joforum74 2008. 03. 18. 00:14 Page 17

Gondolatok a számvitel tudományos alapozottságáról

FEKETE SZILVESZTER

Mi a tudomány?

Az egyszerű ember szavával élve: a tudomány nem babonaság. De akkor mi a babonaság?!

A *Magyar–angol környezetvédelmi értelmező szótár* szerint a tudomány „a Világegyetem és tartalmának tanulmányozása ismételhető megfigyelések, mérések és kísérletek segítségével az általános törvényszerűségek megállapítása, igazolása vagy módosítása, illetve a Világegyetem jellegének és viselkedésének magyarázata céljából".

Világosan kitűnik a fenti definícióból, hogy a tudomány nem más, mint egy speciális megismerési folyamat eredménye, azaz egy olyan tudáshalmaz, amellyel önmagunkat és környezetünket ismerjük meg (lásd még erről Babbie 2003, 1. fejezet). Ezt a folyamatot nevezzük tudományos megismerésnek. Felmerül a kérdés: miben különbözik a tudományos megismerés a mindennapi ismeretszerzéstől?

A második dolog, ami kitűnik az értelmezésből, az a tudományos megismerés célja, amely nem más, mint az *általános törvényszerűségek* megállapítása, igazolása vagy módosítása. Ezek az általános törvényszerűségek az elméletek vagy paradigmák kialakulásához vezetnek.

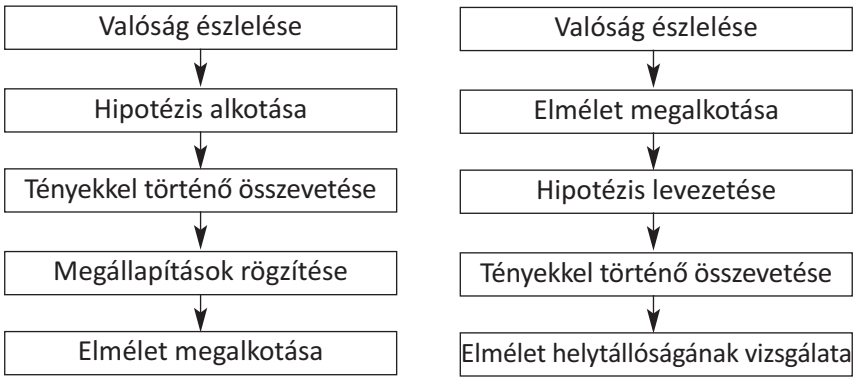
A paradigmák Kuhn (2002. 30) szerint „...a valóságos tudományos gyakorlat egyes elfogadott mintái – ezek a minták magukban foglalják a megfelelő törvényt, elméletet, az alkalmazást és a kutatási eszközöket együtt – olyan modellek, amelyekből a tudományos kutatás sajátos összefüggő hagyományai fakadnak." A paradigmák „általánosan elismert tudományos eredmények, amelyek egy bizonyos időszakban a tudományos kutatók egy közössége számára problémáik és megoldásaik modelljeként szolgálnak." A kérdés ismét az, hogyan jutunk el a tudományos megismerésből az elméletekhez?

Zsúgyel (2006. 8) szerint „a tudományos megismerést az különbözteti meg a hétköznapi megismeréstől, hogy a hétköznapi megismerés esetlegességét felváltja a tudományos megismerés tudatos jellege. A megismerés tudatos jellege abban jelentkezik, hogy a tudományos megismerés folyamatában az általánosítás és a hipotézisvizsgálat ad hoc formája helyett az elmélet megalkotásának igénye jelentkezik, vagy legalábbis a tényeknek és eseményeknek az állítások olyan összefüggő rendszerébe történő beillesztése, melyben az új tényekre és jelenségekre vonatkozó korábbi tudásunk és állításaink rendszeréhez igazítjuk.

Maga az elmélet megalkotása történhet deduktív vagy induktív módon, azaz a megfigyelésekből az absztrakt felé haladva általánosítás (indukció) révén, vagy az

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 18

általánosból a konkrét felé haladva következtetés (és szűkítés; dedukció) révén. Az alábbi ábrán megfigyelhető, hogy mindkét folyamat kezdeti és végpontja is azonos: a megfigyelt valóságból indulunk ki, és végül az elmélethez jutunk.



Forrás: Zsúgyel 2006. 7.

1. ábra. Az induktív és deduktív elméletalkotás folyamata

Ugyancsak Zsúgyel az, aki összefoglalja Karl Popper, a XX. századi tudományfilozófus véleményét az elméletalkotásról (Zsúgyel 2006 x.), aki szerint „az elméletalkotás induktív módszere meddőnek tekinthető, hiszen a tökéletes elmélet megalkotása lehetetlen, a tények teljes körű ismeretének hiánya miatt. A tudományos elméletek pusztán csak arra jók, hogy segítségükkel megtörténhet a valósággal való szembesítés, ami újabb tények megismeréséhez, újabb ismeretek megszerzéséhez vezet. Amennyiben az újabb ismeretek felbukkanása nem mond ellent meglévő ismereteinknek, úgy az elmélet változatlan formában, esetleg kisebb módosítással, pontosítással, finomítással fenntartható. Amennyiben a tények ellentmondanak az elméletnek, akkor a korábbi elméletet el kell vetni."

Az újabb tények megismerése, a valóságról gyűjtött újabb és újabb (szempontú) adatok a tudományos kutatáshoz vezetnek, amely lényegében tudományos kérdés(ek) megoldása érdekében folytatott szakszerű tevékenység (*Magyar–angol környezetvédelmi értelmező szótár* alapján).

A számvitel mint tudomány

Az idők során a számvitelt sokan, sokféleképpen értelmezték.

Először is problémát jelent magának a diszciplínának a megnevezése. A számvitel nem könyvvitel, pontosabban a számvitel tartalmazza a könyvvitelt, a beszámoló rendszert és a bizonylatolást (lásd erről bővebben Pete 2007 vagy Baricz–Róth 2002).

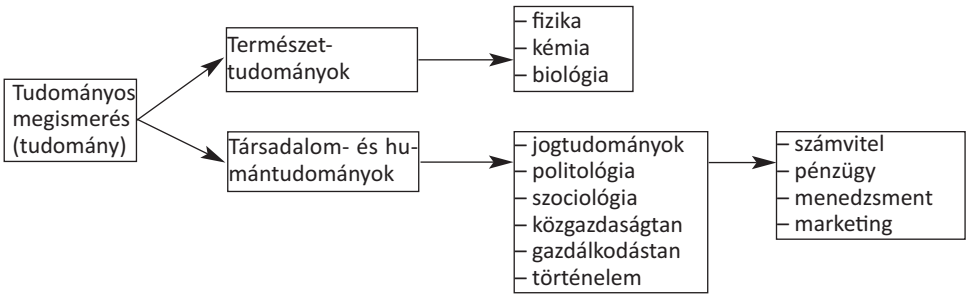
Fejlődéstörténeti szempontból a könyvvitel azért jelentős, mert az jelent meg

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 19

korábban; azonban ma a beszámoló-készítés (reporting) a legfontosabb területe a számvitelnek, ennek lévén alárendelve a könyvvitel, mint a gazdálkodási adatok feldolgozására szakosodott módszertan.

A mai értelemben ismert kettős könyvelésen alapuló számvitel lényegében 1494-ben vette kezdetét, amikor a velencei szerzetes, Luca Pacciolo publikálta a *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* című könyvét. Ebben külön fejezetet szentelt a könyvelési munka ismertetésének (9. fejezet, *Tractus de Computis et Scripturis*). A Leonardo da Vincivel való barátságáról is közismert szerzetes elsősorban matematikus volt, és mivel a matematika könyvének egyik fejezeteként mutatta be a könyvvitelt, ezért azt a matematika egyik ágának tekintették.

Később a számvitelt (pontosabban még csak könyvvitelt) tekintették még a könyvek vezetési művészetének, üzleti (információs) technikának, vagy éppen az üzleti kommunikációs nyelvnek (lásd erről részletesen pl. Pete 2007; Matiş 2005). Jelenleg a számvitelt a gazdálkodástudomány egyik ágaként tartjuk számon, noha vannak vélemények, melyek szerint inkább a közgazdaság-tudományokhoz kellene tartoznia (Feleagă és Ionaşcu 1998).



Forrás: Feleagă és Ionaşcu 1998. 29.

2. ábra. A számvitel helye a tudományok között

Az izgalmas kérdés viszont az, hogy mitől is nevezhető tudománynak, hiszen mint láttuk, a tudomány, a tudományosság léte az elméletek létéhez kötődik, mely feltételezi az elméletalkotást – induktív vagy deduktív módon –, valamint az ezt alátámasztó tudományos kutatást. Megvan-e mindez a számvitel területén?

Egy kis tudományfilozófiai alapozás

Ha a természettudományok modelljéből indulunk ki, melyet Kuhn paradigmafogalma alapján értelmezhetünk (lásd a tanulmány elején), akkor a számvitel nem tudomány, hisz nincs univerzális értéke, nincsenek objektív törvényei.

Amennyiben azonban Kuhn paradigmafogalmát tágan értelmezzük és a gazdálkodástudomány területére újrafogalmazzuk (pl. szervezetekre alkalmazva), olyan ál-

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 20

talános szemléletként és jellemző gondolkodásmódként foghatjuk fel, amely alapvető hiedelmeket és meggyőződéseket tükröz a szervezeti valóság lényegéről (ontológia), a szervezeti tudás természetéről (episztemológia, az emberi természetről, valamint e jelenségek tanulmányozhatóságáról (metodológia) (Gelei 2002).

Tudományfilozófiai értelemben a valóságfelfogásnak (ontológia) két ellentétes pólusa van: a szubjektív és az objektív valóság feltételezése. Ezt egyes szerzők (pl. Morgan és Smircich 1982, idézi Gelei 2002) ezt inkább egy kontinuumként értelmezik, és a szervezeti és társadalmi valóság természetét tekintve a következő fokozatokat különböztetik meg (az objektívtől a szubjektív ontológiai előfeltevések felé haladva):

– a valóság mint konkrét struktúra – objektív valóság;
– a valóság mint konkrét folyamat;
– a valóság mint kontextuális információmező (értelmezési séma, kognitív térkép);
– a valóság mint szimbolikus diszkurzus;
– a valóság mint társadalmi konstrukció;
– a valóság mint az emberi képzelet kivetítése – szubjektív valóság.

Ezzel együtt változik az emberi természetre vonatkozó előfeltevés (a determinizmustól az egyre nagyobb autonómia irányában), az ismeretelméleti alapállás, a jellemző metafora és az ajánlott metodológia is. Burrel és Morgan (1979) híres klasszifikációjukban ezeket a kérdéseket egy dimenzióba, a „szubjektív-objektív" dimenzió két végpontjába sűrítették, amint azt az alábbi ábra is mutatja:

– Ontológia:	egyéni öntudat	konkrét struktúra
– Episztemológia:	interpretáció	megfigyelés
– Emberi természet:	szabad akarat	determinizmus
– Metodológia:	hermeneutika	tudományos módszer
KATEGÓRIA:	**SZUBJEKTÍV**	**OBJEKTÍV**



Forrás: Ryan et al 2003. 39. (módosításokkal)

3. ábra. A valóságfelfogás két végpontjába sűrítve

A társadalomtudományokra vonatkozó másik érdekes tudományelméleti kérdés a kutatók társadalmi szerepvállalása. Ebből a szempontból is több szintet (álláspontot) különböztethetünk meg, melynek két végpontja Burrel és Morgan (1979) megközelítése alapján:

– A szabályozás/szabályozottság (regulation) megismerése, mely feltételezi a társadalmi rend létét, következésképpen a kutatóknak az a feladatuk, hogy ezt a rendet feltárják, leírják. Ezek a tanulmányok tehát a milyen, mennyi kérdésre felelnek, az így megalkotott elméletek tudományelméleti szempontból pozitív elméletek.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 21

– A másik végpont a radikális változtatás (radical change), mely szerint a társadalmat konfliktusok és egyenlőtlenség jellemzi, a kutató feladata pedig a változás elősegítése vagy megvalósítása. Ezek a tanulmányok tehát a milyen legyen, mennyi legyen kérdésre felelnek, ezért az ebben a felfogásban megalkotott elméleteket normatív elméleteknek nevezzük.

A számvitel a tudományfilozófia tükrében

A számviteli kutatás igen szorosan kapcsolódik a társadalomtudomány egyéb ágaiban végzett kutatásokhoz. Ilyen szempontból úgy gondolom, a szervezetekkel kapcsolatos kutatási elképzelések, valamint azok eredményei igen jól hasznosíthatók a számviteli gondolkodás területén. Sőt, vannak olyan szerzők is, akik úgy vélik, hogy a számviteli kutatók „élősködők", akik mintegy zsákmányul ejtik mások munkáit, hogy saját eredményeiket létrehozzák (Smith 2003, idézi pl. Brownell 1995. 2).

A számviteli kutatás, ugyanúgy, ahogy a teljes társadalomtudomány esetén, valamikor a természettudományokból ihletődött. Ennek megfelelően a társadalmi valóságot objektíve adottnak tekintette, a kutatási módszerek alapvetően kvantitatívak voltak, elsődleges céljuk pedig a „valóság" feltárása.

Jelentős előrelépést jelentett a társadalomtudományi kutatás területén a Frankfurti Iskola kritikája, élén Habermas gondolataival, melynek alapvető eleme a „hermeneutikus kör" (hermeutic circle)[1]. Habermas szerint a hermeneutikus kör a társadalomtudomány sajátossága. Míg a természettudományban elismeri az objektív világ létét, ennélfogva pozitivista kutatási módszertant javasol, szerinte a társadalomtudományokban:

– a megfigyelt adatok nem választhatók el az elmélettől és a tények sem rekonstruálhatók csupán az elmélet fényében,

– a természettudományokban az elméleteket a valóság „modellje"-ként állítják fel, míg a társadalomtudományban az elméletek utánozzák a tényeket és annak megfelelően ítélik jónak vagy rossznak ezeket, amilyen mértékben lehetőséget nyújtanak a megértésre és értelmezésre,

– míg a természettudományokat a kutató személyén kívül álló külső jellegű összefüggések jellemzik, addig a társadalomtudományban ezek az összefüggések nagymértékben függenek a kutató szubjektumától, lényegében ezeket a kutató állítja fel,

– a társadalomtudomány nyelvezete képlékeny, az az értelmezhetőség széles skáláját öleli fel,

[1] A hermeneutika eredetileg teológiai fogalom, a régi spirituális szövegek (többnyire a Biblia) értelmezését és magyarázatát jelenti. Ezt a fogalmat elsőként veszi át és alkalmazza a társadalomtudományok terén Dilthey, német társadalomfilozófus, az emberi magatartás, a nyelv és a társadalmi intézmények értelmezésére.

A hermenutikus kör egy tágabb definíciója szerint a művészeti alkotások magyarázásakor kialakuló értelmezői kört jelenti. Az elmélet szerint nem igazán érthető meg az alkotás egy adott eleme a teljes alkotás megértése hiányában, és ugyanakkor nem érthető meg az alkotás egyes részelemeinek megértése hiányában.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 22

– a természettudományban a tények függetlenek a jelentéstől (értelmezéstől), a társadalomtudományokban azonban a jelentések képezik a tényeket.

Érthető tehát, hogy miért tölt be a habermasi filozófiában oly nagy szerepet az elmélet és a kommunikatív tevékenység (ezzel kapcsolatban a további összefoglaló gondolatokat lásd pl. Alvesson-Deetz 1998).

Visszatérve a számviteli kutatásokra, azért volt fontos tisztázni az objektív versus szubjektív tudományfilozófiai előfeltevés kérdését, mivel az alkalmazott kutatásmódszertan erre épül. Jól látható ez abból is, hogy az Amerikai Számviteli Szakemberek Szövetsége 1979-ben egy jelentést állított össze *Empirikus kutatás a számvitelben: egy módszertani szempont* címmel (American Accounting Association: Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint, idézi Abdel-Khalik and Ajinkya 1979), melyben az ajánlott tudományos kutatási módszertan (scientific method) egy adott elméletből indul, melyet általában a szakirodalomból merítenek, majd egy matematikai modell konstruálásával folytatódik. Az elmélet alapján hipotéziseket állítanak fel, melyet a modell, továbbá a megfigyelt adatok alapján bizonyítani kell. A kutatás az eredmények (következtetések) generálásával végződik. Tehát ez a megközelítés lényegében az absztrakción, redukción és a statisztikai módszerek alkalmazásán alapszik.

Ebből fakadólag a két vezető amerikai szaklapban (*Accounting Review* és *Journal of Accounting Research*) közölt cikkekről Abdel-khalik és Ajinkya (1979) az alábbiakat írja: „A matematikai szimbolosztika fajsúlyos alkalmazása, bonyolult statisztikai módszerekbe vetett bizalom és az intellektuálisan kezelhető problémákra való összpontosítás – mindez a közvetlen valóság kárára – az, ami jellemezte az említett szaklapokban megjelent publikációkat." Értelemszerűen minden egyéb kutatásmódszertani nézetet alacsonyabb rendűnek tekintettek.

Erre épül Tomkins és Groves (1983) kritikája, akik szerint a tudományos kutatási módszertannak kétségkívül nagy jelentősége van, de nincs elsőbbrendűsége. Szerintük egyéb kutatási módszerek sok esetben jobban bevál(hat)nak, mint az előbb említett tudományos módszerek, pl. a számviteli szakemberek mindennapi magatartásának tanulmányozása esetén sokkal inkább megfelelő az úgynevezett naturalisztikus módszerek (naturalistic methods) alkalmazása.

Egy ilyen kutatás a terepen történik, a számvitelt a maga természetes környezetében kutatja, célja mindazon interakciók feltárása, melyek a szervezeti és a szociális környezettel fellépnek. A kutatók holisztikus elméleteket alkotnak a nap mint nap megvalósuló számviteli gyakorlat értelmezésére, mely értelmezés egy tágabb társadalmi környezetben valósul meg.

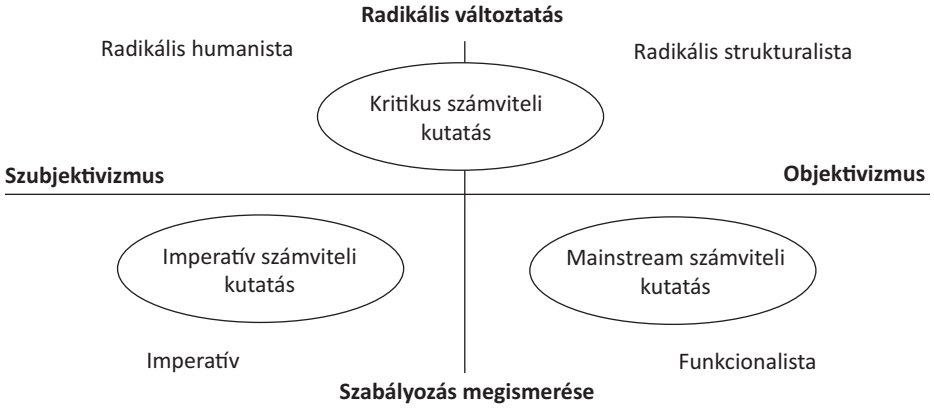
A tudományos módszertannal ellentétben, melynek fő jellemzői az absztrakció, redukció és statisztikai módszerek alkalmazása, a naturalisztikus módszerek a terepi „valóságra", holisztikus nézetre, valamint analitikus módszerek alkalmazására támaszkodnak. Mai szóhasználattal a kvalitatív kutatásról beszélnénk.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 23

Összegzésként elmondható, és ez az előbb említett szerzőpáros munkájának egyik fő üzenete, hogy a legmegfelelőbb kutatási módszer megválasztása függ a kutatni kívánt jelenség természetétől. Másképp fogalmazva, azok az előzetes feltételezések, amelyeket a kutató többé-kevésbé hallgatólagosan elfogad a kutatni kívánt jelenség valóságáról (ontológia), meghatározzák az adott jelenségről megszerezhető tudás természetét (episztemológia), és ez továbbá hatással van e jelenségek tanulmányozásának folyamatára (metodológia).

Kutatási irányzatok a számvitelben

Mivel dolgozatom célja a számvitel tudományosságának felülvizsgálata, a következőkben az elméletek megalkotásához szükséges vizsgálódásokat foglalom össze. Ebből a célból Hopper és Powell (1985) modelljét alkalmazom, mely az előbb ismertetett Burrel–Morgan-féle klasszifikációra építve a számviteli kutatási irányzatokat az alábbi három csoportba rendezi:



Forrás: Ryan et al. 2003. 40.

4. ábra. Hopper és Powell modellje

A Burrel–Morgan-féle négyes paradigma-felosztáshoz hasonlóan a Hopper–Powell-féle paradigmarendszerezést is rengeteg bírálat érte, elsősorban a számviteli kutatások túlegyszerűsítése miatt. Való igaz, hogy nem lehet minden kutatási irányzatot e háromba egyértelműen „belegyömöszölni", azonban ez hasznos útbaigazítást ad az egyes kutatási irányzatok jellegének és hatáskörének megértésében. A jellemzésben Chua (1986) erre vonatkozó munkáját használom, melyet Ryan, Scarpens és Theobald átdolgoztak könyvükben (Ryan et al. 2003. 2. fejezet).

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 24

Mainstream számviteli kutatás

A mainstream számviteli kutatás lényegében megfelel a Burrel–Morgen által *funkcionalistának* fémjelzett paradigmának. Maga a szó a szociológiai tudományos munkákból származik, melyek a társadalmat kölcsönös függőségi viszonyban levő elemek egységes rendszereként láttatja, melyben minden elemnek megvan a saját társadalmi funkciója, a kutatónak pedig az a feladata, hogy ezen szerepeket feltárja.

Hasonló a helyzet a számviteli kutatásban is, melynek elsődleges célja a *számvitel funkció*nak megismerése. Egy ilyen kutatás a társadalmat objektíve adottnak tekinti, az egyének viselkedését pedig determinisztikusnak, ebből következően empirikus megfigyelést és pozitív módszertant javasol.

Főbb jellemzők:

a) Tudással kapcsolatos előfeltételezések

Az elmélet és megfigyelés függetlenek egymástól, az adatok megszerzésére kvantitatív módszerek alkalmazása ajánlott, lehetőséget bíztosítva egyben az általánosításra is.

b) Fizikai és társadalmi valósággal kapcsolatos előfeltételek

Az empirikus valóság objektív és a kutató szujektívumán kívül álló. Az emberek passzív objektumként kezelhetők, akik racionálisan céljaik elérését követik. A társadalom és intézményei lényegében stabilak, bármilyen magatartászavar az ellenőrző rendszereken keresztül kezelhető.

c) Számviteli elmélet és gyakorlat közötti kapcsolat

A számvitel elsődleges feladata a megmagyarázás, nem a vezetés, tehát a kutatások értékmentesek. A létező szervezeti struktúrákat adottnak tekinti.

Interpretatív számviteli kutatás

Az interpretatív számviteli kutatás, hasonlóan az interpretatív paradigmához, a társadalmat mint társas konstrukciót próbálja leírni, megmagyarázni. Ezek a munkák csupán a számviteli gyakorlat társadalmi felépítettségére próbálnak fényt deríteni, és mivel nem kívánnak „beleszólni" a folyamatba, ezért igen sok kritika is érte őket.

Legfontosabb jellemzők:

a) Tudással kapcsolatos előfeltételezések

Az elméletet az emberi törekvések megmagyarázására használják. Helyességét annak logikai következetessége, az egyes aktorok szubjektumából fakadó közös jelentéstartalommal való megfelelés adja.

b) Fizikai és társadalmi valósággal kapcsolatos előfeltételek

A valóság társadalmilag konstruált és az emberi interakció révén válik „objektívvé". Az emberi cselekvés szándékos, jelentése mindig a társadalmi és történelmi

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 25

kontextusban keresendő. Feltételezi a társadalmi rend létét és a közös jelentéstartalmak közvetítenek esetleg konfliktusos helyzetek esetén.

c) Számviteli elmélet és gyakorlat közötti kapcsolat

A számviteli elmélet az emberi cselekvés megmagyarázására, társadalmi kialakulásának és megmaradásának megértésére összpontosít.

Kritikus számviteli kutatás

Burrel és Morgan a „radikális strukturalizmus" és „radikális humanizmus" kifejezéseket használta annak megkülönböztetésére, hogy az első a társadalmat történelmileg adott struktúraként kezelte, ez utóbbi kutatások pedig az egyént helyezték a figyelem középpontjába, mivel szerinte a társadalmat az egyéni szereplők hozzák létre. Számviteli szempontból a szubjektív konstruáltság kérdése az egyéni cselekvés vs. struktúra viták során problematikusnak bizonyult, ezért Hopper és Powell egy kritikus kutatási irányzat mellett döntött.

Legfontosabb jellemzők:

a) Tudással kapcsolatos előfeltételezések

Az elméletek megítélése mindig kontextusfüggő és ideiglenes. A társas képződmények (viszonyok) csupán történelmi fejlődésük tanulmányozásával ismerhetők és változtathatók meg.

b) Fizikai és társadalmi valósággal kapcsolatos előfeltételek

Az empirikus valóságot objektív, valós kapcsolatok léte jellemzi, azonban ez a szubjektív értelmezés révén átalakul és tükröződik vissza. Elfogadja az emberi szándékot és racionalitást, de kritikusan felülvizsgálja, mivel az emberi képesség hamis öntudatba vagy ideológiába sodródhat.

A társadalomra jellemző a konfliktus, a társadalmi igazságtalanságok miatt.

c) Számviteli elmélet és gyakorlat közötti kapcsolat

Az elmélet kritikai igényű, főként a dominancia, a hatalom azonosítása és megszüntetésére törekszik.

Egy másik megközelítés szerint, mely a módszertani megfontolásokra helyezi a hangsúlyt, öt alapvető kutatási paradigma van a számvitelben (Esnault és Hoarau, 1994, idézi Feleagă és Ionaşcu 1998):

– *Induktív megközelítés*

Az elméleteket a számviteli gyakorlat megfigyelése alapján, indukció, azaz általánosítás révén fogalmazzák meg.

– *Deduktív megközelítés*

A számviteli elmélet megelőzi a gyakorlatot, előbb az alapvető célkitűzéseket fogalmazzák meg, majd ezt operacionalizálva határozzák meg a posztulátumokat (alapelveket), konvenciókat, módszereket és szabályokat.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 26

– *Prediktív megközelítés*

A számviteli szabályok és módszerek tesztelését jelenti arra vonatkozóan, hogy ezek milyen mértékben képesek előrejelezni eseményeket vagy elősegíteni a döntéshozást.

– *Magatartási megközelítés*

Az egyes felhasználók magatartását vizsgálja a nyilvánosságra hozott számviteli információk kapcsán; a hangsúly a számviteli információk relevanciáján van, azaz milyen mértékben jelentősek a felhasználói döntéshozatal szempontjából.

– *Az információk gazdasági megközelítése*

Jelen paradigma az információt gazdasági jószágnak tekinti, ezért a nyilvánosságra hozott információk tartalma és minősége függ egyrészt az információt előállítók kínálatától, másrészt a felhasználók keresletétől.

Noha igen számos mind az előállítók, mind pedig a felhasználók tábora, a „társadalmi optimum" nem valósulhat meg egy teljesen szabad piacon. Ahhoz, hogy ez a piac jól működjön, szabályokat kell bevezetni, valamint új aktorokat, akik ezek teljesülését ellenőrzik (könyvvizsgálók).

A szakirodalomban sok ilyen taxonómia van, például Laughlin (1995), valamint bőségesen van forrás a kutatási módszerek tekintetében is, például: Abdel-khalik şi Ajinkya (1979), Watts şi Zimmerman (1990), Kinney (1986), Wallace (1991), Lukka şi Kasanen (1995), Velayutham şi Perera (1996), Smith (2003), Ionaşcu (1997 és 2003).

Normatív és pozitív számviteli elméletek

Amint azt a tanulmányom elején hangsúlyoztam, a tudományos kutatások finalitása az elméletek igazolásában, megerősítésében vagy éppen cáfolásában keresendő. Ebben a részben a számvitelben létező elméleti képződményeket foglalom össze.

Tekintettel arra, hogy a számvitel lényegében két különálló, mégis sok tekintetben összefüggő terület együttese (ti. pénzügyi és vezetői számvitel), a továbbiakban mindkettőre tekintettel leszek.

Hagyományosan a számvitelt (könyvvitelt)[2] a gazdasági események elszámolási szabálykollekciójának tartják. És teszik ezt jogosan, hiszen a gyakorlatban a könyvelés valóban erről szól. Ha azonban a kérdést diszciplinárisan közelítjük meg (célkitűzés, tárgy, módszertan stb.), akkor láthatjuk, hogy nem(csak) erről van szó. A számvitel ugyanis a gazdálkodási (újratermelési) folyamat valamennyi fázisát átfogja, értelmezhető makro- vagy (és főleg ezt tesszük) mikroszinten, és az általa közölt információ jellege és hatása vizsgálható a gazdaság és társadalom legkülönfélébb kontextusában.

A pénzügyi számvitel területén sokáig csupán normatív elméletek voltak, ilyen például az Amerikai Egyesült Államokban Paton és Littleton által az 1920-as években

[2] A fogalmi különbséget már korábban tisztáztam.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 27

közölt *valós jövedelem modell* (true income) vagy az 1960-as években megjelent *döntési-hasznosság modell* (decision-usefulness). Ez utóbbiból fejlődtek ki a ma alkalmazott *keretelvek* (framework), amely nem más, mint egy normatív elmélet a számviteli szabályok (standardok) megalkotására (és esetleg alkalmazására) vonatkozóan. Ilyen keretelvet adott ki 1989-ben például a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) az általa publikált szabályokhoz (Nemzetközi Beszámolókészítési Standardok, IFRS).

Európában tradicionálisan foglalkoztak mind a számlák rendjével, mind a beszámolással. Ennek megfelelően megjelentek az ún. *számlaelméletek* és *mérlegelméletek* (ezekről jó összefoglalás található: Baricz 1999). A legfontosabb mérlegelmélet a Schmalenbach által 1919-ben nyilvánosságra hozott *dinamikus mérlegelmélet*, mely hosszú ideig meghatározta az európai gondolkozást (a IV-es Európai Direktíva ennek jegyében született).

A normatív elméletek mögött többnyire teoretikus munka áll; az utóbbi években egyre több azonban az empirikus kutatás. A pénzügyi számvitel területén viszont sok pozitív felfogású tanulmányt is végeztek, melyek, kevés kivétellel, empirikus úton próbálják gazdagítani a tudományt. Ilyen kutatások például: hogyan zajlik a szabályalkotás, milyen hatása van a számviteli információnak (a beszámoló számszaki és szöveges adatai) az egyének/csoportok viselkedésére, a piaci árfolyamokra stb.

Fontosabb elméletek (ezeket csupán felsorolom, hisz bemutatásuk meghaladja a dolgozat érdeklődési körét): pozitív számviteli elmélet (positive accounting theory), magatartásalapú számviteli kutatások (behavioral accounting research), piacalapú számviteli kutatások (market-based accounting research), humán adatfeldolgozás elmélete (human information processing theory).

A vezetői számviteli kutatásokra egyránt jellemző a normatív és pozitív szemlélet, azzal a nagy különbséggel, hogy ezen kutatások mögött nem valamely szabályalkotó, hanem többnyire nagy vállalatok állnak. Jellemző továbbá az erőteljes empíria. Fontosabb elméletek: közgazdaságalapú vezetői számviteli kutatások (economic-based management accounting research), pozitív vezetői számviteli kutatások (positive management accounting research), szervezetelméletek (organization theory), magatartásalapú kutatások (behavioral accounting research), társadalomelméletek (social theory), kritikus elméletek (critical theory).

Az alábbiakban megkíséreltem összefoglalni a tanulmányban elmondottakat, összefüggésbe helyezve a kutatási irányzatokat (Powell és Hopper modellje alapján), a kutatási munkák tudásgyarapító jellegét (teoretikus vagy empirikus) és a számvitel területeket (pénzügyi, vezetői).

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 28

1. táblázat. Kutatási irányzatok és elméletek a számvitelben

Irányzatok	Pénzügyi számvitel	Vezetői számvitel
Mainstream	– Pozitív számviteli elmélet (Positive accounting theory) – Magatartásalapú számviteli kutatások (Behavioral accounting research) – Piacalapú számviteli kutatások (Market-based accounting research)	– Közgazdaságalapú vezetői számviteli kutatások (Economic-based management accounting research) – Pozitív vezetői számviteli kutatások (Positive management accounting research) – Szervezetelméletek (Organization theory) – Magatartásalapú kutatások (Behavioral accounting research)
Interpretatív	– Humán adatfeldolgozás elmélete (Human information processing theory)	– Társadalomelméletek (Social theory)
Kritikus és normatív	– Mérlegelméletek (materiális és reáltudományos) – Számlaelméletek – Különféle interdiszciplináris kutatások	– Kritikus elméletek (Critical theory)

Zárógondolatok

A tanulmány megírása lényegében a három gyakorlatban eltöltött évemre, valamint az azt követő öt doktori tanulási-kutatási éveim tapasztalatára épül. Természetesen ez nem elég idő ahhoz, hogy „mindent” láthasson-érthessen a kutató. Ennek megfelelően igyekeztem a főbb kérdésekre összpontosítani.

A tanulmány alapján látható, hogy a számvitel egy multiparadigmatikus tudomány, mely a társadalomtudományok részeként folyamatos fejlődésben, szemléletváltásban van; ezt igazolja a kutatási irányzatok sokasága is. És ez mint nemzetközi (főleg amerikai és brit) szakirodalom. Tekintettel arra, hogy magyar nyelven a számviteli elméletalkotásról és gondolkodásról igen kevés tanulmány van (Malasics 2002a és 2002b; Baricz–Róth 2002; Baricz 1999) úgy gondolom, e téren a számviteli gondolkodóknak és kutatóknak még sok tennivalójuk van.

Ami a számviteli kutatások romániai vonatkozását illeti, ezek eddig többnyire – tudatos vagy kevésbé tudatos módon – a normatív, teoretikus kutatási irányzatok szellemében készültek. Romániában a bukaresti AMIS konferenciasorozat (http://cig.ase.ro/amis2008/) útjára indított több szekciót; itt helyet kaptak az alternatív irányzatok (interpretatív és kritikus), és egyre erőteljesebb az empirikus munkák iránti érdeklődés is.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 29

Irodalomjegyzék

Abdel-khalik, A. R. – Ajinkya, B. B. 1979. *Empirical Research in Accounting: A methodological Viewpoint.* Sarasota, AAA

Alvesson, M. – Deetz, S. 1998. A munkahelyi uralom modern formái, avagy mit üzen a kritikai és a posztmodern gondolkodás a szervezetkutatás számára. Kovász 2(2). 3–31.

Babbie, E. 2003. *A társadalomtudományi kutatás gyakorlata.* 6. kiadás, Budapest, Balassi

Baricz, R. 1999. *Mérlegtan*. Budapest, Aula

Baricz, R. – Róth, J. 2002. *Könyvviteltan*. Budapest, Aula

Brownell, P. 1995. *Research Methods in Management Accounting*. Melbourne, Coopers & Lybrand

Burrel G. – Morgan, G. 1979. *Sociological Paradigms and Organisational Analysis.* London, Heinemann

Chua, W.F. 1986. Radical developments in accounting thought. *Accounting Review*, 61.

Esnault, B. – Hoarau, C. 1994. *Comptabilité financière*. Paris, Presses Universitaires de France

Feleagă, N. – Ionaşcu, I. 1998. *Tratat de contabilitate financiară*, vol. I, Economică. Bukarest

Gelei, A. 2002. *A szervezeti tanulás interpretatív megközelítése: a szervezetfejlesztés esete.* Ph.D-disszertáció, II. Fejezet, BKÁE

Hopper, T. – Powell, A. 1995. Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies*, 22(5). 429–465.

Ionaşcu 2003. *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane*. Studii privind paradigmele şi practicile contabilității. Bukarest, Economică

Ionaşcu, I. 1997. *Epistemologia contabilității.* Bukarest, Economică

Kinney, W. R. 1986. Empirical accounting research design for Ph.D. students. *Accounting Review*, 61(2). 338–50.

Kuhn, T. S. 2002. *A tudományos forradalmak szerkezete.* Budapest, Osiris

Laughlin, R. 1995. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for 'middle-range' thinking. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8(1). 63–87.

Lukka, K. – Kasanen, E. 1995. The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal,* 8(5). 71–90.

Malasics, A. 2002a. *A számvitelelmélet és -módszertan alaptézisei*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó

Malasics, A. 2002b. *A számvitelelmélet és -módszertan alaptézisei*. Példatár. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó

Matiş, D. (szerk.) 2005. *Bazele contabilității*. Aspecte teoretice şi practice. Kolozsvár, Alma Mater

Morgan, G. – Smircich, L. 1980. The case for qualitative research. *Academy of Management Review*, 5(4):491–500.

Pete, I. 2007. *Számviteli alapismeretek.* Nagyvárad, Imprimăria de Vest

Ryan, B. – Scapens R. W. – Theobald, M. 2003. *Research Method & Methodology in Finance & Accounting.* London, Thomson

Smith, M. 2003. *Research Methods in Accounting.* London, SAGE Publications

Tomkins, C. – Groves, R. 1983. The everyday accountant and researching his reality. *Accounting, Organizations and Society*, 8(4). 361–374.

joforum74 2008. 03. 18. 00:15 Page 30

Velayutham, S. – Perera, M.H.B. 1996. The influence of underlying metaphisical notions on our interpretation of accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(4). 65–85.

Wallace, W. A. 1991. *Accounting research methods*. Do the facts speak for themselves? Irwin, Homewood

Watts, R. L. – Zimmerman, J. L. 1990. Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting Review*, 65(1). 131–56.

Zsúgyel, J. 2006. *A tudományos kutatás módszertana.* Oktatási segédanyag, Miskolc