



PÉCSI TUDOMÁNYEGYETEM
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR
GAZDÁLKODÁSTANI DOKTORI ISKOLA

BUDAI ELEONÓRA

A SZÁMVITELI RENDSZER HELYE ÉS SZEREPE
VÁLTOZÓ VILÁGUNKBAN

DOKTORI (Ph.D) ÉRTEKEZÉS TÉZISEI

TÉMAVEZETŐ:
DR. BÉLYÁ CZ IVÁN

PÉCS, 2007.

1. A kutatás előzményei

A számvitelt sokan „unalmas” tudománynak, adminisztratív munkának, felesleges pénznyelő automatának titulálják. A számvitel azonban, bárminek is nevezik a társadalomtudomány egyik figyelemre méltó területe. A témaválasztásom közvetlen és személyes oka, hogy a számvittel kapcsolatosan mind az oktatás, mind a gyakorlati alkalmazás oldaláról több éves szakmai gyakorlatra tettem szert. Ennek során több olyan kérdés fogalmazódott meg bennem, amelyek tisztázása kutatásra inspirált.

A globalizálódó világ folyamatai a számvitelt sem hagyják érintetlenül, ugyanakkor a területen végbemenő változások összefoglaló elemzésére még nem került sor.

A számvitelnek mint tudománynak a két legfontosabb megközelítési módszere a pragmatikus és az elméleti (teoretikus) megközelítés. E két megközelítés ötvözése révén a számvitelt az eddiginél sokszínűbb, érdekesebb és szélesebb spektrumú kép rajzolható fel, amely új megvilágításba helyezi a számvitelt mint rendszert.

2. A kutatás célja

Dolgozatomban arra vállalkoztam, hogy a számvitel tudományos megközelítésén keresztül a számvitelt mint rendszert több szempontból is megvizsgáljam. Elemzésem célja:

- a számvitel elméletének áttekintése és rendszerezése,
- a számviteli rendszer elemeinek azonosítása,
- a rendszer helyének és szerepének tisztázása,
- a számvitel és a környezete közötti hatásmechanizmus analízisa és a következmények azonosítása,
- a számviteli rendszer aktualizált modelljének felállítása,
- a számviteli kutatási tér modellezése,
- a számvitel jelenkor elvárásainak megfelelő definíciójának megfogalmazása.

A szakirodalom áttekintése során céltom a számvitel értelmezésének és közelítésének területén kialakult elméletek és eltérő szemléletek, fogalmak és ismeretek rendszerezése volt. Ezáltal a vizsgált terület új, rendszerszemléletű közelítését kívántam adni.

Céлом továbbá a számvitel tudományos kutatásán keresztül rámutatni arra, hogy a számvitel több mint információs rendszer. Fontosnak tartom ezt, mivel a szakirodalomban az információs rendszerkénti megközelítés tekinthető fajsúlyosnak. A számvitelt kutatók azonban ezt a megközelítést elfogadva és szinte a kutatások során egyeduralkodónak elismerve a számvitel kutatási terét szűkítik le.

Kutatásom során a számvitelt ezért, mint komplex rendszert értelmezem és ennek a komplex rendszernek a definiálására is törekszem. A rendszer definiálása a rendszer elemei és a köztük lévő kapcsolat, valamint a rendszer környezetének a vizsgálata alapján lehetséges.

Arra kívánom ezáltal felhívni a kutatók figyelmét, hogy a számvitel tudománya a számvitel jelenségvilágával foglalkozik, szerkezeteknek, tényeknek és összefüggéseknek az összességével. Az összetevőket globális, makro- és mikro-szinten is megtaláljuk. Ilyen módon egy sokszorososan tagolt problémátér kerül felvázolásra, amely használható a leíró-rendszerző térképezésre (mapping) és ezáltal a tudományos kutatás kiindulópontját képezheti.

A komplex rendszerként történő értelmezéssel tehát a számviteli kutatók látószögének bővítése, a jelenleginél sokkal bővebb kutatási tér modelljének felvázolása a célom. Ezzel újabb kutatási területekre kívánom ráirányítani a figyelmet.

A számvitel komplex rendszerének egyértelmű definiálása végett annak környezetét és a rendszert alkotó elemeket is vizsgálom, valamint a rendszer és annak környezetében zajló változások közötti hatásmechanizmusokat. A célom a rendszer elemei és a környezet között fennálló kapcsolati és hatás háló felvázolása. Arra kívánok rámutatni, hogy a számvitel – bármely szinten értelmezett – állapota valójában állapotváltozások végeredménye. A változások és hatások között felvázolt hálóval szeretnék hozzájárulni mind az elméleti, mind a gyakorlati szakemberek további munkájához. Segédeszközt, egyfajta térképet adok a kezükbe ezáltal.

A számvitel kutatási terén belül a számvitel gyakorlati tevékenységének keretét, a vállalatok számviteli információs rendszerét is vizsgálódás tárgyának tekintem. Ennek során szintén a környezetben zajló folyamatok hatását kívánom azonosítani a számviteli információs rendszer elemeiben.

A számviteli információs rendszert alkotó elemek közül kiemelten vizsgálom az emberi tényezőt, valamint azokat a tevékenységeket, amelyeket a számviteli tevékenységcsoportba soroltam. Azonosítani kívánom, hogy mennyiben változtak az elvárások a számviteli tevékenységet végzőkkel szemben, az általuk végzett tevékenységek mennyiben módosultak, valamint a számviteli információkban tetten érhető változások feltárásával is megpróbálkozom.

3. A disszertáció felépítése

A disszertáció négy részből áll. Az első részében a kutatás tárgyát képező számvitel értelmezése a céltom. Ennek során nem tekinthetek el a számvitel történetének tárgyalásától sem, hiszen szükséges ennek az alapkőnek a lerakása, mivel minden jelentős tudomány szakirodalma a történeti ismertetéssel indul a hegeli történetiség elvének megfelelően. Megkerülhetetlen természetesen az alapvető szakirodalom áttekintése, hiszen ezáltal bontakozik ki az a fogalmi megalapozás, amely a kutatást, mint keret öleli körül.

Az első rész első fejezetében tehát időutazásra indulunk annak kiderítése céljából, hogy a számvitel honnan ered és milyen történeti utat járt be a jelenlegi számvitel kialakulásáig. A számvitel történeti fejlődésről szóló fejezetet követően a számvitel fogalmi értelmezésére tértem ki. A definíciók elemzése során rámutattam arra, hogy egységes számviteli definíció elfogadására nem került sor a szakmában. A számvitel részterületeinek és feladatcsoportjainak vizsgálata során azonosítottam a szakirodalomban fellelhető nézeteket.

Ezt követően a számvitel rendszerként történő megközelítésének két jellegzetes esetét – az információs rendszerként és komplex rendszerként történő értelmezését – mutattam be. Mindkét esetben igyekeztem rávilágítani a rendszer és a környezet viszonyára, illetve törekedtem a szakirodalom által eddig azonosított elemek és az elemek közötti összefüggések ismertetésére.

A számvitel tudományos megközelítése során áttekintettem a számvitel tudományként történő értelmezése körül kibontakozott vitát. Ráműtattam arra, hogy a számvitel tudományos mélységű kutatásának szükségességét a szakma nem vitatta, és nem vitatja. A tudományos kutatások külföldi – főleg angol-amerikai – és magyar feltérképezésével céltom a kutatási irányok azonosítása volt.

Megállapítottam, hogy a kutatások többsége a számvitelt, mint információs rendszert közelíti meg, ugyanakkor a „komplex” rendszerként történő értelmezése is, bár szűkebb körben ugyan, de azonosítható. Ezt követően bemutattam a kutatás során alkalmazott módszereket, a kutatási tér modelleket és végül a kutatások eredményeinek hasznosulására vonatkozó modelleket.

A dolgozat második részében a tudományos kutatás kiindulási alapjaként rögzítettem a visszatérően előforduló fogalmakat az értelmezés megkönnyítése érdekében és egyértelműen állást foglaltam a kutatáshoz kapcsolódó kérdésekben megalapozva az értekezés pontos szemléletét. Ezt követően ismertettem az elméleti áttekintés és a szakmai tapasztalatom alapján megfogalmazott kutatási kérdéseimet és hipotéziseimet, majd a hipotézisek igazolását szolgáló kutatási módszertant mutattam be.

A harmadik rész annak a több éves kutatómunkának az eredményét foglalja össze, amelyet annak érdekében végeztem, hogy a kutatási kérdéseimre választ kapjak. Kutatásaim fő célját képezte természetesen a hipotézisek verifikálása vagy falszifikálása. Ennek érdekében a kitűzött célhoz pragmatikusan ragaszkodva haladtam lépésről lépésre és jártam körül a vizsgált problémát.

A harmadik rész első fejezetében a komplex számviteli rendszer környezetét elemeztem és rendszereztem a benne zajló változásokat és azok következményeit. A második fejezetben a komplex számviteli rendszer elemeiben tapasztalható változások azonosítását végeztem el, majd deduktív módon összekapcsoltam a környezeti hatótényezőket és komplex számviteli rendszer elemeinek változását. A harmadik fejezetben az előző két fejezet konklúziójaként a komplex számviteli rendszer absztrakt modelljét vázoltam fel az emberi szükségletekből kiindulva. A negyedik fejezetben a számviteli információs rendszer vállalati környezetében zajló változásokat tártam fel, majd az ötödik fejezetben a számviteli információs rendszer elemeiben bekövetkező változásokra mutattam rá. Ennek tisztázása során nagy mértékben támaszkodtam az általam gyűjtött primer információkra és az SPSS 14.0 statisztikai elemző program használatára. A hatodik fejezetben levontam a következtetéseket és összerendeltem a környezeti hatótényezőket és a számviteli információs rendszer elemeiben tapasztalható következményeket, majd javaslatot fogalmaztam meg a számviteli információs rendszer új kutatási tér modelljére.

A negyedik részben a tudományos munka befejezéseként levontam a konklúziót, szintetizáltam a megállapításokat, ismertettem a dolgozat legfőbb eredményeit.

4. A disszertáció hipotézisei

A kutatás elméleti keretének, céljának felvázolását és a kutatási kérdések megfogalmazását követően azon feltevéseimet is körvonalazni kívánom, amelynek bizonyítására vállalkoztam kutatásaim során. A dolgozat alapvető hipotézisei:

1. hipotézis:

A számvitelt eddig általában információs rendszernek tekintették, azonban feltételezésem szerint ennél komplexebb rendszer, amely globális, makro- és mikro-szinten értelmezhető és ezen szinteken a rendszer részét képezi a szabályozási, végrehajtási, oktatási és kutatási részrendszer.

Ennek megállapítása azért fontos, mert új megvilágításba helyezi a számvitelt, mint a kutatások tárgyát. A számvitel komplex rendszerének modellezése hasznos segítséget és kiindulási alapot biztosíthat a rendszer kutatásához és a főbb összefüggések meglátásához.

A számvitelt mint komplex rendszert sajátos módon szemlélem. Szemléletem eltér az eddig ismertetett megközelítésektől, mivel a rendszert körülvevő környezetet három szinten definiálom. Globális szinten nemzetgazdasági kereteken átívelő módon, makro szinten egy adott nemzetgazdaságot értek rajta, valamint mikro szinten a vállalatot magát értelmezem környezetként. Ez utóbbi esetben – a vállalati keretek között – a számvitelt egyértelműen mint információs rendszert definiálom.

A számvitel értelmezésékor Thomas (1981) és Lee (1990) véleményét aggregáltam és ennek következtében a számvitel alatt elméleti tudományt, szakmát és gyakorlati tevékenységcsoportot is értek. A gyakorlati tevékenység és az elméleti tudomány között egyértelműen meghúzom a határoló vonalat azáltal, hogy a környezeti szintek alapján vizsgálom a számvitelt. A számvitelt tudományként makro és globális szinten, szakmaként makro és mikro szinten, míg gyakorlati tevékenységként kizárólag csak mikro szinten értelmezem.

1. ábra

Környezeti szintek és a számvitel értelmezésének összefüggés mátrixa

| Szükséglet ↓ | Információ iránti igény ↓ | | | |
|----------------------------------|------------------------------|---------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| | Kutatás iránti igény ↓ | Oktatási igény ↓ | Tevékenység iránti igény ↓ | Szabályozás iránti igény ↓ |
| Értelmezés Környezeti szintek | Tudomány | Szakma | Gyakorlati tevékenység | Szabályozási tevékenység |
| Globális | X | | | |
| Makro | X | X | | |
| Mikro | | X | X | |

Forrás: saját szerkesztés

A számvitelt mint tudományt a gazdálkodástani tudományok közé sorolom. Ez azt jelenti, hogy a tudománynak sem a normatív, sem a pozitív volta mellett nem foglalok állást, hanem a köztes besorolást megfogalmazó szerzőpáros – Elfring – van Raaij – „szituációs” meghatározást fogadom el. Mindezek mellett a számvitel orientációját nem kizárólag alkalmazottnak és probléma orientáltnak értelmezem, hanem alapvetően alkalmazottnak és probléma orientáltnak. Az „alapvetően” szó használatát azért érzem pontosabbnak, mert nem zárja ki az elméleti problémák és az elméleti fejlesztés lehetőségét. Ezáltal a számvitel nem statikus, hanem dinamikus jelzöt kaphat, mind az elmélet, mind a gyakorlat vonatkozásában.

A számvitelt mint tudományt nem tekintem absztrakt, elméleti alapját tekintve független tudománynak, ezzel elfogadom Barton (1977) és Mattessich (1992) véleményét is.

A környezeti szintek szerinti közelítésben a számvitelt tudományként globális szinten mint a nemzetközi gazdaságot alkotó a nemzetgazdaságok keretei között felhalmozott és aggregált számviteli tudásanyagot értem. A tudásanyag látható része írott formában, publikációkban, feljegyzésekben, történelmi emlékekben található meg, rejtett része pedig a területtel foglalkozó kutatók és szakemberek elméleti tudásanyaga. Makrogazdasági szinten szemlélve az előzőnél szűkebb körben, kizárólag egy nemzetgazdaság keretei között felhalmozódott látható és rejtett elméleti tudásanyagot értem alatta.

A számvitel mint szakma alatt azon szakképzettségek összességét értem, amelyek rendezett tudásanyaggal rendelkeznek, szakmai oktatásuk behatárolt módon, intézményi keretek között történik és az oktatás során megszerzett képesítést elfogadja a gyakorlat. Szakmaként makro

és mikro szinten értelmezem a számvitelt, mivel a szakmákkal kapcsolatos elvárások nemzetgazdaságonként eltérőek. Meglátásom szerint a számvitel szakmaként nemzetgazdasági (makro) szinten az oktatás szemszögéből közelíthető, míg mikro-szinten egyértelműen a vállalati elvárások oldaláról.

A számvitelt mint gyakorlati tevékenységet kizárólag mikro-szinten, vállalati keretek között tekintem értelmezhetőnek. A tevékenységek csoportosítását a módosított nyugati felfogás szerinti felosztásnak megfelelően végzem el, tehát megkülönböztetem a pénzügyi, az operatív és a vezetői számviteli tevékenységcsoportot.

A számvitelt mikro-szinten mint tevékenységek összességét definiálom tehát, amely tevékenységeket a számviteli információs rendszer keretei között végeznek a vállalat számviteli területén dolgozó emberek. Információs rendszerként szemlélve a számvitelt – az információs rendszerek általános megközelítését alkalmazva – két alrendszerre bontom, egy információ feldolgozó és szolgáltató, valamint egy döntési alrendszerre. A döntési alrendszert sajátosnak tekintem, hiszen döntés helyett döntés előkészítő szerepet tulajdonítok neki.

A szabályozási igény és az azt kielégítő szabályozási tevékenység a számvitel mindhárom értelmezéséhez kapcsolódhat mindhárom környezeti szinten.

A szükségletek kielégítése érdekében végzett emberi tevékenységek különböző szervezeti keretek között zajlanak, mivel a visszatérően végzett emberi tevékenységek intézményesülnek. Az ilyen módon kialakult intézmények a komplex számviteli rendszer elemeként jelennek meg.

A számvitel, mint komplex rendszer elemének tekintem – Nadler és Tusman (1998) gondolatát adaptálva – az előbbieket összefoglalva az embereket, a tevékenységeket és feladatokat, az intézményeket, szervezeteket, valamint a közöttük lévő kapcsolatokat, amelyek lehetnek formálisak és informálisak.

A komplex számviteli rendszer három szinten történő értelmezése sokkal árnyaltabb és egyben teljesebb képet ad a számvitelről. A rendszeren belül a részrendszerek elkülönítését a számvitelhez kapcsolódó emberi szükségletek alapján látom legcélszerűbbnek. Ezen

szükségletek kielégítésére irányuló tevékenységeket, az erre létrejött intézményeket és az ott tevékenykedő embereket foglalják magukban feltételezésem szerint ezek a részrendszerek.

Mindebből az is levonható következtetésként, hogy a számvitel elméleti megalapozása megköveteli és igényli a jelenleginél sokkal szélesebb körű és tágabb szemléletű, tudományos mélységű kutatást, amelyhez ezen hipotézis igazolásával kívánok hozzájárulni.

2. hipotézis:

Feltételezem, hogy a számvitel nem statikus, hanem egy dinamikus és egyben adaptív rendszer, amely képes reagálni a környezetében – a társadalmi - gazdasági rendszerben – zajló folyamatokra és ennek következtében egyre jobban alkalmazkodik a környezetéhez.

A számvitelt – talán a történelmi idők kezdetére visszanyúló alkalmazása miatt – sokkal inkább statikus területnek tekintik, amely a történelem viharai között is megtartotta sajátos pozícióját. Azok, akik kimondva, vagy kimondatlanul, de ezen meglátásukat hangsúlyozták a legtöbb esetben a számvitelre mint szakmára tekintettek és kizárólag gyakorlati tevékenységként értelmezték.

Komplex rendszerként szemlélve a számvitelt igyekszem bizonyítani, hogy nem statikus, hanem dinamikus rendszerrel van dolgunk. Dinamikus a számvitel rendszere, mert folyamatos fejlődésének lehetünk szemtanúi.

Ennél még tovább menve azt is feltételezem, hogy a számviteli rendszer adaptív rendszer, amely a környezetben zajló folyamatra képes reagálni és a környezeti változásokhoz ezáltal idomulni. A számviteli rendszer alkalmazkodása nem öncélú, hanem globális és makro szinten a gazdaság sikeréhez, a társadalmi jóléthez, mikro- szinten pedig a vállalatok eredményességéhez kíván ezzel hozzájárulni.

A számviteli rendszer egyes elemeiben meglátásom szerint azonosíthatóak a változások, módosulások. Ezeket a környezeti folyamatok eredőinek vélem. Ennek illusztrálására felvázolhatónak tartok egy olyan hálót, mely a környezeti folyamatok és a számviteli rendszer összetevői közötti kapcsolatot mutatja meg.

A felvázolt háló azonban csak egy pillanatfelvételt tükröz a rendszer és környezete közötti összefüggésekről – amely ugyan nem a szó szoros értelmében vett „pillanatig” jellemzi a kapcsolatrendszert – és emiatt folyamatos aktualizálásra szorul.

3. hipotézis:

Meglátásom szerint a környezeti folyamatok következtében – a vállalaton belül zajló változások eredőjeként – a számviteli információs rendszer tevékenységi köre szűkült, ez legnagyobb mértékben a vezetői számvitel tevékenységcsoportját érintette, ugyanakkor szűkülés tapasztalható az operatív számviteli tevékenységeknél is.

Ezzel a feltételezéssel azon meglátásomat hangsúlyozom, hogy a számvitelt mint vállalati keretek között értelmezett tevékenységcsoportot a vállalat keretei között zajló folyamatok, változások csorbították. Ezen hatás kiváltója meglátásom szerint a controlling – mint funkció és mint funkcionális terület – vállalati keretek közötti megjelenése volt. Bár meglátásom szerint a controlling funkció alapjai – ugyan nem ezzel az elnevezéssel, illetve nem ezen keretek között és nem a jelenlegi tevékenységi körrel – már jelen voltak a vállalatoknál. A controlling szemlélet vállalaton belüli megerősödése – amely mögött a vállalat környezetében zajló folyamatok állnak – azonban ennek a funkciónak a megerősödéséhez vezetett. Ennek következtében egy sajátos tevékenység átrendeződés történt meglátásom szerint, amelynek következtében a controlling átvette a számviteltől azt a szerepet, amelyet Fayol (1918) szánt neki:

„ A számvitel a vállalat általános tájékoztató „szerve” legyen. Tudassa minden időpontban, hogy miként állunk, és a számok szerint hová tartunk. Ezért a világos és egyszerű számvitel, amely a vállalat gazdasági helyzetéről mindig pontos áttekintést képes nyújtani, felbecsülhetetlen eszköze a vezetésnek.”

A számvitel ezáltal a tevékenység átrendeződés által valójában sokkal inkább egy adminisztratív tevékenységnek tekinthető, mint a vezetés eszközének. A vezetés munkáját egy szűrőn, a controllingon keresztül „szolgálja” csak.

A számviteli tevékenységek szűkülésének másik, meglátásom szerint tetten érhető változása az operatív számviteli tevékenységcsoportban azonosítható. Itt az információ feldolgozás technológiájának fejlődése következtében az analitikák „kiszervezése” történt meg. Itt kiszervezés alatt nem a hagyományos értelemben vett vállalaton kívülre történő kiszervezést

értem, hanem a számviteli tevékenységek köréből való kikerülést. Az analitikák – részletező nyilvántartások vezetése – meglátásom szerint más funkcionális területekhez kerültek át, amelynek okát főleg a vállalatirányítási rendszerek alkalmazásában látom. Ennek következtében az analitikus adatok előállítója már nem a számviteli információs rendszer.

Mindezek következtében meglátásom szerint a számviteli részterületeket ábrázoló modellek módosításra szorulnak.

4. hipotézis

Feltételezem, hogy a számviteli információs rendszer közvetlen – vállalati – és közvetett – gazdasági-társadalmi – környezetében zajló változások a számviteli információk tulajdonságainak módosulásához vezettek.

E feltételezésemet arra alapozom, hogy a számviteli gyakorlati munka során az utóbbi években egyre több problémával találkoztam. Ezen problémák gyökerét elsődlegesen abban látom, hogy a számviteli információk szemléletében, értelmezésében és felhasználóinak körében nem tudatosult, hogy nem egynemű, minőségileg azonos jellemzőkkel bíró információ tömeget „állít elő” a számvitel.

A szakirodalom ebben a tekintetben nem minősíthető – meglátásom szerint – konzekvensnek, hiszen a számviteli információkról vagy egységes egészként, vagy két csoportra bontva – pénzügyi és vezetői számviteli információkként – értekeznek. Az egyes információ csoportok tulajdonságainak megismertetésére azonban nagyon kevés erőfeszítés tapasztalható.

Meglátásom szerint indokolt, hogy a számviteli információs struktúrában megjelenítésre kerüljön a pénzügyi és vezetői információk mellett az operatív információk csoportja. Ez indokolja az operatív számvitel elkülönített, önálló csoportként való kezelése, valamint az egyes számviteli tevékenységcsoportok által előállított számviteli információk eltérő jellemzői.

A számvitel, mint információ szolgáltató a gazdálkodóknál megtörtént gazdasági eseményeket tükrözi vissza egy elméletileg és módszertanilag megalapozott rendszer keretei

között. Láthattuk, hogy a számviteli információk alapvetően számszerűek, rögzítésére az operatív számviteli tevékenységcsoport végrehajtásával kerül sor.

Az egyes tudomány területek a számviteli információkra alapozva különböző modelleket alkotnak és számítási metódusokat építenek rá. A gyakorlat a döntéshozatal alapjaként használja és gazdasági döntéseket alapoz a számviteli információkra. Mindkét terület felhasználja tehát a számviteli információkat anélkül, hogy tisztában lenne jellemző tulajdonságaival, a bennük rejlő kockázati tényezőkkel és a bennük bekövetkezett változásokkal.

5. hipotézis:

Feltételezésem szerint az egyes számviteli információ típusok jellemzőinek változása nem egymástól független, hanem nagyjából részletként változásként jellemezhető. Az operatív számviteli információk jellemzőinek módosulása elsődlegesen megjelenik a pénzügyi számviteli információkban, majd másodlagosan a pénzügyi számviteli információk és az operatív számviteli információk felhasználásán keresztül a vezetői számvitel információiban. A változások hatása a controlling rendszerben – végső soron a vezetői információs rendszerben – csapódik le, amely főként elemzési problémák okozójává válik. Ezek a fő elemzési problémák szerintem az alábbiak:

- fogalmi, értelmezési problémák,***
- számítási problémák,***
- az „atipikus” beszámolók megjelenésének problémája.***

Az előző hipotézis folytatásának tekinthető a most megfogalmazott feltételezés. Arra kívánom felhívni a figyelmet a külön hipotézisként történő megfogalmazásával, hogy a számviteli információk jellemzőinek módosulása nem független egymástól.

A számviteli tevékenységek során az operatív számviteli információ mind a pénzügyi, mind a vezetői számviteli tevékenység alapjául szolgál, a pénzügyi számviteli információkat pedig a vezetői számviteli tevékenység során szintén felhasználásra kerülnek. Ez alapvetően azt jelenti, hogy ha bármelyik jellemzőiben változás következik be, akkor annak hatása az azt

felhasználó tevékenységen keresztül megjelenhet – változatlan, vagy módosult formában – annak eredményében¹.

Ez a feltételezés azonban nem zárja ki, hogy az egyes számviteli információ típusokban nem következhetnek be olyan változások, amelyek függetlenek a másik számviteli információ típusok tulajdonságaitól.

A vezetői számviteli információk azok, amelyekben meglátásom szerint a jellemző változások hatásaként olyan problémák adódnak, amelyek már a vállalat eredményes működését is befolyásolni képesek a vezetői döntéseken keresztül.

6. hipotézis

A számviteli rendszer változásai következtében feltételezem, hogy megváltoztak a számviteli információs rendszer működtetőivel – köztük is elsősorban a gazdasági vezetővel (főkönyvelővel) – szembeni elvárások. Szembetűnő változásokat a munkáltatók által elvárt ismeretek, a képességek, készségek, és a munkakörhöz kapcsolt, ellátandó tevékenységek terén látom azonosíthatónak.

A számviteli információs rendszer működése a rendszert működtető emberektől, azok tudásától, tapasztalatától függ. A rendszer változása, átalakulása maga után vonja a rendszer elemeinek változását is. A számviteli rendszeren belüli változások meglátásom szerint egyértelműen befolyást gyakoroltak a számviteli vezetőkkel kapcsolatos, munkáltatói elvárásokra. Hipotézisemet a gyakorlati tapasztalatomra és az oktatás területén megjelent változásokra alapozom.

Meglátásom szerint az elvárások módosulása az elvárt ismeretek területén egyértelműen a bővüléssel jellemezhető, ugyanakkor a készségek és képességek területén átrendeződés tapasztalható. A gazdasági vezetőkkel (főkönyvelőkkel) szemben megfogalmazott elvárások nem tekinthetők sejtésem szerint egységesnek, hanem a vállalatok inkább bizonyos „típusokat” keresnek.

¹ Itt az eredmény további információ előállítására.

7. hipotézis

Meglátásom szerint a számvitel helye és szerepe megváltozott, ezért új, árnyaltabb és komplexebb definíció(k) megalkotása szükséges, amelyekben a számvitelt mint globális – országhatárokon túlnyúló – rendszert, mint nemzetgazdasági rendszert és mint vállalati információs rendszert elkülönülten szükséges definiálni.

A 7. hipotézist a dolgozat végső konklúziójaként is felfoghatjuk. A számvitel elméletének áttekintését követően a definíciók olyan széles tárházával találtam szembe magamat, amely az elméletépítés szükségességére irányította rá a figyelmemet. Tovább erősítette bennem ezt a meggyőződést a definíciók vizsgálata, amelynek során szembesültem az „aki sokat markol keveset fog” állítás igazságával. A definíciók elemzése alapján kiderült, hogy ugyan sok definíció létezik, de mindegyik szinte azonos irányba mutat.

A definíciók a számvitelt többségükben mint vállalaton belüli információs rendszert közelítették meg, ami a számviteli értelmezés valójában csak egy vetületének definiálását jelenti.

A számviteli rendszer a szakirodalomban található jelenleg alkalmazott definíciókon túlmutat, ami az elméletben található „rés” meglétére utal. Túlhaladottnak tekintem a számvitel információs rendszerként történő értelmezését és a dolgozat végén javaslatként vállalkozom a számvitel új definíciójával kapcsolatosan.

5. A kutatás módszertana

Előre szeretném bocsátani, hogy a dolgozatban sem a szervezetelméleti, sem a menedzsmenthez kapcsolódó problémakör – pl. struktúra, vezetés, hatalom, hatáskör, felelősség, szervezeti viselkedés stb. – elemzésére nem kívánok kitérni és azt nem kívánom magyarázni. Kutatásomat egyértelműen elhatárolom a számítástechnikai, informatikai, valamint technológiai problémák tárgyalásától is.

A következtetéseim során a tudományos kutatás során használt indukció és dedukció módszerét is alkalmaztam. A vizsgálat tárgyát – a számviteli rendszert – mint külső szemlélő igyekeztem megragadni és pozitivista – ismeretelméleti – alapon közelítettem meg.

Ugyanakkor Kuhn – idézi Fehér (2002) – szerint az ember mint megismerő alany nem választhatja el magát tökéletesen az objektumtól, és nem transzformálhatja ki önmagát a tárgyra vonatkozó képből. Kognitív eszközeink, a materiálisak és intellektuálisak is, mindig emberi eszközök, az ember pedig mindig egy bizonyos kor és társadalom embere.

A kutatásom szemléletét tekintve a rendszerorientált szemlélet melletti elkötelezettségemet tükrözi, amely szemlélet egyben a számviteli kutatásokban is dominánsnak tekinthető. Ugyanakkor a számvitel rendszerkénti definiálását sajátos – már előzőekben ismertetett – módon, három szinten végeztem el, ami eltér a kutatások többségének számviteli információs rendszer orientációjától.

A társadalomtudományokban alkalmazott módon a rendszer elemzését a rendszer környezetének elemzésével is kibővítettem. A környezet jellemzőin, az ott zajló folyamatok megismerésén keresztül a vizsgált rendszer jobb, teljesebb megismerésére törekedtem.

A vizsgálati kör ilyen szempontú kibővítésével az összefüggések felderítése érdekében a szervezetelméleti alapokra támaszkodó kontingencialista megközelítést alkalmaztam a komplex számviteli rendszer és a számviteli információs rendszer vizsgálata során is. Ehhez Otley/Wilkinson (1988) modelljét vettem alapul, amely a számviteli információs rendszer felépítésének befolyásoló tényezőiként közvetlenül a független változókat, és a szervezeti struktúrát jelölte meg.

A számviteli komplex rendszer változásának vizsgálata során a környezetben behatárolható független változókra fókuszáltam és közvetlen hatásokat kerestem a környezet és a rendszer között. Ugyanakkor a számviteli információs rendszer vizsgálata során már a vállalatokon belül zajló folyamatokat tekintettem közvetlen hatást gyakorló tényezőknek. Ezek a tényezők azonban a társadalmi-gazdasági környezetben zajló folyamatok hatására, azokhoz történő alkalmazkodás következtében végrehajtott változtatások miatt módosuláson mentek keresztül. A számvitelre mint információs rendszerre ezek szerint a közvetlen hatásokon túl további közvetett hatások is befolyást gyakorolnak. Az elemzés során ezekre a közvetett hatásokra nem tértem ki, alapvetően az azonosítható közvetlen hatásokra koncentráltam, mivel a változások magyarázatát nagyobb mértékben ezek adják.

Munkám során a kutatási kérdések megválaszolásához igazítva választottam a kutatási módszerek közül. A környezetben zajló változások azonosításához többségében a számvitel szűken vett szakirodalmán túlmutató több tudományterület szakirodalmának áttekintése, elemzése vált szükségessé, illetve kutatóintézetek által készített felmérésekre igyekeztem támaszkodni. A szekunder információk alapján kibontakozó kép segítséget nyújtott a kutatáshoz szükséges további primer és szekunder információk körének behatárolásához.

A primer információgyűjtés során több módszert is alkalmaztam. A vállalatok számviteli tevékenységének elemzéséhez szükséges adatokat a terület tanulmányozásával gyűjtöttem össze. Ennek során módszerként a kérdőíveken keresztüli adatgyűjtést használtam, amely adatokat mélyinterjúkkal és esettanulmányok áttekintésével pontosítottam. A munkáltatói elvárásokat reprezentáló adatbázist álláshirdetések adataiból állítottam össze. A számviteli szakma álláspontjának tisztázása végett a számviteli szakirodalom egy szeletének további elemzését végeztem el. Munkám során a statisztikai adatgyűjtés révén rendelkezésre álló szekunder adatokra is támaszkodtam.

6. A kutatás legfontosabb eredményei, a hipotézisek verifikálása

A dolgozatban a számviteli rendszer elméleti megközelítésére, a számviteli komplex rendszer és a számviteli információs rendszer több szempontú vizsgálatára vállalkoztam. Dolgozatommal a számvitelre mint széleskörű kutatási területre kívántam felhívni a figyelmet és a további kutatások elősegítése érdekében a számvitel kutatási tér modelljének felvázolására is vállalkoztam.

A kutatási cél elérése érdekében először a számvitelt a hegeli történetiség elvének tükrében tanulmányoztam. A számvitel történeti fejlődésének bemutatásával bizonyítottam azt, hogy a vizsgált terület hosszú múltra tekint vissza. Ezzel első bizonyítékát adtam annak, hogy nem statikus, hanem fejlődő, dinamikus terület vizsgálatára vállalkoztam.

Ezt követően a szakirodalom áttekintése során rámutattam a számvitel definiálásának sokszínűségére, valamint az egységes definíció hiányára. A definíciók vizsgálata egyértelmű bizonyítékot szolgáltatott arra, hogy a szakirodalomban a számvitelt többségében – szűken értelmezve – mint információs rendszert értelmezik. Kitértem arra is természetesen, hogy ennél szélesebb spektrumú értelmezése is fellelhető.

A számvitel gyakorlati tevékenységként történő vizsgálata során azonosítottam a szakirodalomban fellelhető négy nézetet a számvitelhez kapcsolódó részterületek és feladatcsoportok vonatkozásában. Ezáltal ebben a tekintetben is sikerült rámutatnom a terület fejlődésére és ennek elméleti szintű visszatükröződésére.

A vizsgált terület rendszerként történő megközelítése során bemutattam az általános, információs rendszerkénti és a viszonylag ritka komplex rendszerkénti közelítést. Az ismertetés során a rendszer elemeinek bemutatására, valamint a rendszer és környezete közötti kapcsolatra fókuszáltam. Ezzel előkészítettem a további vizsgálatokat.

Nem kívántam megkerülni a számvitel tudományként történő értelmezése körüli vita bemutatását, mivel ez a dilemma is elválaszthatatlan részét képezi a vizsgált területnek. A számvitel tudományos kutatásának szükségessége azonban nem vitatott és vitatható a dolgozatban felsorakoztatott kutatók, kutatási témák, kutatási anyagok és eredmények tükrében.

Az angol-amerikai számviteli kutatási irányok bemutatását követően vizsgáltam a hazai számviteli kutatásokat. Ennek során rámutattam arra, hogy a Magyarországon azonosítható kutatási irányok és a nemzetközi kutatási irányok között megállapíthatóak azonosságok és eltérések is. Fő eltérésként a számvitel történeti kutatásának hiányát emeltem ki. A vizsgálat újabb bizonyítékkal szolgált arra nézve, hogy nem csak a szakirodalomban, hanem a kutatások során is a számvitel információs rendszerként való értelmezése a jellemző.

A kutatás során alkalmazott módszerek, két ismert – számviteli információs rendszerre vonatkozó – kutatási tér modell, valamint a kutatási eredmények hasznosulási lehetőségeinek bemutatásával saját kutatásomat alapoztam meg. Sikerült felvillantanom ezzel a számvitel tudományos kutatásának jellemzőit.

A dolgozat első részének kiemelendő eredménye, hogy sikerült rendszerezni a számvittel kapcsolatos történeti tényeket, ismereteket, szemléleteket, ami önmagában is hasznos lehet a számvittel foglalkozók – akár elméleti, akár gyakorlati szakemberek – számára. Az anyag egyben rámutatott arra is, hogy szükséges a számvitel egységes módon történő „újra” definiálása.

A dolgozat második részében megfogalmazott kutatási kérdésekre kerestem a választ és a megfogalmazott hét hipotézist kívántam a kutatásaimmal igazolni. Ennek eredményességéről számolok be a továbbiakban.

Az első hipotézist a dedukció módszerével sikerült verifikálnom. A számviteli rendszert sikerült komplex módon elemeznem új és sajátos megközelítés alkalmazásával. Három környezeti szint – mikro, makro és globális – és a számvitel szükségletekre visszavezetett értelmezésének kombinációjaként előálló mátrix elemeit vizsgáltam a környezeti változások tükrében. Azonosítottam a komplex számviteli rendszer elemeiben bekövetkezett változásokat és ezáltal újabb bizonyítékot szereztem a számvitel dinamikus voltával kapcsolatosan. A számviteli rendszer új szemléletű megközelítése és a rendszer környezetében, valamint a rendszerben bekövetkezett változások azonosítása és összekapcsolása hozzásegített a számvitel komplex rendszerének modellezéséhez. Két rendszer modellt sikerült felállítanom, amely alapján mikro, makro és globális szinten is azonosíthatóak a számvitel komplex rendszerének elemei és a köztük lévő kapcsolatok.

A számvitel komplex rendszerként történő három szintű megközelítése új, ezáltal a felállított modell szemlélete és tartalma is új és az eddigi modellekhez viszonyítva sokkal általánosabb. A kialakított modellek sokrétű kutatási és értelmezési teret vázolnak fel. Hasznosíthatóak az oktatás, valamint a kutatás során, ugyanakkor a gyakorló gazdasági szakemberek számára is hasznos segítséget jelenthetnek.

A környezeti változások és a számviteli rendszer elemeinek változása között a kutatás során kimutattam a kapcsolatot, ezáltal sikerült igazolnom a számvitel rendszerének dinamikus és adaptív voltát. A változásokat rendszereztem, amit a komplex számviteli rendszerre vonatkozóan és a számviteli információs rendszerre vonatkozóan is táblázatban szemléltettem. Ezen összefüggések feltárásával sikerült igazolni a második hipotézist, amely a számvitelt új szempontból közelíti meg és újszerű megállapítást is tartalmaz.

A kutatásaim során rámutattam arra, hogy a számvitel nem tesz eleget teljes mértékben a Fayol (1918) által neki szánt szerepnek. A számviteli – vállalati keretek között végzett – tevékenységcsoport szűkülésére sikerült rámutatni két oldalról is. Egyrészt a vállalatok által végzett számviteli és controlling területhez kapcsolt tevékenységek körének két időszakra vonatkozó elemzésével, másrészt a munkáltatók által a főkönyvelőkkel / gazdasági

vezetőkkel, valamint a controlling vezetőkkel szemben támasztott tevékenység elvárásokon keresztül. A kutatás eredményeként elmondható, hogy a legnagyobb mértékű szűkülés a vezetői számviteli tevékenységcsoportban tapasztalható. A szakmai preferencia – szakmai lapban tárgyalt témakörök elemzése alapján azonosított – változása és a hangsúly eltolódása a pénzügyi és operatív tevékenységek csoportja felé szintén az előbb vázolt szűkülésre utal.

Az operatív számvitel területén a tevékenység szűkülés az információs technológia változása és annak vállalati keretek között történő alkalmazása következtében egyértelműen tetten érhető volt.

A harmadik hipotézis az előző gondolatok alapján igazolásra került, annak vezetői számviteli tevékenységcsoportra vonatkozó állítása új, míg az operatív számviteli tevékenységcsoportra vonatkozó állítása újszerű elemnek tekinthető.

A negyedik hipotézis szintén verifikálásra került, mivel a környezeti változások hatását azonosítottam a számviteli információkban. A vizsgálat eredménye alapján indokolható, hogy az Atkinson és szerzőtársai (1999) által kialakított információ csoportosítás – 4. táblázat – helyett az Anthony és Reece (1983) által alkalmazott csoportosítás szerint vizsgáljuk a számviteli információkat. A három információ csoport jellemző tulajdonságait táblázatban foglaltam össze, amelyben kiegészítettem az Atkinson és szerzőtársai (1999) által készített táblázatot, valamint felvázoltam az új számviteli információs modellt. Ezzel újszerű megközelítést adtam a számviteli információknak. Új megállapítás továbbá a környezeti változások hatásának azonosítása az információ csoportok szerinti bontásban. Ez utóbbi összefüggéshalmazt az áttekinthetőség végett szintén táblázatba rendezve mutattam be.

Az ötödik hipotézis – a számviteli információk tulajdonságainak azonosítása és a számviteli információs csoportokban azonosított változások alapján – alapvetően igazoltnak tekinthető, ugyanakkor a megfelelő megalapozásához, az elemzési problémák egyértelmű azonosítása érdekében még további elemzéseket és kutatásokat látok szükségesnek. Az állítást – tartalmát tekintve – újnak értékelem, ugyanakkor teljes mértékig nem tekintem igazoltnak.

A hatodik hipotézisben megfogalmazott meglátás verifikálásra került a kutatásaim alapján. Egyértelműen azonosítható a munkáltatói elvárások változása a főkönyvelőkkel, gazdasági vezetőkkel szemben. A vizsgált munkavállalói csoport által végzendő feladatok vizsgálatát a controlling vezetők feladataival párhuzamosan végeztem, amely során nem csak az elvárások

módosulására, hanem a két munkakör közötti tevékenység átadásra is sikerült rávilágítani. Változásokat a munkáltatók által elvárt ismeretek, a képességek, készségek tekintetében is azonosítottam. A lefolytatott vizsgálatok következtében az előbbieken túlmenően további, gyakorlatban hasznosítható eredmények állnak rendelkezésre. Ilyenek többek között a controlling vezetőkkel szembeni elvárások, a főkönyvelő/gazdasági vezető és controlling vezető típusok azonosítása.

Ezen kutatási eredmények az oktatás során a tananyagok súlypontozásához, a jelenlegi számviteli és controlling szakoktatás, a közgazdasági felsőfokú iskolarendszerű oktatás értékeléséhez ad szempontokat, valamint az új oktatási programok tartalmának meghatározásához nyújt hasznos segítséget. Pontosíthatóvá válnak általa a szakkönyvekben szereplő elvárás-listák. Ugyancsak hasznos segítséget jelent a gyakorlati humán szakemberek számára az elvárások megfogalmazásához.

A számviteli rendszer több szempontú vizsgálata nem csak a számvitel komplex rendszerére vonatkozó modell felállításához segített hozzá, hanem – ennek egy fontos elemére – a számviteli információs rendszer kutatási tér modelljének az aktualizálásához, kiegészítéséhez is. Az új kutatási tér modell sokrétűsége és egyben egyszerűsége révén hasznos segítséget jelent nem csak a számvittel foglalkozók számára, hanem például a marketing szakemberek számára is. A modell – annak ellenére, hogy egy meglévő modell (David etc. 1999) kiegészítéseként született – újdonságértéke nagy, elméleti és gyakorlati alkalmazása könnyű és ezáltal hasznos is.

A számvitel helyének és szerepének megváltozását a dolgozat egyértelműen bizonyította, így a hetedik hipotézis is igazolást nyert. A számvitel három szintű – globális, makro- és mikro-szintű – definiálásának szükségessége az előzőek alapján valós szükséglet. A számviteli definícióra az alábbi javaslatot fogalmaztam meg:

A globális (általánosítható) definíció szerint: a számvitel – bárhol a világon - a gazdasági-társadalmi struktúrába beágyazott rendszer, amely magában foglalja a diszciplínával kapcsolatos felhalmozott tudást (ismereti tőkét), a kialakult, de folyamatosan változó, fejlődő gyakorlatot és az ezt koordináló, szabályozó szakmai és kutató szervezeteket.

A nemzetgazdasági szintű definíció szerint: a számvitel a nemzetközi gazdasági-társadalmi struktúrában belül egy nemzetgazdaság mechanizmusába ágyazott rendszer, amely a diszciplína

nemzeti tudástőkéjét, a nemzetközi és nemzeti szinten szabályozott gyakorlatot és az ezt koordináló szakmai és kutató szervezeteket foglalja magába.

A vállalati információs rendszer definíció szerint: a számvitel a működtetését szabályozó rendszer által meghatározott, az adott gazdálkodó szervezet keretei között egyedi, vállalat-specifikus módon kialakított rendszer, amely integrálja a tevékenység ellátásához szükséges tárgyi és személyi feltételeket, ezek működésének folyamatát és annak eredményét.

A dolgozat eredményei összegezve a következők:

- A számvittel kapcsolatos tények, ismeretek, szemlélet rendszerezése.
- A számvitel – mint gyakorlati tevékenység – részterületeire vonatkozó nézetek azonosítása a szakirodalomban.
- A számviteli kutatási irányok feltárása az angol-amerikai és a magyar kutatásokban.
- A hatótényező - következmény mátrixok felállítása a komplex számviteli rendszer és a számviteli információs rendszer, valamint a rendszerek környezete vonatkozásában.
- A számvitel komplex rendszer modelljének megalkotása.
- A számviteli tevékenységcsoportok szűkülésének feltárása és pontosítása.
- A főkönyvelő/gazdasági vezető munkakörhöz kapcsolódó munkáltatói elvárások azonosítása.
- A munkáltatók által keresett főkönyvelő/gazdasági vezető típusok meghatározása.
- A számviteli információ típusok új szemléletű csoportosítása.
- A számviteli információkban bekövetkezett változások azonosítása az új szemléletű csoportosítás szerint.
- A számviteli információs rendszer új kutatási tér modelljének kialakítása és ezáltal új kutatási irányok kijelölése.
- A számvitel új szemléletű definiálása.

A dolgozat legfőbb újdonsága a számvittel kapcsolatos új szemlélet megalapozásában érhető tetten és ezáltal mind a gyakorlati, mind az elméleti szakemberek számára hasznos segítség és kiindulási alap lehet a további kutatások során. Az eddigi kutatási irányokon túlmutatva egy tágabb és sokrétűbb kutatási teret sikerült felvázolni.

A tézisekben is felhasznált hivatkozások

1. Lee, T.A.(1990): A systematic view of the history of the world of accounting, *Accounting, Business and Financial History, Vol. 1, No. 1, 73-107.oldal*
2. Thomas, Andrew P.(1981): Towards a value-neutral positive science of accounting *Jornal of Business Finance & Accounting, Vol. 8, No. 4. 549- 572. oldal*
3. Fayol, H. (1918), (1984): Ipari és általános vezetés, *KJK, Budapest*
(Eredeti mű címe: Administration industrielle et générale, Dunod, Paris 1918)
4. Barton A.D (1977): The anatomy of accounting
2nd edition, University of Queensland Express
5. Mattessich, Richard (1992): Ont he history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained?
Accounting, Business and Financial History, Vol. 2, No. 2, 181- 198. oldal
6. Nadler, D.A.-Tushman, M.L.(1989): A Model for Diagnosing Organisational Behavior: Applying a Congruence Perspective
In: Tushman, M.L.-O'Reilly, C.-Nadler, D.A. (ed.): The Management of Organisations: Strategies, Tactics, Analyses,
Harper & Row Publishers, New York 91-106. oldal
7. Otley, D – Wilkinson, Ch. (1988): Organizational Behavior: Strategy, Structure, Environment, and Technology
In: Ferris, K.R.(Ed.): Behavioral Accounting Research: A Critical Analysis
Century VII. Publishing, Columbus 147-170. oldal
8. David, Julie Smith – Dunn, Cheryl L. – McCarthy, William E. – Poston, Robin S. (1999): The Research Pyramid: A Framework for Accounting Information System Research, *Journal of Information System, Vol. 13. 1. szám 7-30.oldal*
9. Fehér Márta (2002): Tudományról és tudományfilozófiáról az ezredfordulón
Magyar Tudomány, 3. szám 297-
<http://www.matud.ujf.hu/02mar/feher.html>
10. Atkinson, Anthony A. – Banker, Rajiv D. – Kaplan, Robert S. – Young, S. Mark (1997): Management Accounting,
2. kiadás Prentice Hall International, INC.
11. Anthony and Reece (1983): Accounting : Text and Cases
IRWIN Homewood, Illinois

A témához kapcsolódó saját publikációk

1. Budai Eleonóra (1995): Számviteli ismeretek
Corvinus Kiadó Budapest
2. Budai Eleonóra (2002): A tevékenységirányítás és a számvitel kapcsolódási pontjai, *Vezetéstudomány, 7-8. szám 85-93. oldal*
3. Budai Eleonóra (2005), (2007) (szerk.): Számvitel I. A számvitel alapjai és könyvelés, *PTE KTK, Pécs*
4. Budai Eleonóra (2006) : Controlling – a döntések előkészítése
Elektronikus tananyag PTE KTK, Pécs
5. Budai Eleonóra (2006): A számviteli adatokra ható tényezők elemzése, a változások összefoglalása
*In: Controllingtrendek – A sikeres vállalatirányítás gyakorlata
RAABE Kiadó, Budapest 11/4 – 1-26. oldal*
6. Budai Eleonóra (2007): A számvitel világa – kézirat –
Kiadása előkészületben