre, jövedelmi különbségekre kifejtett hatásait?				
	1 – biztosan nem	2 – alapvetően nem	3 – alapvetően igen	4 – biztosan igen	Összesen
1 – biztosan nem	11	2	0	0	13
2 – alapvetően nem	2	110	36	4	152
3 – alapvetően igen	9	4	52	0	65
4 – biztosan igen	1	17	6	23	47
Összesen	23	133	94	27	277

Forrás: saját szerkesztés

hipotézisem vizsgálatát szolgáló két legfontosabb kérdéssel zártam a kérdőívet, amelyek a következők voltak. „*Ön szerint a számviteli szabályozásnak van felelőssége kötelezni egy nemzetközi nagyvállalatot arra, hogy hatását a környezetre és a jövedelmi különbségekre (társadalmi egyenlőtlenségekre) bemutassa?*” „*Ön szerint a számviteli szabályozásnak van felelőssége kötelezni egy kis céget arra, hogy hatását a környezetre és a jövedelmi különbségekre (társadalmi egyenlőtlenségekre) bemutassa?*”

Az adatelemzés során az eredmények áttekinthető bemutatása érdekében az összes kérdést rövidítettem, így a fenti két utolsó kérdés rövidített formáját közlöm az 5. táblázatban.

Amint látható, a megfigyelések túlnyomó többsége a táblázat főátlójában helyezkedik el, vagyis a válaszadók nagy része ugyanazt a pontértékű választ adta a két kérdésre. A válaszokat a továbbiakban ordinális skálán mért kvalitatív változóként értelmeztem, és ennek megfelelő statisztika eszközökkel vizsgáltam azok jellemzőit és összefüggéseit.

Hipotézisek, tesztek

Tézisem vizsgálatára hat kvantifikálható, H1-től H6-ig számozott kutatási hipotézist állítottam fel, amelyeket arra alkalmas statisztikai módszerekkel teszteltem. A következőkben részletesen ismertetem a kutatási hipotéziseket, bemutatom az alkalmazott vizsgálati módszereket és eredményeiket, majd értelmezem azokat.

H1 hipotézis: Az emberek inkább a nagyvállalatok számviteli feladatának tartják a környezeti, és a társadalmi hatásuk megjelenítését a számviteli beszámolójukban, mint a kisvállalatok számviteli feladatának.

A hipotézis vizsgálatára az összetartozó mintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát használtam, amely az alábbi eredményeket adta. A két vizsgált változó relációjában a pozitív különbségek száma 42, a negatív különbségek száma 39, a zero különbségek száma 196. A teszt a statisztikai nullhipotézist elutasította ($Z = -2,097$, $p = 0,018$, egyoldali), azaz a kutatási hipotézist megerősítette. A H1 hipotézis tehát elfogadásra került, azonban meg kell jegyezni, hogy a mintában kimutatott hatásméret meglehetősen kicsi. Az előzetes várakozásom az volt, hogy jelentősen nagyobb lesz a pozitív különbség a nagyvállalatok számviteli beszámoltathatóságára vonatkozó válaszadói elvárásokat illetően.

H2: Az emberek a környezeti hatások miatt a számviteli beszámolóik érdekhordozóinak érzik magukat.

H3: Az emberek a társadalmi hatások miatt a számviteli beszámolóik érdekhordozóinak érzik magukat.

A két rövidített kérdésre adott válaszok megoszlását a 6. táblázat tartalmazza.

A H2 és a H3 hipotézisek vizsgálatára szolgáló válaszok 1-től 4-ig számozott Likert-skálán mért értékeket vesznek fel. Szándékoltnak nem adtam meg középső értéket, így kényszerválasztásos kérdéseket hoztam létre, azaz vagy igen, vagy nem kategóriák között választhatott a kitöltő, különbséget téve az attitűdök erősségében. A skála mesterséges középpértéke 2,5, vagyis a válaszok mediánjának 2,5-nél kisebb, illetve nagyobb relációjaként tesztelhető az a statisztikai hipotézis, hogy a válaszadók nagyobbik része adott pozitív választ (mindkét „igen” kategória: 3 és 4), mint negatív választ (mindkét „nem” kategória: 1 és 2). A tesztelésre az egymintás Wilcoxon-féle előjeles rangpróbát használtam. Az eredmény a kutatási hipotéziseket egyértelműen megerősítette ($Z = 4,501$, $p < 0,001$, egyoldali, illetve $Z = 4,140$, $p < 0,001$, egyoldali), így mind a H2, mind a H3 hipotézis elfogadásra került.

H4: Minél inkább érdekhordozónak érzi magát az ember, annál inkább felelősnek gondolja a nagyvállalatokat azt illetően, hogy a számviteli beszámolóikban bemutassák a tevékenységük környezeti és társadalmi hatásait.

H5: Minél inkább érdekhordozónak érzi magát az ember, annál inkább felelősnek gondolja a kisvállalatokat azt illetően, hogy a számviteli beszámolóikban bemutassák a tevékenységük környezeti és társadalmi hatásait.

E hipotézisek teszteléséhez indokolt és szükséges volt a kérdőívvel felmért bizonyos, hasonló tartalmú inputváltozók összevonása, közös információtartalmuk kinyerése.

Első lépésként az érdekhordozói attitűdöt szerettem volna egyetlen összesített pontszámmal megragadni, az ide vonatkozó négy kérdőív-tétel felhasználásával. Feltevésem szerint ugyanis a négy kérdéssel felmért érdekhordozói attitűd (ld. melléklet) jelentős mértékű átfedést mutat egymással, ezért ezek információtartalma főkomponens-elemzéssel egyetlen látens „érdekhordozó” dimenzióvá redukálható. Feltevésem megerősítéséhez feltáró faktoranalízissel vizsgáltam a négy inputváltozó látens faktorra vonatkozó kommunalitását. Az első (és egyetlen) főkomponens a négy inputváltozó együttes variabilitásának 55,9%-át fedte le (lásd 7. táblázat), tehát a feltételezett látens faktor valóban kimutatható. A mellékletben közlöt

6. táblázat

A nagyvállalati érdekhordozói érzés alakulása

	Környezetszennyező nemzetközi nagyvállalatok érdekhordozójának tekinti-e magát, azok számviteli beszámolóit tekintve?		Vagyoni különbséget növelő nemzetközi nagyvállalatok érdekhordozójának tekinti-e magát, azok számviteli beszámolóit tekintve?	
	fő	megoszlás	fő	megoszlás
1 – biztosan nem	30	10,8%	32	11,6%
2 – inkább nem	71	25,6%	71	25,6%
3 – inkább igen	113	40,8%	113	40,8%
4 – biztosan igen	63	22,7%	61	22%
Összesen	277	100%	277	100%

Forrás: saját szerkesztés

táblázat mutatja a látens faktor korrelációs együtthatóit az inputváltozókkal (0,641 – 0,815 közötti értékek).

keresztül történő beszámoltathatóság megítélését szerettem volna egyetlen dimenzió mentén megragadni. Mivel

7. táblázat

Főkomponens-elemzés az „érdekhordozó” látens változóra vonatkozóan

Főkomponens	Teljes mintabeli variancia megoszlása a főkomponensek között		
	Inputváltozók közötti korrelációs mátrix sajátértékei	Főkomponensek által megmagyarázott összesített varianciarányad	
		egyedi	kumulatív
1.	2,236	55,9%	55,9%
2.	0,782	19,6%	75,5%
3.	0,580	14,5%	90,0%
4.	0,402	10,0%	100,0%

Forrás: saját szerkesztés

8. táblázat

Korrelációs mátrix a „beszámoltathatóság” kompozitváltozó és az „érdekhordozó” látens attitűdváltozó között

		érdekhordozói attitűd	beszámoltathatóság
Kendall-féle tau-b	érdekhordozói attitűd	1,000	0,011
	beszámoltathatóság	0,011	1,000
Spearman-féle rho	érdekhordozói attitűd	1,000	0,016
	beszámoltathatóság	0,016	1,000

Forrás: saját szerkesztés

Második lépésként a vállalatok működésének társadalmi és környezeti hatásaira vonatkozó, számviteli rendszeren

a válaszadók többségének a környezeti és a társadalmi képalkotás szükségességére irányuló attitűdje nagyon hasonló volt a kisvállalatokra és a nagyvállalatokra vonatkozóan (lásd 5. táblázat), ezért utóbbi két változót egyszerű számtani összegzéssel összevontam egyetlen kompozit „beszámoltathatóság” változóvá.

Ezt követően kerülhetett sor a kutatási hipotéziseim (H4, H5) tesztelésére. A tesztelésre alkalmas módszernek a sztochasztikus monotonitás vizsgálatot választottam, tekintve, hogy a hipotéziseim kvantifikálásához használt mindkét változó ordinális skálán definiált. A kapott eredményeket a 8. táblázat tartalmazza.

Mind a Kendall-féle tau-b sztochasztikus monotonicitás mutató (0,011), mind a Spearman-féle rangkorrelációs együttható (0,016) a monoton kapcsolat teljes hiányát jelezte, ezért a kutatási hipotézist elutasítottam (p = 0,403, illetve 0,395, egyoldali). Az eredmények azt mutatják, hogy függetlenül attól, hogy a válaszadók érdekhordozónak tekintik-e magukat vagy sem, mind a kisvállalatok,

9. táblázat

Korrelációs mátrix a „nagyvállalatok beszámoltathatósága”, „nagyvállalatok társadalmi felelőssége a környezetszennyezésben”, „nagyvállalatok társadalmi felelőssége a jövedelmi egyenlőtlenségekben” változók között

		Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?
Kendall-féle tau-b	Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	1,000	-0,071	0,025
	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	-0,071	1,000	0,286
	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	0,025	0,286	1,000
Spearman-féle rho	Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	1,000	-0,085	0,030
	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	-0,085	1,000	0,311
	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	0,030	0,311	1,000

Forrás: saját szerkesztés

mind a nagyvállalatok számviteli feladatának látják működésük környezeti és társadalmi hatásainak bemutatását.

H6: Minél inkább felelősnek tartja valaki a nagyvállalatokat a környezetszennyezésért, annál inkább hajlamos úgy gondolni, hogy a számviteli rendszerükben is fontos ezt bemutatni.

H7: Minél inkább felelősnek tartja valaki a nagyvállalatokat a társadalmi egyenlőtlenségekért, annál inkább hajlamos úgy gondolni, hogy a számviteli rendszerükben is fontos ezt bemutatni.

A H6 hipotézis tesztelése során mind a Kendall-féle tau-b sztochasztikus monotonicitás mutató (-0,071), mind a Spearman-féle rangkorrelációs együttható (-0,085) a monoton kapcsolat teljes hiányát jelezte, ezért a kutatási hipotézis elutasításra került ($p = 0,917$, illetve $p = 0,920$, egyoldali). A válaszadók az következtethető, hogy a válaszadók, függetlenül attól, hogy mennyire tartják a nagyvállalatokat felelősnek a környezeti és a társadalmi problémákért, a számviteli rendszerüket kötelezhetőnek látják a működésük környezeti hatásainak bemutatására.

Hasonlóképp, a H7 hipotézis tesztelése során a Kendall-féle tau-b sztochasztikus monotonicitás mutató (0,025) és a Spearman-féle rangkorrelációs együttható (0,030) egyaránt a monoton kapcsolat teljes hiányát jelezték, ezért ez a kutatási hipotézis is elutasításra került ($p = 0,310$, ill. $p = 0,311$, egyoldali). Ezen eredmények szerint az emberek, függetlenül attól, hogy mennyire tartják a nagyvállalatokat felelősnek a környezeti és társadalmi problémákért, a számviteli rendszerükön keresztül kötelezhetőnek vélik őket a működésük társadalmi hatásainak bemutatására (9. táblázat).

Eredmények

A kérdőívtetelekre adott válaszok alátámasztották azt a feltételezést (H1 hipotézis), miszerint az emberek a világvállalatok számviteli rendszereit felelősnek érzik azt illetően, hogy bemutassák a működésüknek a természeti környezetre és a társadalmi (vagyon, jövedelmi) különbségekre kifejtett hatásait, ezzel szemben a kisvállalatok számviteli rendszereit nem tartják e tekintetben felelősnek. A válaszadók különbséget tesznek (csekély mértékben) egy kisvállalat és egy nagyvállalat között, amennyiben a számviteli rendszerük egyfajta erkölcsi megítéléséről van szó. Egyértelműen bizonyosodott ugyanakkor, hogy a válaszadók jellemzően a környezeti (H2 hipotézis) és a társadalmi (H3 hipotézis) negatív hatásokkal összefüggésben érzik magukat a számviteli beszámolók érdekhordozóinak. Annak ellenére, hogy az érdekhordozói attitűd meglete általánosságban kimutatható volt, ez a jellemző függetlennek bizonyult a válaszadók arra vonatkozó véleményétől, hogy a nagyvállalatok kötelezhetőek legyenek-e bemutatni a működésük környezeti (H4 hipotézis), valamint társadalmi (H5 hipotézis) hatásait. Továbbá, függetlenül attól, hogy a válaszadók a nagyvállalatokat felelősnek tartják-e a környezeti (H6 hipotézis) és a társadalmi (H7 hipotézis) negatív hatásokért, vagy sem, a számviteli rendszerükben ezen hatásokat bemutatandónak gondolják.

Felhasznált irodalom

- Badua, F., & Racca, J.C. (2017). Pacioli, Profit, and Positivism: How Inherited Professional and Academic Traditions Have Stymied Accounting Scholarship. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 99–108. <https://doi.org/10.2308/aahj-10535>
- Brown, J., Dillard, J., & Hopper, T. (2015). Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies: Taking multiple perspectives seriously. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(5), 626–650. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2015-1996>
- Buysse, K., & Verbeke, A. (2003). Proactive environmental strategies: A stakeholder management perspective. *Strategic Management Journal*, 24(5), 453–470. <https://doi.org/10.1002/smj.299>
- Chen, B., Song, D., Gu, F., Zhang, W., Cheng, Y., Ball, A.D., Bevan, A., & Xi Gu, J. (2023). A full generalization of the Gini index for bearing condition monitoring. *Mechanical Systems and Signal Processing*, 188, 109998. <https://doi.org/10.1016/j.ymsp.2022.109998>
- Cooper, D.J., & Hopper, T.M. (1987). Critical studies in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 407–414. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90028-6](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90028-6)
- Cseh, B. (2022). The Regulatory Regime for Public Services Provided by State-Owned Companies, with Particular Reference to Control. *Erdélyi Jogélet*, 3(2), 57–72. <https://doi.org/10.47745/ERJOG.2022.02.05>
- Czelleng, Á., & Losoncz, M. (2020). A jövedelemegyenlőtlenség makrogazdasági hatásai szimulációs megközelítésben. *Közgazdasági Szemle*, 67(5), 495–511. <https://doi.org/10.18414/KSZ.2020.5.495>
- Dadkhan, M., Oermann, M.H., Hegedüs, M., Raman, R., & Dávid, L.D. (2023). Diagnosis Reliability of ChatGPT for Journal Evaluation. *Advanced Pharmaceutical Bulletin*, 1. <https://doi.org/10.34172/apb.2024.020>
- De Wolf, A., & Christiaens, J. (2023). Stakeholder participation in the development of International Public Sector Accounting Standard 42, Social Benefits. *Financial Accountability & Management*, 39(4), 715–730. <https://doi.org/10.1111/faam.12304>
- Gonnella, E., & Talarico, L. (2017). Teleological versus Non-Teleological Perspectives in Financial Statement: The Debate between Chambers and Onida. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 157–179. <https://doi.org/10.2308/aahj-10563>
- Hopper, T. (2019). Stop accounting myopia: – Think globally: a polemic. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(1), 87–99. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2017-0115>
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125–148. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.06.003>

- Hopper, T., & Powell, A. (1985). Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions [1]. *Journal of Management Studies*, 22(5), 429–465.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1985.tb00007.x>
- Hoque, Z., Siddiquee, N.A., & Hopper, T. (1994). Managing organizations in the third world: A case study of management control in a Bangladeshi jute mill. *Public Administration and Development*, 14(5), 421–437.
<https://doi.org/10.1002/pad.4230140501>
- Jain, S.K., & Singh, V.P. (2003). Emerging Techniques for Data Acquisition and Systems Modeling. *Developments in Water Science*, 51, 123–205.
[https://doi.org/10.1016/S0167-5648\(03\)80057-6](https://doi.org/10.1016/S0167-5648(03)80057-6)
- Khalfan, A., Nilsson Lewis, A., Aguilar, C., Persson, J., Lawson, M., Dabi, N., Jayoussi, S., & Acharya, S. (2023). *Climate Equality: A planet for the 99%*. Oxfam International.
<https://doi.org/10.21201/2023.000001>
- Lakatos, L.P. (2009). A számviteli érdekhordozói elméletek evolúciója és a szabályozás. *Vezetéstudomány*, 44(5), 47–59.
<https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2013.05.05>
- Lovas, D. (2022). Role of Energy Taxation in Terms of Achieving Climate Neutrality. *Review of European and Comparative Law*, 50(3), 39–59.
<https://doi.org/10.31743/recl.13905>
- Lusiani, M., Pancot, C., Sangster, A., & Vedovato, M. (2023). Bookkeeping, but not for profit: A special form of double entry in a 16th century Venetian charity. *The British Accounting Review*, 55(5), 101175.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101175>
- Lviv Polytechnic National University, Kuzmin, O., Khilukha, O., & Lesya Ukrainka Eastern European National University. (2016). Regulation of stakeholders' interests in corporate governance through negotiations. *Economic Annals-XXI*, 161(9–10), 56–60.
<https://doi.org/10.21003/ea.V161-13>
- Macve, R.H. (2015). Fair value vs conservatism? Aspects of the history of accounting, auditing, business and finance from ancient Mesopotamia to modern China. *The British Accounting Review*, 47(2), 124–141.
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.01.001>
- Miller, P., Hopper, T., & Laughlin, R. (1991). The new accounting history: An introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5–6), 395–403.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90036-E](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90036-E)
- Miller, P., & Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7–8), 631–647.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90047-A](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90047-A)
- Mitchell, R.K., Agle, B.R., & Wood, D.J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *The Academy of Management Review*, 22(4), 853–886.
<https://doi.org/10.2307/259247>
- Moore, L. (2017). Carving Nature at Its Joints: The Entity Concept in an Entangled Society. *Accounting Historians Journal*, 44(2), 125–138.
<https://doi.org/10.2308/aahj-10556>
- Napier, C.J. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4–5), 445–507.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.12.004>
- Pogátsa, Z. (2021a). A közgazdaságtan megújítása. *Replika*, 121–122, 149–150.
<https://doi.org/10.32564/121-122.10>
- Pogátsa, Z. (2021b). A makroökonómia újragondolása a 2008-as válság után. *Replika*, 121–122, 151–177.
<https://doi.org/10.32564/121-122.11>
- Previts, G.J., Parker, L.D., & Coffman, E.N. (1990). Accounting History: Definition and Relevance. *Abacus*, 26(1), 1–16.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1990.tb00229.x>
- Róna, P. (2021). Intencionalitás és a közgazdaságtan fogalmai. *Replika*, 121–122, 233–248.
<https://doi.org/10.32564/121-122.14>
- Rowley, T.J. (1997). Moving beyond Dyadic Ties: A Network Theory of Stakeholder Influences. *The Academy of Management Review*, 22(4), 887–910.
<https://doi.org/10.2307/259248>
- Suchman, M.C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
<https://doi.org/10.2307/258788>
- Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81–95.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90031-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90031-X)
- Vaszkun, B., Koczkás, S., Ganbaatar, T., Hsien, K.C., Yu, Y., Yao, Y., Sárvári, B., & Orolmaa, M. (2022). Does Confucius have a say in management today? Empirical evidence from Asia and Europe. *European Journal of International Management*, 17(2/3), 198–221.
<https://doi.org/10.1504/EJIM.2022.120715>
- Zsolnai, L. (2007). Western economics versus Buddhist economics. *Society and Economy*, 29(2), 145–153.
<https://doi.org/10.1556/SocEc.29.2007.2.2>

Melléklet

1. számú melléklet

eredeti kérdés	SPSS kód	rövidített kérdés	válaszlehetőség
Munkáiban a számvittel mennyire foglalkozik?	tudas1	Munkáiban a számvittel foglalkozik?	1- alapvetően nem gazdasági feladatokkal foglalkozom, 2- gazdasági munkakörben dolgozom/ tam, 3- számvittel is foglalkozom/tam, 4- számviteli szakember vagyok (regisztrált mérlegképes könyvelő, könyvvizsgáló)
A le nem bomló szemét mennyisége, a környezetszennyezés 2023-ban jóval nagyobb, mint 100, illetve 50 éve volt és a környezetszennyezés rendkívül káros az emberiség jövőjére nézve. Mennyire érzi igaznak azt az állítást, hogy a nemzetközi nagyvállalatok erős leszabályozásával a környezetszennyezés mértéke jelentősen csökkenne?	vall_korny	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	1- teljesen igaz, 2- inkább igaz, 3- részben igaz, részben hamis, 4- inkább hamis, 5- teljesen hamis
Ön szerint igaz-e az az állítás, hogy az elmúlt száz évben napjainkig, 2023-ig a legszegényebbek és leggazdagabbak között az anyagi (vagyon) és/vagy jövedelmi különbség folyamatosan nőtt, aminek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	vall_tars	Vagyon, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	
Ha elfogadjuk azt az állítást, hogy 2023-ban a világon sokkal több a le nem bomló szemét, mint 100, illetve 50 éve volt és a környezetszennyezés rendkívül káros az emberiség jövőjére nézve, aminek alapvető okozói a nemzetközi nagyvállalatok, akkor a számviteli beszámolójuknak Ön érdekhordozójának, érdekeltjének tekinti magát?	eh1	Környezetszennyező nemzetközi nagyvállalatok számviteli beszámolójának érdekhordozója?	1- biztosan nem, 2- inkább nem, 3- inkább igen, 4- biztosan igen
Ha elfogadjuk azt az állítást, hogy az elmúlt száz évben napjainkig, 2023-ig a legszegényebbek és leggazdagabbak között az anyagi (vagyon) és/vagy jövedelmi különbség folyamatosan nőtt, aminek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok, akkor a számviteli beszámolójuknak Ön érdekhordozójának, érdekeltjének tekinti magát?	eh2	Vagyon különbséget növelő nemzetközi nagyvállalat számviteli beszámolójának érdekhordozója?	
Ön saját megítélése szerint érdekhordozója egy nemzetközi nagyvállalatnak?	eh3	Megítélése szerint érdekhordozója nemzetközi nagyvállalatnak?	
Ön saját megítélése szerint érdekhordozója egy kis magáncégnek?	eh4	Megítélése szerint érdekhordozója kis magáncégnek?	1- biztosan nem, 2- inkább nem, 3- részben igen, részben nem, 4- inkább igen, 5- biztosan igen
Ön saját megítélése szerint érdekhordozója egy adóból finanszírozott nonprofit intézménynek, gazdálkodónak?	eh5	Megítélése szerint érdekhordozója adóból finanszírozott nonprofitnak?	
Ön saját megítélése szerint érdekhordozója egy nem adóból finanszírozott nonprofit intézménynek, gazdálkodónak?	eh6	Megítélése szerint érdekhordozója nem adóból finanszírozott nonprofitnak?	
Ön szerint a számviteli szabályozásnak van felelőssége kötelezni egy nemzetközi nagyvállalatot arra, hogy hatását a környezetre és a jövedelmi különbségekre (társadalmi egyenlőtlenségekre) bemutassa?	szamvitel_nagy	Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	1- biztosan nem, 2- alapvetően nem, 3- alapvetően igen, 4- biztosan igen
Ön szerint a számviteli szabályozásnak van felelőssége kötelezni egy kis céget arra, hogy hatását a környezetre és a jövedelmi különbségekre (társadalmi egyenlőtlenségekre) bemutassa?	szamvitel_kis	Kötelezhető kis cég bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	

Forrás: saját szerkesztés

			Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?
Kendall's tau_b	Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	korrelációs együttható	1	-0,071	0,025
		szignifikancia szint (egyoldali)	.	0,083	0,31
		N	277	277	277
	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	korrelációs együttható	-0,071	1	0,286**
		szignifikancia szint (egyoldali)	0,083	.	<,001
		N	277	277	277
	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	korrelációs együttható	0,025	0,286**	1
		szignifikancia szint (egyoldali)	0,31	<,001	.
		N	277	277	277
Spearman's rho	Kötelezhető nemzetközi nagyvállalat bemutatni hatását a környezetre, jövedelmi különbségekre?	korrelációs együttható	1	-0,085	0,03
		szignifikancia szint (egyoldali)	.	0,08	0,311
		N	277	277	277
	Nemzetközi nagyvállalatok szabályozásával a környezetszennyezés csökkenne?	korrelációs együttható	-0,085	1	0,339**
		szignifikancia szint (egyoldali)	0,08	.	<,001
		N	277	277	277
	Vagyoni, jövedelmi különbségek legfőbb okozói a nemzetközi nagyvállalatok?	korrelációs együttható	0,03	0,339**	1
		szignifikancia szint (egyoldali)	0,311	<,001	.
		N	277	277	277

** A korreláció szignifikáns 0,01 szinten (egyoldali szignifikancia).

Forrás: saját szerkesztés