

## AZ INTÉZMÉNYI IZOMORFIZMUSOK MEGJELENÉSE A SZÁMVITELI INNOVÁCIÓKBAN

*A köz- és a magánszféra tapasztatai<sup>1</sup>*

*Tóth Balázs – Lippai-Makra Edit<sup>2</sup>*

### ABSZTRAKT

A számviteli szabályozások és rendszerek folyamatos változás tárgyát képezik. Ezen változásokon kívül megfigyelhető egy hasonulási trend is, amelynek következtében különböző földrajzi és gazdasági területeken működő szervezetek számviteli megoldásai, illetve az azokat befolyásoló szabályok közötti különbségek csökkentek. A számviteli gyakorlatok evolúciója több kulcsfontosságú faktor konzekvenciájaként fogható fel. Jelen kutatás során a számvitel két elkülönült világát, az államháztartás és a vállalati szféra számvitelét vizsgáljuk neoinstitutionalista megközelítésben. A tanulmány célja bemutatni azt, hogy a két szféra számvitele azok differenciái ellenére vizsgálható azonos elméleti keretrendszer szerint, illetve, hogy az intézményi izomorfizmusokkal magyarázhatók a különböző számviteli innovációk. A nemzetközi és hazai szakirodalomra épülő kutatás alapján elmondható, hogy a számviteli gyakorlatok terjedésénél megfigyelhetők az egyes intézményi izomorfizmusok, amelyek közül a normatív a leggyengébbnek, a kényszerítő a legerősebbnek bizonyult. Megállapítható továbbá, hogy mind a köz-, mind a magánszféra számviteli innovációi során először a normatív, majd az utánzó, végül a kényszerítő izomorfizmus jelenik meg. Jelen kézirat a szerzők tudomása szerint az első olyan hazai kutatást mutatja be, amely a két számviteli alrendszer egységes elméleti keretek közt vizsgálja.

*JEL-kódok:* M40, M48

*Kulcsszavak:* izomorfizmus, államháztartási számvitel, közmenedzsment, nem pénzügyi közzététel

- 
- 1 A kutatást a Szegedi Tudományegyetem Interdiszciplináris Kutásfejlesztési és Innovációs Kiválósági Központ (IKIKK) Humán és Társadalomtudományi Klaszterének IKT és Társadalmi Kihívások Kompetenciaközpontja támogatta. A szerzők a Pénzügyi és számviteli kihívások a digitalizáció összefüggésében kutatócsoport tagjai.
  - 2 *Tóth Balázs*, PhD, adjunktus, levelező szerző, Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, Pénzügyi és Gazdaságelemzési Intézet, Szeged. E-mail: tothbalazs@eco.u-szeged.hu.  
*Lippai-Makra Edit*, PhD, adjunktus, Szegedi Tudományegyetem, Gazdaságtudományi Kar, Pénzügyi és Gazdaságelemzési Intézet, Szeged. E-mail: makra.edit@eco.u-szeged.hu.

## 1. BEVEZETÉS

A számviteli gyakorlatok megújulása, fejlődése a kapcsolódó szabályozások változásain túl több kulcsfontosságú tényező következményeiként fogható fel. A számviteli változások nem elszigetelt események, hanem bizonyos területek globális diskurzusain belül kapcsolódnak össze időben, és erősen befolyásolja azokat az a mód, ahogyan a szereplők érzékelték a szükségességét, majd végrehajtották a változást (Hyndman–Liguori, 2016). A számviteli rendszerek megújítása nem függetleníthető más, átfogóbb társadalmi eseményektől, folyamatoktól (Borbély, 2019), illetve más tudományterületek változásaitól (Lantos–Lukács–Szász, 2022). Jelen tanulmányunkban a számvitel két elkülönült szegmensét, az államháztartás és a vállalati szféra számvitelét vizsgáljuk neoinstitucionalista megközelítésben, irodalomfeldolgozás segítségével: az államháztartási szféra esetében az egyre szélesebb körben elterjedő, eredményszemléletű számvitelt középpontba helyezve, míg a vállalati szféra esetében a vállalatok beszámolási gyakorlatának változásaira fókuszálva.

A két terület párhuzamos vizsgálata, bár elsőre különösnek hathat, mégsem tekinthető újszerű megközelítésnek. Weber (1970) a modern államot társadalomtudományi szempontból üzemnek tekintette, mivel a gyár és az állam is egy bürokratikus uralmat testesít meg, ami egy személytelen, dologi cél szolgálatában áll. Emellett a munkafolyamatok hasonlóságára is felhívta a figyelmet, mivel rámutatott, hogy egyaránt korlátozott beavatkozási lehetősége van a népnek az államszervezet működésébe, mint a részvényeseknek az üzem működésébe. Mindezekkel összhangban Weber (1970) rávilágít arra, hogy a tőkés üzem fejlődése és az államszervezet fejlődése nem képzelhető el egymástól függetlenül. Ezek tükrében a Christensen et al. (2019) által említett, elsősorban angolszász országokhoz kapcsolt elgondolás, miszerint az államot akár egy *üzleti vállalkozásnak* is tekinthetjük, nem tekinthető teljesen új gondolatnak. Tanulmányunkban az említett jelenségeket Csaba László (2021) tanulmányában megjelenő három kutatási szint (vagy irány) közül az üzleti tudományok szintjén, intézményi megközelítés keretein belül vizsgáljuk.

## 2. ELMÉLETI KERET – A NEOINSTITUCIONALISTA ELMÉLET ÁGAI

A probléma vizsgálata során első lépésként az intézményi elmélet kereteit és ága-it érdemes röviden áttekinteni. Ahogy arra Csaba (2021) tanulmánya is rámutatott, az intézményi elmélet keretét nem övezi közmegegyezés. Ez eredhet az intézményi elmélet multidiszciplináris és dinamikus változó jellegéből. Az új intézményi megközelítés szerint Baskerville–Grossi (2019) tanulmányukban a neoinstitucionalista elméletet van Gestel–Teelken (2006) alapján három nézőpont-

ra osztották (1. táblázat): egyrészt elhatárolták a szociológiai institucionalizmust, amelynek központi kutatási témáját a legitimáció képezi. Ezen ágazat esetében az intézmények azok legitimációjából eredeztethetők. Másodrészt meghatározták, hogy a gazdasági institucionalizmus szerint az intézmények eredete stratégiai együttműködésekben fakad, amíg a történelmi institucionalizmus az útfüggőség szerepét emeli ki (Korsakien et al., 2015).

## 1. táblázat

### A neoinstitutionalista elmélet ágai

Elméleti nézőpont	Központi kutatási téma	Intézmények eredete	Intézményi változások okozója
Szociológiai institucionalizmus	Identitás	Legitimáció	Diffúzió (szóródás) és követés
			Imitáció (utánzás)
			Intézmények által kínált lehetőségek a szereplők identitásának biztosítására (a társadalmi elfogadhatóság logikája)
Gazdasági institucionalizmus	Anyagi érdek	Stratégiai együttműködés racionális választások, tranzakciós költségek	Önkéntes szerződések és megváltozott preferenciák
Történelmi institucionalizmus	Erő, hatalom	„Útfüggőség” és nem szándékolt következmények	Ellentmondásos reakciók a külső eseményekre

Forrás: saját szerkesztés Baskerville–Grossi (2019) alapján

Baskerville–Grossi (2019) megállapítása szerint a cselekvések intézményi kontextusba ágyazódnak, amely formális és informális szabályokból, normákból és kognitív szabályokból, valamint kulturális felfogásokból áll. Az állami szervezetek működésükben innovatív változásokat vezetnek be a pénzügyi irányítási rendszerekbe, amelyeknek nem csak az a célja, hogy nagyobb gazdasági hatékonyságot érjenek el, hanem az is, hogy legitimálják magukat különböző intézményi nyomásra vagy befolyások hatására (Broadbent–Guthrie, 1992; Lapsley, 1999).

Más megközelítés figyelhető meg Bruton et al. (2010) tanulmányában, amelyben a szerzők két ágra osztották az intézményi elméletet: gazdasági-politikai ágra és a szociológiai/szervezeti elméleti ágra bontva azt (2. táblázat).

## 2. táblázat

### Az institucionalista elmélet ágai

Karakterisztika	Gazdasági/politikai ág	Szociológiai/szervezeti elmélet ág
Feltételezések	Az emberek a döntéseket a konvenció és a szabványosított szabályok, megállapodások alapján hozzák	Az emberek a döntéseket heurisztikák alapján hozzák, a kognitív korlátok miatt cselekedeteik alapját különböző konvenciók és tudatalatti döntések adják
Az emberi viselkedés mozgatórugói	Szabályok és eljárások, formális kontroll	Társadalmi normák, közös kultúrák, kognitív protokollok és sémák
Az intézmények és a szervezetek közötti kapcsolat	A külső intézmények struktúrákat hoznak létre a szervezetek számára	A szervezetek alkalmazkodnak és igazodnak a társadalom intézményei által előírt értékekhez és korlátokhoz

*Forrás:* saját szerkesztés Korsakiené et al. (2015) alapján

Ez a megközelítés csupán a szociológiai institucionalizmust különbözteti meg, míg a gazdasági és a történelmi-politikai ágakat együttesen kezeli. Mindez rávilágít arra, hogy nincs egyértelmű keret, amely mentén a vizsgálat tárgyát képező jelenségeket vizsgálni lehet, illetve megerősíti a szociológiai institucionalizmus elkülöníthetőségét.

### 3. SZOCIOLÓGIAI INSTITUCIONALIZMUS ÉS AZ INTÉZMÉNYI IZOMORFIZMUSOK

A szociológiai ágazat központi kérdése a legitimitás vizsgálata. A legitimitás olyan általánosan elfogadott felfogásokra hivatkozik, amelyek szerint a cselekvések kívánatosak, helyénvalók és megfelelőek adott normák, értékek és meggyőzések adott rendszerében (Suchman, 1995). Ez határozza meg a társadalom tagjainak, a gazdaság szereplőinek viselkedését.

DiMaggio–Powell (1983) tanulmányukban a szervezeti innovációk terjedésének okát szociológiai kontextusban vizsgálták. Megállapításuk alapján a hasonló területen működő szervezetek egyre jobban hasonlítanak egymásra, ez pedig annak a következménye, hogy hasonló szervezeti újításokat hajtanak végre. A szerzők megkülönböztetik a korai és az új adaptálókat, ugyanis ezek a szervezetek más-más motivációkból eredően alkalmazzák az új megoldásokat.

Ennek vizsgálatakor érdemes az egyes módszertani újítókat korai és kései bevezetőkre osztani. A korai adaptálók célja a szervezeti teljesítmény növelése. Ezeket a

gyakorlatokat viszont gyakran valamilyen értékkel is összekapcsolják a technikai követelményeken túl, így nem csak a feladatok hatékonyabb ellátása kapcsolható hozzájuk. Ahogy az innovációk terjednek, az újabb alkalmazók között már kevésbé racionális okok figyelhetők meg, ugyanis az ő esetükben inkább a legitimitás biztosítása a cél. Emiatt azokra a változásokra, amelyek a szervezetek széles körét érintik, nem mindig tekinthetünk racionális döntések következményeként. Ezt a jelenséget intézményi izomorfizmusnak nevezhetjük, amit olyan folyamatnak tekinthetünk, amely az adott egységet arra kényszeríti, hogy a környezetében található egységekre hasonlítson. A szerzők három intézményi izomorfizmust különböztettek meg. Egyrészt beszélhetünk egy kényszer jellegű folyamatról (coercive isomorphism – kényszerítő izomorfizmus), amely politikai erőkből ered, és jellemzően állami beavatkozásokhoz, valamint az erőforrásokat biztosító személyek, intézmények nyomásához köthető. Ezek formális és informális nyomások mentén jelennek meg, amelyek függenek a különböző kulturális elvárásoktól. A szervezeti változások ilyenkor a környezet, a társadalmi kontextus megváltozása miatt is bekövetkezhetnek.

Másodrészt DiMaggio–Powell (1983) megkülönböztetnek egy utánzó mechanizmust (mimetic isomorphism – utánzó izomorfizmus), amely a bizonytalanságból ered. Olyan helyzetekben érvényesül, amikor az adott megoldás nem teljes mértékben ismert (vagy a környezet változékonyként jellemezhető), megértett, viszont ambiciózus célokat fogalmaz meg. Ekkor az egyes szervezetek más szervezetekhez kívánnak hasonlítani. Ennek a viselkedésnek az előnye akkor érvényesül, amikor a mintaként alkalmazott szervezetekkel azonos problémákkal szembesül a követő, ugyanis ilyenkor könnyen és olcsón tud választ adni a felmerülő problémákra.

Harmadrészt említettek egy normatív mechanizmust (normative isomorphism – normatív izomorfizmus), amelyet a professzionalizmus következményének tudnak be, vagyis szakmai okokból, egyeztetések után bevezetett innovációkról beszélünk.

#### **4. AZ ÁLLAMSZÁMVITELI INNOVÁCIÓK ILLESZKEDÉSE AZ IZOMORFIZMUSOKHOZ**

A számviteli rendszerek vizsgálata során az egyik legintenzívebben kutatott területnek a közszféra számviteli gyakorlata tekinthető. Az államok számviteli rendszereinek reformálása az állammenedzsmentek megújításával szorosan összefüggött. Az eredményszemlélet korai adaptálóinak Új-Zélandot és Ausztráliát tekinthetjük, hiszen náluk már az 1990-es években megjelent a közszférában ez a megközelítés. Ezeket további angolszász országok (Egyesült Királyság, Kanada, Amerikai Egyesült Államok), majd több OECD-ország követte (Carlin, 2005).

Az eredményszemléletű számvitel bevezetése nemzetközi szinten is egyre inkább megfigyelhetővé vált. Az OECD-országok 80, míg a nem OECD-országok 68 százaléka jelezte szándékát a szemléletnek az államháztartás működésébe való implementálására (PwC, 2015). Az eredményszemléletű számviteli információs rendszereknek a közzsférában való megjelenése az utóbbi évtizedek alatt általánossá vált, a szemlélet egyre több, látszólag különböző irányítási koncepciót követő államháztartásban jelent meg az idő előrehaladtával.

Ez a trend hazánkat sem kerülte el. Összhangban a 2011/85/EU irányelvvel, megszületett a 4/2013. (I. 11.) kormányrendelet (Áhsz.), amely rendelkezett az eredményszemléletű számvitel megjelenéséről a magyar államháztartásban (Hegedűs–Molnár, 2017). A rendelet eredményeképpen létrejött egy kétszer kettős számviteli rendszer, amely a pénzforgalmi szemléletű költségvetési számvitelből és a módosított eredményszemléletű pénzügyi számvitelből áll össze.

#### **4.1. Az államháztartási számvitel illeszkedése a közmenedzsmenthez**

Az állammenedzsment-reformok államháztartási számvittel kapcsolatos viszonya nem tisztázott széles körben. Több kutató, szerző (Hood, 1995; Buhr, 2012; Lokuwaduge–Godage, 2020) az új közzszolgálati menedzsment vívmányának tekinti. Az eredményszemléletű számvitelnek a közzsférában való megjelenésével kapcsolatban azonban mégis azt tapasztalhatjuk, hogy ez a számviteli megközelítés jóval szélesebb körben terjedt el, mint az említett irányzat javaslatainak többsége (Pina et al., 2009). A fejezet célja kiemelni azt, hogy az állammenedzsment-modellek elterjedése milyen összefüggésbe hozható az alkalmazott államszámviteli gyakorlattal, illetve mennyire lehetséges a két szempontot azonos keretben vizsgálni.

Az állammenedzsment-modellek közül ki lehet emelni az említett új közzszolgálatimenedzsment-irányzatot (new public management – NPM), amelynek axiomatikus kiindulópontja szerint az állami kiadások csökkentése, valamint a közzszolgáltatások minőségének javítása a piaci koordinációval és a verseny fokozásával érhető el (Lapsley, 1999; Rosta, 2012a; 2012b; 2015; Hegedűs–Molnár, 2020). Míg a tradicionális megközelítés a közzszolgáltatások biztosítására az állam szervezeteihez kizárólagos jogot és felelősséget delegált, az új közzszolgálati menedzsment ezt legalább részben a piaci koordináció segítségével láttna el (Katona–Rosta, 2018). Az irányzat hatására számos, a magánszektorra jellemző megoldás vert gyökereket a közzsférában.

Másik jelentős irányzat az érték- és részvételalapú megközelítés (amihez a jó kormányzás modellje kapcsolódik), amelynek központi gondolata az, hogy a közügyekben való döntés nem a bürokrácia kiváltsága, hanem ezeket az érdekeltek

(érintettek) bevonásával kell meghozni. A modell az új közszolgálati menedzsmenttel ellentétben nem az üzleti szférát, hanem a civil szférát helyezi a középpontba. A döntéshozatalt kompromisszumkeresés és széles társadalmi konzultáció jellemzi (Kovács, 2014). Az irányzat a Világbank által az 1980-as években megfogalmazott javaslatokhoz köthető (Pályi, 2015); Fodor–Stumpf (2007) a neoliberalizmussal kapcsolja össze a jó kormányzást. A koncepcióhoz fűződő döntések törekednek a joguralom biztosítására (rule of law), valamint a jogbiztonság erősítésére. Fontos eleme az átláthatóság és az elszámoltathatóság garantálása, a döntéshozók bírálatának lehetősége, a civil tiltakozások kifejezésének intézményesített fejlesztése; mindezekkel összhangban a korrupció háttérbe szorítása is fontos célnak tekinthető. Az érintettek bevonásával, az átláthatóság biztosításával és a számonkérhetőséggel emelhető a kormányzás minősége. A jó kormányzás keretein belül az állam elsősorban a szabályozás eszközeivel él, inkább közvetítő szerepet tölt be a különböző társadalmi rétegek között, allokációs és redistribúciós szerepe a hagyományosnál korlátozottabb (Kovács, 2014).

A szabályozási szemlélet azt hangsúlyozza, hogy az államnak a felmerülő problémákat a szabályozás segítségével kell megoldania, ennek érdekében módosítani kell a régi szabályokat, vagy újakat kell létrehozni. A középpontba helyezett szabályalkotás nem egyszerűen csak a jogalkotást, hanem a jogalkalmazást és annak ellenőrzését is magába foglalja. A szabályozási megközelítés az állam jelentőségét emeli ki, és alkalmas arra, hogy a polgárok és a szervezetek magatartását az állam által preferált irányba terelje. Ezt véghez tudja vinni a jogszabályok kötelező erejével, valamint azok megsértése esetében szankciók érvényesítésével, illetve különböző ösztönzők segítségével. A szabályozási megközelítés a neoweberiánus állam elméleti alapjának tekinthető (Torma, 2010).

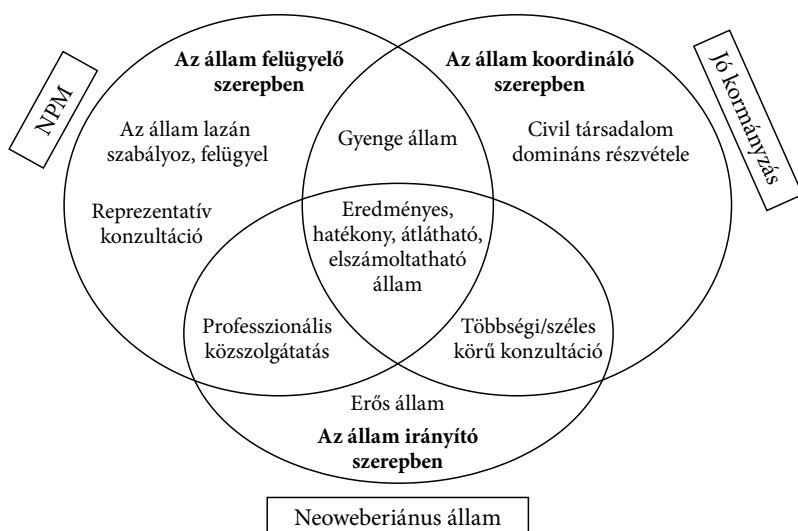
Az új közszolgálati menedzsment, a jó kormányzás és a neoweberiánus elméletek által hirdetett intézkedések között átfedések is megfigyelhetők (Tóth, 2021a). Az állam transzparenciáját, ellenőrizhetőségét és elszámoltathatóságát mindegyik megközelítés fontosnak tartja, az alkalmazott módszerek szervezeti szinten nagyon hasonlóak. Ennek talán legszemléletesebb példája az eredmény szemléletű számvitel megjelenése a közszférákban, amelyet mindhárom irányzat támogat. Ez magyarázza azt a jelenséget is, hogy az eredmény szemléletű számvitel közszférákban való megjelenése annak ellenére sem köthető kizárólagosan az új közszolgálati menedzsmenthez, hogy az első bevezetők mind az NPM, mind az eredmény szemléletű számvitel esetében az angolszász országok voltak. Tehát a különbség alapvetően az államnak szánt szerepben található a tárgyalt irányzatok között. Míg a neoweberiánus állam koncepciója az államot irányító szerepbe helyezi, addig az új közszolgálati menedzsment a piac, míg a jó kormányzás a civil társadalom dominanciáját támogatja. Viszont ezt leszámítva, számos egyezés fedezhető fel a neoweberiánus állam és a többi irányzat között (1. ábra). A jó

kormány és a jó kormányzás irányzata is többségi konzultációra alapozza a társadalom igényeinek felmérését és érvényesítését, valamint az új közszolgálati menedzsment és a jó kormány irányzata a közszolgáltatások színvonalának emelését is a középpontba helyezi.

Ahogy Pongrácz (2016) is kiemeli, az állam mérete végső soron irreleváns a társadalom szövedéke szempontjából, ugyanis az állam társadalmi szerepét mindig az adott kor szükségleteinek megfelelően látja el a funkcióin keresztül. Emiatt inkább azt érdemes vizsgálni, hogy milyen elvárásokat támasztanak a közigazgatás szolgáltatásaival szemben az állampolgárok.

### 1. ábra

#### Államszervezési elméletek relációja



Forrás: Tóth (2021a:218)

A fentebb bemutatott elvek és mechanizmusok mentén végső soron mindhárom irányzat az eredményes, hatékony, átlátható és elszámoltatható államot kívánja elérni. Ez pedig olyan célnak tekinthető, amelynek az eléréséhez megfelelő, gazdálkodási döntések megalapozását támogatni képes számviteli szabályozásra és rendszerre van szükség. Weber (1970) a számvitel szerepéről és karakterisztikájáról való értekezésekor is kiemeli, hogy a költségvetési szervezet és a profitorientált egységeket nem lehet teljesen szétválasztani. A fentieket áttekintve kijelenthetjük, hogy a weberi államszervezet, módszertani javaslatait figyelembe véve, nem teljesen különbözik a helyébe lépő koncepcióktól, mint ahogy az újabb koncepciók is sok esetben hasonló megoldásokra vezetnek.



Az előző évszázadban nem törekedtek a nemzetközi sztenderdek irányába, az egyes államháztartások különböző kiinduló helyzetekből hoztak meg eltérő költségvetési és számviteli reformokat kiváltó döntéseket (Oulasvirta, 2014). Ennek következtében a kontinensen alkalmazott számviteli információs rendszerek terén sokféle megoldás figyelhető meg, ráadásul akár a központi és helyi kormányzati szint számviteli szabályozása is eltérhet (3. táblázat).

### 3. táblázat

#### Központi és helyi szintű kormányzatok számviteli rendszerei\*

		Központi szint		
		Módosított pénzforgalmi szemlélet	Eredményszemlélet	Módosított eredményszemlélet
Helyi szint	Módosított pénzforgalmi szemlélet	<b>Luxemburg</b> <b>Olaszország</b> <b>Szlovénia</b>	Ausztria	
	Eredményszemlélet	Görögország Írország Németország <b>Portugália</b> <b>Ciprus</b> Hollandia	<b>Bulgária</b> Csehország Egyesült Királyság <b>Észtország</b> <b>Franciaország</b> Lengyelország <b>Litvánia</b> <b>Románia</b> Spanyolország Svédország <b>Málta</b>	
	Módosított eredményszemlélet	Finnország		<b>Horvátország</b> Lettország <b>Magyarország</b> <sup>3</sup> <b>Szlovákia</b> Belgium

Megjegyzés: \*félkövér: **centralizált**, dőlt: *decentralizált*, normál: köztes

Forrás: Lentner et al. (2020) és Balázs (2015) alapján saját szerkesztés

A fenti 3. táblázatból kitűnik, hogy az Európai Unió tagállamai körében csak három olyan állam van, amelynél nem jelenik meg az eredményszemléletű megközelítés, a többi állam esetében legalább az egyik szinten sikerült az eredmény-

3 Balázs (2015) Magyarországot a vegyes és a centralizált szervezeti típusú államok közé sorolta

szemlélet vagy a módosított eredményszemlélet meghonosítása. Az alkalmazott számviteli rendszerek meglehetősen heterogének, viszont az eredményszemléletű számvitel terjedése egyértelműen kirajzolódik.

Ez a heterogenitás megfigyelhető abból a szempontból is, hogy az egyes számviteli gyakorlatok megjelennek különböző állammenedzsment-modellek mellett. A 3. táblázatban Balázs (2015) kategorizálása alapján különböztettük meg a **centralizált (félkóvér)**, *decentralizált (kurzívált)* és az ebből a szempontból köztesnek tekinthető államokat (normál betűtípus). A hatósági feladatellátás modelljei alapján történő csoportosítás alapján vegyes képet láthatunk, az eredményszemléletű számvitel megjelenése nem a decentralizált államszervezetek egyedi vonása. Ez újfent megerősíti azt a következtetésünket, hogy az eredményszemléletű számviteli rendszer közsférákban való megjelenése nem az új közszolgálati menedzsment vívmánya, hanem attól függetlenül terjedő jelenségnek tekinthető.<sup>4</sup>

Mindez rávilágít arra, hogy az állammenedzsment-modellek, valamint az eredményszemléletű számvitel megjelenése közötti kapcsolat nem köthető össze feltétel nélkül. Az eredményszemléletű számvitel alkalmazása reakció a modern állammal szembeni elvárásokra, függetlenül az állammenedzsment alapvető vonásától. Véleményünk szerint az állammenedzsment-elméletek vizsgálata inkább a történelmi institucionalizmus keretein belül vizsgálhatók, mivel ezek a változások a köz- és a magánszféra kapcsolatának módosulásaihoz is köthetők (Torma, 2010); az államszervezetben bekövetkező változásokban a magánszféra és az állam viszonya is tükröződik (Peters–Pierre, 1998). Szintén ezt támasztja alá az, hogy az államháztartások fejlődése útfüggő, az alkalmazott módszerek körére hatással vannak kulturális és történelmi tényezők, társadalmi, gazdasági körülmények (Randma-Liiv, 2008; Meyer-Sahling, 2009; Meyer-Sahling–Yesilkagit, 2011).

#### 4.2. Az államháztartási számvitel és az intézményi izomorfizmusok

Baskerville–Grossi (2019) megállapítása szerint a közsféra szervezeteinek változásai a diffúzió és az utánzás folyamataiból származnak, nem pedig önkéntes szerződésekből vagy egymásnak ellentmondó, külső nyomásra adott válaszok. A közsféra szervezetei a közös értékek alapján határozzák meg a viselkedést értelmezési keretekkel. Ennek részint ellentmond Hartley (2005) megállapítása, amely szerint a közsférában az innovációk nem az egyes termékekre vagy szolgáltatásokra vonatkoznak, hanem a szolgáltató és a szolgáltatás igénybevevője közötti viszony megváltozására.

4 Például hazánk esetében is egy (re)centralizáció irányába történő elmozdulással jellemezhető időszakban jelent meg az eredményszemléletű számvitel.

Amellett, hogy megismertük az izomorfizmusokat és a körülményeket, amelyek a szervezetek (esetünkben közigazgatások) megújulásához vezettek, attól sem tekinthetünk el, hogy a közigazgatások reorganizációja átfogó koncepciókhoz köthető. Ráadásul az egyes irányzatok esetében is megfigyelhetjük ezeket az izomorfizmusokat: a weberi államszervezeten elsőként túllépő, angolszász országok szakmai okokra hivatkozva kezdték el folyamataik megújítását (normatív izomorfizmus), míg a később cselekvő országoknál az utánzás és a kényszer (nemzetközi szervezetek ajánlásai, nyomásai) játszhattak jelentős szerepet.

Ennek oka az, hogy sok esetben inkább csak a külső elvárásoknak vagy éppen szabályozásnak való megfelelés motiválja az eredményszemléletű számvitel bevezetését, nem pedig a hatékonyság vagy eredményesség növelése. Az esetleges átállással az elsődleges cél csak a figyelem elterelése és a gyanakvások eloszlatása. Az empirikus tapasztalatok ezt a jelenséget sok esetben alátámasztják (Hyndman–Connolly, 2011). A számviteli reform diffúzióját két hullámra lehet osztani. Az első hullámba a korai adaptálókat sorolják, ide azok a szervezetek (esetünkben államháztartások) tartoznak, amelyek technikai okokból vezették be az eredményszemléletű számvitelt (ténylegesen bízva az innováció hasznosulásában), míg a második körbe tartozók esetében a motiváció a megfelelés kényszere volt (Hyndman–Connolly, 2011). Adhikari–Gärseth–Nesbakk (2016) tanulmánya szintén ezt támasztja alá. Az általuk megkérdezett szakemberek szerint az OECD és az Európai Unió tagállamai esetében az eredményszemlélet bevezetése elsősorban az érintett nemzetközi szervezetek által generált alkalmazkodási szükségletek következményének is tekinthető. Mindezek alapján láthatjuk, hogy az államháztartási számviteli rendszerek hasonló változásait nem a véletlen szülte.

#### **4.3. Az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) és az ellenállás**

A számviteli reformok kapcsán még fontos kérdés a harmonizáció megteremtése is. Egyrészt, mint láthattuk, az egyes államháztartásokon belül is lehetnek eltérések, amelyek kezelése kulcsfontosságú, és folyamatos vizsgálatot igényel. Ezért az államháztartások egy részében a nagyobb horderejű reformok után is vannak újítások a harmonizáció jegyében (Jakab–Balog, 2017). Másrészt, ahogy arra több tanulmány (Brusca et al., 2013; Lombrano–Zanin 2013; Brusca–Martínez, 2016) is felhívja a figyelmet, az államháztartások közötti nemzetközi harmonizáció is nagy jelentőséggel bír. Habár a számviteli rendszerek elvi alapjai hasonló logikán alapulnak, mégis nagyon egyedi megoldások jöttek létre. Ezeket a különbségeket hivatottak áthidalni a nemzetközi sztenderdek, mint az IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) és az EPSAS (European Public Sector

Accounting Standards). Ezen eltérések megszüntetése növelné az összehasonlíthatóságot, a transzparenciát, és megbízhatóbb nemzetgazdasági statisztikákat eredményezne (Brusca et al., 2013). Tekintettel arra, hogy az IPSAS egyik alapját az IFRS szolgáltatta (Lombrano–Zanin, 2013; Simon et al., 2018) a sztenderd elterjedésével a közszféra és a magánszféra közötti komparabilitás is fokozható.<sup>5</sup>

A legtöbb európai ország számviteli rendszere nem IPSAS-alapú, valamint nem is tervezik az IPSAS adaptálását, holott a nemzetközi sztenderdek fejlesztése további teret nyitna a hatékonyságot, eredményességet és teljesítményt jobban mérő számviteli információs rendszereknek, illetve az IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) függetlensége és objektivitása is pozitív hozadékkal rendelkezne. Viszont azt sem lehet figyelmen kívül hagyni, hogy a nemzetközi sztenderdek jelenleg nem fedik le az egyes közszférák minden specialitását, valamint a szabályaik is túlzottan bonyolultak (Harsányi et al., 2016).

Egyrészt a nagy könyvvizsgáló cégek is támogatják az eredmény szemlélet és az IPSAS adaptálását, amely egyfajta szakmai oknak, normatív izomorfizmusnak tekinthető. Viszont ezen izomorfizmus szerepét árnyalja, hogy a gyakorlatban sok esetben nem volt jellemző a számviteli információk felhasználása, vagyis ezek a szakmai szempontok végső soron mégsem érvényesültek számottevő mértékben. Az IPSAS fejlődő országokban való megjelenése betudható a kényszerítő izomorfizmus érvényesülése következményeként is, hiszen a nemzetközi hitelező és donorszervek, mint a Nemzetközi Valutaalap, a Világbank vagy az ENSZ is olyan eszköznek tekintette az IPSAS-t, amely az átláthatóság és az elszámoltathatóság fokozásában játszott szerepet (Adhikari–Gårseth–Nesbakk, 2016). AZ IPSAS bevezetése kapcsán Sellami–Gafsi (2019) tanulmányukban a kényszerítő izomorfizmus forrásának a donorszervezetek finanszírozását, míg az utánzó izomorfizmus kapcsán a külső nyitottságot, valamint a normatív izomorfizmus vonatkozásában a szakmai felkészültséget, az oktatás színvonalát tekintették fő tényezőnek.

A politikusok és a felső vezetők körében szintén népszerű ötlet volt az IPSAS és az eredmény szemléletű számvitel átvétele, mivel úgy vélték, hogy ez fokozza a legitimitációt (ami az utánzó izomorfizmusra rímel), valamint a szervezeteket modernnek és hatékonyak tünteti fel a köz szemében, ezért nyomást gyakorolhatnak a sztenderdalkotókra (Brusca et al., 2013; Oulasvirta, 2014). Habár az eredmény szemlélet bevezetése önkéntes döntésnek tekinthető, a kényszerítő izomorfizmus egyre jelentősebbként jellemezhető, a legtöbb bevezető esetében volt szerepe a külső nyomásnak (Adhikari–Gårseth–Nesbakk, 2016).

5 Ez közel sem a véletlen műve, hiszen az államszámviteli szabályozás (és így az IPSAS) több esetben is utánozta a magánszféra gyakorlatát (Brusca et al., 2013; Lombrano–Zanin, 2013).

Az államszámviteli reformok eredményességét több tényező is aláássa. Egyrészt a politikusok számára fontos adatok köre nehezen meghatározható (Jorge et al., 2019), vagy a teljesítmények mérését nem tekintik túlzottan relevánsnak (Ellul–Hodges, 2019). Másodrészt ugyan a számviteli információk legitimálhatják a döntéseket (van Helden–Reichard, 2019), viszont azok felhasználása sokszor csak szimbolikus (Ouda–Klischewski, 2019). Harmadrészt a számviteli információk felhasználását hátráltatja a politikai döntéshozók számviteli ismereteinek hiánya, valamint a döntéshozók információs túlterheltsége is (Jorge et al., 2019; van Helden–Reichard, 2019).

A normatív izomorfizmust erősítheti, hogy az IPSAS-nak számos pozitív hozzávétele lehet. A sztenderdek alapján készült pénzügyi kimutatások fokozzák az összehasonlíthatóságot, valamint az információk költségeit is csökkentenék, illetve az információs aszimmetriát is mérséklék (De Lange–Howieson, 2006). Harsányi et al. (2016) tanulmánya szerint a sztenderd erősségei és a benne rejlő lehetőségek lényegében megegyeznek az eredményszemlélet előnyeivel, annyi kiegészítéssel, hogy itt már megjelenik egy független sztenderdalkotó, aki objektív véleményével, tanácsaival tudja támogatni a számviteli információs rendszer fejlesztését.

A sztenderdekkel kapcsolatos probléma, hogy jelenleg még nem fedik le a közszféra gazdálkodásából és finanszírozásából eredő specialitásokat (Lombrano–Zanin, 2013). Az átállás terén pedig gyakori probléma az, hogy kevés a megfelelően képzett szakember, valamint az informatikai rendszerek hiányosságai sem könnyítik meg a helyzetet. Ráadásul az átállás jellemzően 3–5 éves időtartamot ölel fel. Viszont az IPSAS terjedésének egyik lehetséges gátja, hogy az IPSASB-nek nincs lehetősége kötelezően előírni a sztenderdek alkalmazását. Ennek ellenére voltak olyan esetek, amikor az izomorfizmusok nem érvényesültek. Olyan államháztartások esetében, ahol a számviteli rendszernek mélyebb gyökerei vannak, egyfajta ellenállás alakulhat ki a nemzetközi gyakorlatok átvételével szemben (Oulasvirta, 2014). Az IPSAS elsősorban az angolszász országokban jellemző számviteli logikát követi (Tóth, 2021b), ezért más területeken nem tett szert népszerűsége (vagy nem tűnt megvalósíthatónak az elvek átvétele), ami miatt az Európai Bizottság elkezdte szorgalmazni a EPSAS kidolgozását.

Mindez rávilágít arra, hogy ha lesz is egységes álláspont az IPSAS kapcsán, a normatív izomorfizmus önmagában nem lesz elégséges a sztenderdek elterjedéséhez, így itt is az utánpótlás, illetve főként a kényszerítő izomorfizmus hatása lehet kiemelt jelentőségű faktor.

## 5. A VÁLLALATI SZÁMVITELI INNOVÁCIÓK ILLESZKEDÉSE AZ IZOMORFIZMUSOKHOZ

Az utóbbi évtizedek leginkább kutatott számviteli innovációi a vállalatok közzétételi gyakorlatában bekövetkezett változások, amelynek során a cégek a beszámolóikban egyre több nem pénzügyi információt közölnek (Beattie, 2014). Sem a közölt többletinformáció tartalma, sem annak formája nem egységes, ugyanakkor kirajzolódnak bizonyos tendenciák. A tartalom vonatkozásában megfigyelhető, hogy változott a jelentések fókuszja, a szellemítőke-központú közzétételeket felváltotta a fenntarthatósághoz való hozzájárulás központba helyezése (Alvino et al., 2020; Kovács–Lippai-Makra, 2023). A forma vonatkozásában a nem pénzügyi közzétételi standardok térnyerése, valamint az integrált – a pénzügyi és nem pénzügyi beszámolót egy dokumentumba szintetizáló – jelentések terjedése észlelhető (KPMG International, 2020).

A vállalatok nem pénzügyi jelentéseikben adnak számot a környezeti, társadalmi, irányítási, illetve etikai tényezőikről. Ezeket a jelentéseket a gyakorlati életben és az akadémiai szférában is többféle névvel illetik (Lippai-Makra, 2022), valamint a közzététel mögött húzódó okokat is többféle elmélettel támasztják alá. Korábban leggyakrabban az érintettek információigényére építő stakeholder-elmélettel magyarázták a vállalatoknak a pénzügyi beszámoló előírásain túlmutató közzétételeit (Lakatos, 2013; Lippai-Makra–Kovács, 2021; Lippai-Makra–Rádóczi, 2021; Hegedűs et al., 2023).

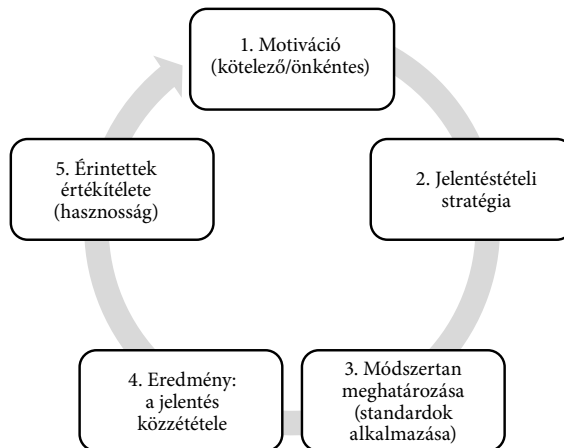
Bár a nem pénzügyi információk közzététele korábban önkéntes alapon történt, idővel a szabályalkotók is felismerték a terület fontosságát. Többek között a fenntarthatóság eszméjére építve, valamint az összehasonlíthatóság igényére is reagálva adta ki az Európai Unió a 2014/95/EU irányelvet, amely bizonyos nagyvállalkozások és vállalatcsoportok számára előírja, hogy a beszámolójuk részeként tegyenek közzé nem pénzügyi jelentést (Európai Parlament és a Tanács, 2014). A fent már említett tematikus változások a szabályozásban is megjelennek. Az Európai Unió legutóbbi, a témát érintő irányelve már a „vállalati fenntarthatósági közzététel” megnevezést használja (CSRD: Corporate Sustainability Reporting Directive [Európai Parlament és a Tanács, 2022]). A fenti irányelveknek a magyar jogrendbe emelése többek között a számviteli törvény módosításaiban ölt testet. Ahogyan az önkéntes közzétételt fokozatosan felváltja a kötelező közzététel, úgy figyelhető meg egyfajta elmozdulás az akadémiai kutatásokban az elméleti háttér használatát illetően is. Egyre több kutatásban jelenik meg a legitimitás eszméje, valamint az intézményi közgazdaságtan a közzétételi gyakorlat vizsgálatához kapcsolódóan. Ezen elméletek szerint a legitimitáció elérése érdekében tett közzététel során a vállalatok beszámolósi gyakorlata hasonul. Ezt a jelenséget magyarázzák a különböző intézményi izomorfizmusok. A szakirodalomban mind a

három intézményi izomorfizmust (normatív, utánzó, kényszerítő) azonosították a nem pénzügyi közzététellel kapcsolatban.

Ahhoz, hogy vizsgálni tudjuk az intézményi izomorfizmusok hatását a vállalatok fenntarthatósági közzétételére, először azonosítanunk kell a folyamat lépéseit (2. ábra). A vállalatok motivációs tényezőket észlelnek, amelyek hatására döntenek a közzétett információk körének bővítéséről. Ezeket a tényezőket ösztönzőknek nevezzük, amelyek önkéntes (pl. érdekeltek információigénye), valamint kötelező ösztönzőkre (jogszabályok) oszthatók (Lippai-Makra, 2022). A jelentéstételi stratégia kialakítása során döntenek a közölt információk köréről, valamint meghatározzák, hogy milyen formában teszik közzé ezeket az információkat, továbbá, hogy a jelentés elkészítését igazítják-e valamelyik fenntarthatósági közzétételi standardhoz. Ezt követően megtörténik a jelentés publikálása, amelyet az érintettek hasznosítanak, és közvetlen vagy közvetett módon értékelnek. Közvetett értékelésnek a fenntarthatósági minősítő ügynökségek által kiadott ESG-minősítések tekinthetők, amelyek szerint a vállalatokat rangsorolják vagy osztályozzák a fenntarthatósághoz való hozzájárulásuk alapján.

## 2. ábra

### A fenntarthatósági közzététel folyamatábrája



Forrás: Kovács–Lippai-Makra (2022)

A nemzetközi szakirodalomban először az önkéntes társadalmi és környezeti közzétételeket azonosították intézményi gyakorlatként, és az izomorfizmus fogalmát használták annak a folyamatnak a magyarázatára, amelynek során a vállalatok beszámolási gyakorlatai hasonulnak (Deegan–Unerman, 2011). Ugyanakkor nemcsak az önkéntes, hanem a kötelező közzététel is magyarázható izomorfiz-

musokkal, mivel az intézményi elméletet széles körben használták a számviteli harmonizációs folyamat meghatározó tényezőinek értékelésére, ezért alkalmas arra is, hogy megvilágítsa az átláthatóság növelésére való ösztönzést a vállalatok fenntarthatósági közzétételre való jogszabályi kötelezettségén keresztül (Stefanescu, 2022).

A magyar szerzők közül Braun (2016) kötötte össze a vállalatok fenntarthatósági jelentéseit a weberi legitimitáció fogalmával. A szerző szerint a legitimitáció menedzselésének egyik eszköze lehet a fenntarthatósági jelentések közzététele. Ezen eszköz célja kettős: egyrészt a környezeti és társadalmi kockázatok felmérését és kezelését segíti elő, másrészt pedig csökkenti a szervezettel kapcsolatos információs aszimmetriát.

A fenntarthatósági közzététel kapcsán mind a három, korábban bemutatott izomorfizmus vizsgálható. Utánzó izomorfizmussal leginkább akkor magyarázzák a vállalati gyakorlatok hasonulását, amikor valamilyen bizonytalan körülmény áll fenn, és egyes szervezetek mások viselkedését, például cselekedeteiket, struktúráikat és gyakorlatukat utánozva próbálják növelni a legitimitásukat (Dumitru et al., 2017).

A normatív izomorfizmus leginkább azon szakmai szervezetek nyomásgyakorlásán keresztül azonosítható, amelyek a helyes cselekvés társadalmi konszenzusát testesítik meg (Dumitru et al., 2017). Ezen elméletnek a megtestesítőjeként tekinthetünk az ENSZ Fenntarthatósági Fejlődési Célok koncepciójára és arra a vállalati gyakorlatra, hogy egyre több cég mutatja be jelentéseiben a fenntarthatósághoz való hozzájárulását az ENSZ FFC-ra hivatkozva.

A kényszerítő izomorfizmust leginkább a közzétételt keretek közé szorító jogszabályokkal szokták azonosítani, ugyanakkor egyes szerzők szerint nemcsak a jogszabályokból eredő nyomás azonosítható kényszerítő erőként, hanem a különböző nemzetközi szervezetek elvárásai is, tekintettel arra, hogy ezek a szervezetek általában valamilyen társadalmi értékrend intézményesülésének tekinthetők (Dumitru et al., 2017). Véleményünk szerint ezen a ponton kapcsolódik össze a normatív és a kényszerítő izomorfizmus, többek között ezért is nehéz ezeket a folyamatokat egymástól függetlenül vizsgálni, a különböző izomorfizmusokat el különülten azonosítani. Ugyanakkor a fenntarthatósági közzététel egyes elemeihez kapcsolódó ösztönzők és izomorfizmusok típusa beazonosítható (4. táblázat).



#### 4. táblázat

##### A fenntarthatósági közzététel elemeihez köthető izomorfizmusok

Jelenség	Ösztönző	Izomorfizmus
Információigény	Önkéntes	Normatív izomorfizmus
Önkéntes standardok	Önkéntes	Utánzó izomorfizmus
Minősítések	Önkéntes	Normatív izomorfizmus
Szabályozás megjelenése	Kötelező	Kényszerítő izomorfizmus

*Forrás:* saját szerkesztés

A fentiekből látható: a nemzetközi szakirodalom arra a következtetésre jutott, hogy a fenntarthatósági jelentéstétel intézményesült (Higgins et al., 2018), és a közzététel kapcsán bizonyítható az egyes izomorfizmusok megjelenése (5. táblázat).

#### 5. táblázat

##### Empirikusan alátámasztott izomorfizmusok a nem pénzügyi jelentések kapcsán

Szerzők	Vizsgált ország(ok)	Bizonyított izomorfizmus
Stefanescu (2022)	EU-tagállamok	normatív, utánzó, kényszerítő
Posadas et al. (2023)	Olaszország, Spanyolország	normatív, utánzó
Lippai-Makra (2022)	Magyarország	kényszerítő
Dumitru et al. (2017)	Lengyelország, Románia	kényszerítő
Martínez-Ferrero-García-Sánchez (2017)	Nemzetközi minta (696 vállalat)	normatív, kényszerítő
Othman et al. (2011)	Érzékeny iparág, nemzetközi minta	kényszerítő

*Forrás:* saját szerkesztés

Egyes szerzők kritizálják, hogy a kutatások egy része csak egy-egy országra koncentrál (Stefanescu, 2022). Ugyanakkor úgy véljük, hogy gyakran az eltérő jogszabályi előzmények, illetve az eltérő társadalmi etikai normák miatt nem feltétlenül lehet a különböző országokban működő gyakorlatokat egységesen vizsgálni. A különböző kutatások eredményei pedig közvetlenül nem összehasonlíthatók, tekintettel arra, hogy sem az izomorfizmusok definiálása, sem az azoknak megfelelő gyakorlatok kategorizálása, sem a használt módszertan, sem a minták nem egységesek.

A szakirodalmi áttekintés alapján megállapítható, hogy a magánszféra számviteli innovációi esetén először leginkább a normatív izomorfizmus jelenik meg, amely során egyes vállalatok valamilyen szakmai megfontolás, társadalmi-etikai elvárás alapján kezdenek el egy gyakorlatot követni. Ezután a korai alkalmazókat elkezdik követni más vállalatok is, azaz megjelenik az utánzó izomorfizmus. Így a gyakorlat egybevégt az Ezzamel et al. (2014) tanulmányában felvetett diffúziós kerettel. Majd megjelenik a gyakorlat szabályozása, amely kényszerítő erővel bír. Ezt követően egyes szerzők megjegyzik, hogy újra megjelenhet az utánzó izomorfizmus, amely során a szabályoknak megfelelően működő cégek jó gyakorlatát kezdik el követni.

## 6. ÖSSZEGZÉS

A feldolgozott irodalmak rávilágítottak arra, hogy a számviteli innovációk a szociológiai institucionalizmus keretein belül vizsgálhatók, ezáltal is kiemelve a téma multidiszciplináris jellegét. A számviteli gyakorlatok terjedésénél megfigyelhetők az egyes intézményi izomorfizmusok, amelyek közül a normatív a leggyengébbnek, a kényszerítő a legerősebbnek bizonyult. A kutatás arra is rámutatott, hogy hiába elválaszthatatlan egymástól az állammenedzsment és az államszámvitel, a két szempont megújulását eltérő kereteken belül kell vizsgálni. Az állammenedzsment-reformokat inkább a történelmi-gazdasági institucionalizmus keretein belül lehetséges tanulmányozni.

Az államszámvitel megújulása az állammenedzsmenttől független abban az értelemben, hogy az eredményszemléletű számvitel nem egy-egy irányzatnak a sajátja, hanem a modern állammal szemben támasztott elvárásoknak a következménye. Ennek ellenére a normatív izomorfizmus szerepe elhanyagolható, vagyis hiába tekinthető egy jó, a társadalmi elvárásoknak megfelelő gyakorlatnak, a kényszerítő izomorfizmus megjelenése nélkül ezt a megközelítést még nem alkalmaznák.

Az izomorfizmusok vizsgálatának kutatási korlátaiként több dolgot is meg kell említenünk. Bár az egyes izomorfizmusok definiálása a szakirodalomban egységes, azok mérése, mérhetősége már nem az. A különböző kutatásokban eltérő módszertannal, illetve indikátorkészlettel vizsgálták a jelenségeket, így az eredmények nem feltétlenül hasonlíthatók össze közvetlenül. Ráadásul az eltérő országok eltérő társadalmi és etikai normákkal, morállal rendelkeznek, valamint mások a szabályozási előzményeik, ezért nem feltétlenül értünk egyet (Stefanescu, 2022) véleményével, amely szerint az országokat nem jó egymástól elkülönülten vizsgálni. További eltéréseket eredményezhet az is, hogy a vizsgált mintákban el-

térő, milyen közzétételi gyakorlattal rendelkeznek az egyes szervezetek, így az eltérő mintaösszetétel is hátráltatja a kutatási eredmények összehasonlíthatóságát.

Az egyes izomorfizmusokra vonatkozóan pedig azt a megállapítást tesszük, hogy nehéz a normatív és a kényszerítő izomorfizmusok hatásait elkülöníteni olyan jelenségek vizsgálatánál, ahol egy etikai norma, szakmai jó gyakorlat stb. már bekerült a jogszabályi környezetbe.

Megállapítható továbbá, hogy mind a köz-, mind a magánszféra számviteli innovációi során először a normatív, majd az utánzó, végül a kényszerítő izomorfizmus jelenik meg. Az elvégzett szakirodalmi összefoglalás alapján úgy véljük, hogy a két terület vizsgálható azonos keretek között.

Véleményünk szerint a témakör vizsgálatát érdemes empirikus bizonyítékok feltárással folytatni. Egyrészt releváns lehet különböző gyakorlatokat követő csoportok vizsgálata, másrészt az egyes csoportok közeledésének tárgyalása. Ezekon felül fontos lenne a hasonulások okait feltárni, azokra magyarázattal szolgálni, amely lehetővé tenné a számviteli innovációk természetének alaposabb megismerését, hasznos útmutatóként szolgálva a szervezetek érintettjei számára.

## HIVATKOZÁSOK

- Adhikari, P. – Gärseth-Nesbakk, L. (2016): Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.
- Alvino, F. – Di Vaio, A.–Hassan, R.–Palladino, R. (2020): Intellectual capital and sustainable development: a systematic literature review. *Journal of Intellectual Capital*, 22(1), 76–94. <https://doi.org/10.1108/JIC-11-2019-0259>.
- Balázs István (2015): Az államigazgatási hatósági szolgáltatások közigazgatás-szervezési modelljei. *Új Magyar Közigazgatás*, 8(8), 2–13.
- Baskerville, R. – Grossi, G. (2019): Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95–103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>.
- Beattie, V. (2014): Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework. *The British Accounting Review*, 46(2), 111–134. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.05.001>.
- Borbély Katalin (2019): Korszerűség és időszerűség – a magyar számvitel legfontosabb kérdései a XX. század első felében. *Pénzügyi Szemle*, 64(3), 437–448. [https://doi.org/10.35551/PSZ\\_2019\\_3\\_7](https://doi.org/10.35551/PSZ_2019_3_7).
- Braun Róbert (2016): *Vállalati társadalmi felelősségvállalás – A vállalatok politikája*. Budapest: Akadémiai Kiadó, <https://doi.org/10.1556/9789630597623> (letöltve: 2023. 06.19.).
- Broadbent, J. – Guthrie, J. (1992): Changes in the Public Sector: A Review of Recent “Alternative” Accounting Research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(2), <https://doi.org/10.1108/09513579210011835>.
- Busca, I. – Martínez, J. C. (2016): Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 724–744. <https://doi.org/10.1177/0020852315600232>.

- Brusca I. – Montesinos, V. – Chow, D. S. L. (2013): Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437–444. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>.
- Bruton, G. D. – Ahlstrom, D. – Li, H. (2010): Institutional Theory and Entrepreneurship: Where Are We Now and Where Do We Need to Move in the Future? *Entrepreneurship Theory and Practice*, 34(3), 421–440. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2010.00390.x>.
- Buhr, N. (2012): Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years. *Accounting History*, 17(3-4), 287–309. <https://doi.org/10.1177/1032373212443956>.
- Carlin, T. M. (2005): Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309–336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>.
- Christensen, M. – Newberry, S. – Potter, B. N. (2019): Enabling global accounting change: Epistemic communities and the creation of a 'more business-like' public sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 58, 53–76. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.04.006>.
- Csaba László (2021): Az intézményi gazdaságtan megújulása. *Közgazdasági Szemle*, 68(1), 14–31. <https://doi.org/10.18414/KSZ.2021.1.14>.
- De Lange, P. – Howieson, B. (2006): International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 17(8), 1007–1032. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.08.011>.
- Deegan, C. – Unerman, J. (2011): *Financial Accounting Theory: European Edition*. McGraw Hill.
- DiMaggio, P. J. – Powell, W. W. (1983): The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160.
- Dumitru, M. – Dyduch, J. – Guşe, R. – 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>.
- Ellul, L. – Hodges, R. (2019): Reforming the government budgeting system in Malta: Pressures promoting or hindering the reform. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 518–538. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0108>.
- Európai Parlament és a Tanács (2014. november 15.): Az Európai Parlament és a Tanács 2014/95/EU irányelve (2014. október 22.). <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj/hun> (letöltve: 2020.01.10.).
- Európai Parlament és a Tanács (2022): Az Európai Parlament és a Tanács 2022/2464 Irányelve (2022. december 14.). [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](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) (letöltve: 2024.01.05.).
- Ezzamel, M. – Hyndman, N. – Johnsen, A. – Lapsley, I. (2014): Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4–5), 409–422. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.006>.
- Fodor Gábor – Stumpf István (2007): A „jó kormányzás” két értelme, avagy a demokratikus kormányzás programja és feltételei. In: *Századvég Műhelytanulmányok* 6(3), 76–95. [https://www.mkksz.org.hu/html/main/alkossunk/vitainspirator/jo\\_kormanyzas.pdf](https://www.mkksz.org.hu/html/main/alkossunk/vitainspirator/jo_kormanyzas.pdf).
- Hársányi Gergely – Lukács László István – Ormos Mihály – Sisa Krisztina – Szegdlák Krisztina – Veress Attila (2016): EPSAS: befektetés a jövőbe. *Pénzügyi Szemle*, 61(4), 493–511.
- Hartley, J. (2005): Innovation in Governance and Public Services: Past and Present. *Public Money and Management*, 25(1), 27–34. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2005.00447.x>.
- Hegedűs Szilárd – Kardos Barbara – Győri Zsuzsanna (2023): A nem pénzügyi információk nyilvánosságra hozatalára vonatkozó EU-s szabályozás alkalmazása a magyar tőzsdén jegyzett cégek esetében 2019 és 2022 között. *Vezetéstudomány*, 54(12), 24–39. <https://doi.org/10.14267/VEZTUD.2023.12.03>

- Hegedűs Szilárd – Molnár Petronella (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>.
- Hegedűs Szilárd – Molnár Petronella (2020): Új trendek a közszolgáltatás menedzsmentben – a remunicipalizáció. *Taylor Gazdálkodás- és Szervezéstudományi Folyóirat*, 12(1), 31–41.
- 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(4), 478–495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>.
- Higgins, C. – Stubbs, W. – Milne, M. (2018): Is Sustainability Reporting Becoming Institutionalised? The Role of an Issues-Based Field. *Journal of Business Ethics*, 147(2), 309–326. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2931-7>.
- Hood, C. (1995): The „new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W).
- Hyndman, N. – Connolly, C. (2011): Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36–45. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>.
- Hyndman, N. – Liguori, M. (2016): Justifying accounting change through global discourses and legitimation strategies. The case of the UK central government. *Accounting and Business Research*, 46(4), 390–421. <https://doi.org/10.1080/00014788.2015.1124256>.
- Jakab Árpád – Balog Enikő (2017): Az eredményszámla-államháztartási számvitel bevezetése Magyarországon a nemzetközi tapasztalatok tükrében. *Köz-gazdaság*, 12(4), 219–240.
- Jorge, S. – Jesus, M. A. J. – 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(4), 539–557. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-11-2018-0135>.
- Katona Márton – Rosta Miklós (2018): Önkormányzati bizalom és a kooperatív közszolgáltatások. *Educatio*, 27(4), 565–580. <https://doi.org/10.1556/2063.27.2018.4.3>.
- Korskienė, Renata – Diskienė, Danuta – Smaliukienė, Rasa (2015): Institutional theory perspective and internationalization of firms. How institutional context influences internationalization of SMEs? *Entrepreneurship and Sustainability Issues*, 2(3), 142–153. [https://doi.org/10.9770/jesi.2014.2.3\(3\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2014.2.3(3)).
- Kovács Árpád (2014): *Vázlatos betekintés a közpénzügyi döntéshozatalba*. Budapest: Oktatókutatás- és Fejlesztő Intézet. [https://bookline.hu/product/home.action?\\_v=Kovacs\\_Arpád\\_Vazlatos\\_betekintes\\_a\\_kozp&type=10&id=2108880198&tab=antikvarium](https://bookline.hu/product/home.action?_v=Kovacs_Arpád_Vazlatos_betekintes_a_kozp&type=10&id=2108880198&tab=antikvarium) (letöltve: 2024.04.08.).
- Kovács Zsuzsanna Ilona – Lippai-Makra Edit (2022): COVID-related disclosure practices of Hungarian entities. In: *Proceedings of the European Union’s Contention in the Reshaping Global Economy*. Szeged (Hungary): Szegedi Tudományegyetem Egyetemi Kiadványok, 236–247. <http://acta.bibl.u-szeged.hu/75078/> (letöltve: 2023.06.27.).
- Kovács Zsuzsanna Ilona – Lippai-Makra Edit (2023): Intellectual capital disclosure and non-financial reporting – current issues related to policymaking. *Prosperitas*, 10(3), 1–7. [https://doi.org/10.31570/prosp\\_2022\\_0048](https://doi.org/10.31570/prosp_2022_0048).
- KPMG International (2020): *The Time Has Come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020*, 63. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (letöltve: 2021.02.04.).
- Lakatos László Péter (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>.
- Lantos Csaba – Lukács János – Száz János (2022): Szilánkok a felsőfokú pénzügyi és számviteli oktatásról: mit is tanuljanak ma a jövő bankárai és számvitelei? *Gazdaság és Pénzügy*, 9(1), 102–112. <https://doi.org/10.33926/GP.2022.1.5>.

- Lapsley, I. (1999): Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity? *Financial Accountability & Management*, 15(3–4), 201–207. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00081>.
- Lentner Csaba – Molnár Petronella–Nagy Vitéz (2020): Accrual accounting and public finance reforms in Hungary: the study of application in the public sector. *Economic Annals-XXI*, 183(5–6), 89–105. <https://doi.org/10.21003/ea.V183-09>.
- Lippai-Makra Edit – Kovács Zsuzsanna Ilona (2021): Motivációk a nem pénzügyi információk közzététele mögött – interjúkutatás a közérdeklődésre számot tartó szervezetek kommunikációjáról. *Marketing & Menedzsment*, 55(1), 55–65. <https://doi.org/10.15170/MM.2021.55.01.05>.
- Lippai-Makra Edit – Rádóczi Zsolt (2021): A vállalkozások közzétételi gyakorlatának elméleti megközelítése. *Köz-gazdaság*, 16(2), 196–206. <https://doi.org/10.14267/RETP2021.02.15>.
- Lippai-Makra Edit (2022.): A magyar közérdeklődésre számot tartó gazdálkodók nem pénzügyi beszámolási gyakorlatának vizsgálata. SZTE Doktori Repozitórium, <https://doktori.bibl.u-szeged.hu/id/eprint/11248/> (letöltve: 2023.03.26.).
- Lokuwaduge, C. S. D. – Godage, K. M. D. (2020): Accounting Reforms for Accountable Public Sector Management: A Sri Lankan Study. In: *Tools, Strategies, and Practices for Modern and Accountable Public Sector Management*. IGI Global, 41–64. <https://www.igi-global.com/chapter/accounting-reforms-for-accountable-public-sector-management/242794> (letöltve: 2024.03.18.).
- Lombrano, A. – Zanin, L. (2013): IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. *Public Money & Management*, 33(6), 429–436. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836004>.
- Martínez-Ferrero, J. – García-Sánchez, I. (2017): Coercive, normative and mimetic isomorphism as determinants of the voluntary assurance of sustainability reports. *International Business Review*, 26(1), 102–118. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.05.009>.
- Meyer-Sahling, J. (2009): Varieties of legacies: a critical review of legacy explanations of public administration reform in East Central Europe. *International Review of Administrative Sciences*, 75(3), 509–528. <https://doi.org/10.1177/0020852309337670>.
- Meyer-Sahling, J. – Yesilkagit, K. (2011): Differential Legacy Effects: Three Propositions On The Impact Of Administrative Traditions On Public Administration Reform In Europe East And West. *Journal of European Public Policy*, 18(2), 311–322. <https://doi.org/10.1080/13501763.2011.544515>.
- Othman, S. – Darus, F. – Arshad, R. (2011): The influence of coercive isomorphism on corporate social responsibility reporting and reputation. *Social Responsibility Journal*, 7(1), 119–135. <https://doi.org/10.1108/1747111111114585>.
- Ouda, H. A. G. – Klischewski, R. (2019): Accounting and politicians: a theory of accounting information usefulness. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 496–517. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0113>.
- Oulasvirta, L. (2014): The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>.
- Pályi Katalin Ágnes (2015): A Számvevőszék hozzájárulása a jó kormányzáshoz és a számvitel megújításához. *Pénzügyi Szemle*, 60(4), 536–556.
- Peters, B. G. – Pierre, J. (1998): Governance Without Government? Rethinking Public Administration. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(2), 223–243. <https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jp.art.a024379>.
- Pina, V. – Torres, L. – Yetano, A. (2009): Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>.

- Pongrácz Alex (2016): A közmenedzsment-reformok metamorfózisai. *Új Magyar Közigazgatás*, 9(1), 1–12.
- Posadas, S. C. – Ruiz-Blanco, S. – Fernandez, F. B. – Tarquinio, L. (2023): Institutional isomorphism under the test of Non-financial Reporting Directive. Evidence from Italy and Spain. *Meditari Accountancy Research*, 31(7), 26–48. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2022-1606>.
- PwC (2015): Towards a new era in government accounting and reporting PwC. <https://www.pwc.se/sv/pdf-reports/towards-a-new-era-in-government-accounting-and-reporting-july-2015.pdf> (letöltve: 2020.03.04.).
- Randma-Liiv, T. (2008): *New Public Management versus Neo-Weberian State in Central and Eastern Europe*. Bemutatva Trans-European Dialogue 1: Towards the Neo-Weberian State? Europe and Beyond. 31 Jan. – 1 Feb., 2008, Tallinn. [https://www.academia.edu/3133213/New\\_public\\_management\\_versus\\_the\\_Neo\\_Weberian\\_state\\_in\\_Central\\_and\\_Eastern\\_Europe?auto=download](https://www.academia.edu/3133213/New_public_management_versus_the_Neo_Weberian_state_in_Central_and_Eastern_Europe?auto=download).
- Rosta Miklós (2012a): Az új közszolgálati menedzsment és a Magyar Zoltán Közigazgatás-fejlesztési Program viszonyáról. *Polgári Szemle*, 8(3–6).
- Rosta Miklós (2012b): The Goal of New Public Management. *Társadalomkutatás*, 30(2), 169–185. <https://doi.org/10.1556/Tarskut.30.2012.2.6>.
- Rosta Miklós (2015): Kakofónia a közmenedzsmentben. *Köz-gazdaság – Review of Economic Theory and Policy*, 10(3), 205–218.
- Sellami, M. Y. – Gafsi, Y. (2019): Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119–131. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>.
- Simon József – Fejzák Tamás – Schatz Bernhard – Donchev Toma – Ivanov Miroslav (2018): Az eredményszemléletű számvitelre áttérés tapasztalatai számvetőszéki aspektusból. *Pénzügyi Szemle*, 63(2), 145–160.
- Stefanescu, C. A. (2022): Linking sustainability and non-financial reporting directive 2014/95/EU through isomorphism lens. *Meditari Accountancy Research*, 30(6), 1680–1704. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1019>.
- Suchman, M. C. (1995): Managing Legitimacy: Strategic And Institutional Approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Torma András (2010): Adalékok a közmenedzsment-reformok elméleti háttéréhez és főbb irányzataihoz. *Sectio Juridica et Politica*, XXVIII, 315–338. [https://matarka.hu/koz/ISSN\\_0866-6032/tomus\\_28\\_2010/ISSN\\_0866-6032\\_tomus\\_28\\_2010\\_313-338.pdf](https://matarka.hu/koz/ISSN_0866-6032/tomus_28_2010/ISSN_0866-6032_tomus_28_2010_313-338.pdf).
- Tóth Balázs (2021a): Milyen kapcsolatban állnak a közszféra reformjai a gazdaságpolitikai paradigmákkal? *Közgazdasági Szemle*, 68(2), 205–222.
- Tóth Balázs (2021b): How Can Accrual Accounting Be Suitable for the Public Sector? The Possible Determinants of the Successful Reforms. In: Procházka David (ed.) (2021): *Digitalization in Finance and Accounting*. 20th Annual Conference on Finance and Accounting (ACFA 2019), Prague, Czech Republic: Springer International Publishing 243–253. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-55277-0\\_22](https://doi.org/10.1007/978-3-030-55277-0_22).
- Weber M. (1970): *Állam Politika Tudomány*. Budapest: Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó.